

Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy

Uwarunkowania
– potrzeby – koncepcje

Zuzanna Firkowska-Jakobsze



AKADEMIA SAMORZĄDOWA

Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy

Uwarunkowania
– potrzeby – koncepcje



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy

Uwarunkowania
– potrzeby – koncepcje

Zuzanna Firkowska-Jakobsze

AKADEMIA SAMORZĄDOWA

 **WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO**

Łódź 2020

Zuzanna Firkowska-Jakobsze – Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości, 90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENT

Ewa Hellich

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Krzysztof Lindstedt

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efectoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Rawpixel

© Copyright by Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.08392.17.0.M

Ark. wyd. 15,5; ark. druk. 15,75

ISBN 978-83-8142-928-3

e-ISBN 978-83-8142-929-0

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. (42) 665 58 63

Spis treści

Wstęp	7
Rozdział 1. Koncepcje zarządzania publicznego jako determinanty systemu rachunkowości gmin	13
1.1. Rozwój koncepcji zarządzania publicznego	13
1.2. Zadanie i cele jako wyznaczniki działania jednostek sektora finansów publicznych ...	31
1.3. Efektywność i skuteczność jako podstawowe parametry sprawności gmin	34
1.4. Budżet zadaniowy jako instrument zwiększenia sprawności polskich gmin	39
1.5. Doświadczenia z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce i na świecie	59
1.6. Budżet zadaniowy a wieloletnie planowanie budżetowe – Wieloletnia Prognoza Finansowa gmin	68
Rozdział 2. Sprawozdawczość finansowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki	73
2.1. Wyzwania stojące przed rachunkowością budżetową	73
2.2. Memoriałowe ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym jako efekt regulacji międzynarodowych	77
2.3. Identyfikacja użytkowników informacji o sytuacji finansowej gminy i ich potrzeby informacyjne	96
2.4. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej gmin	100
Rozdział 3. Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin	113
3.1. Pomiar dokonań gmin jako determinanta racjonalnego działania	113
3.2. Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze efektywności gminy ...	119
3.3. Struktura i funkcje strategicznej karty wyników dla gminy	124
3.4. Implementacja strategicznej karty wyników w gminie	136
3.5. Zalety i bariery wdrożenia strategicznej karty wyników w gminie	142
Rozdział 4. Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim – wyniki badań własnych	147
4.1. Charakterystyka próby badawczej	147
4.2. Weryfikacja hipotez	153
4.3. Podsumowanie wyników badań własnych	170
Rozdział 5. Wdrożenie zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jako narzędzia zarządzania w Gminie Polana – studium przypadku	173
5.1. Wprowadzenie	173
5.2. Charakterystyka i diagnoza społeczno-gospodarcza Gminy Polana	175
5.3. Strategia jako instrument kreowania polityki rozwoju Gminy Polana	179
5.4. Powiązanie strategii Gminy Polana z alokacją zasobów i budżetowaniem	184
5.5. Zintegrowany model pomiaru dokonań jako narzędzie zarządzania w Gminie Polana ...	186

Podsumowanie i wnioski końcowe	229
Bibliografia	233
Spis rysunków	245
Spis tabel	247
Załącznik. Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej	249

Wstęp

Przemiany ustrojowe po 1989 roku, nasilające się procesy integracji światowej, umiędzynarodowienie życia gospodarczego oraz rosnące potrzeby ludzi wywierają wpływ na otoczenie, funkcjonowanie i zarządzanie jednostkami sektora finansów publicznych w Polsce. Zjawiska te stanowią wyzwanie dla całej gospodarki, ale przede wszystkim dla włodarzy gmin, którzy są odpowiedzialni za realizację ich zadań w sposób skuteczny i efektywny, zgodnie z założeniami nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi (*New Public Management*, NPM).

W literaturze przedmiotu wielokrotnie poruszano kwestię ograniczonej użyteczności sprawozdawczości gmin w procesie decyzyjnym, a także możliwości dokonania oceny ich sytuacji finansowej i rozliczenia włodarzy gmin z efektywności gospodarowania ich zasobami. Przeprowadzone przeze mnie studia literaturowe i badania empiryczne ujawniają wiele dysfunkcji obowiązujących zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej¹ jednostek sektora finansów publicznych oraz potrzebę dokonania zmian w systemie rachunkowości gmin. Pewne problemy dostrzega również Ministerstwo Finansów, które w dokumencie dotyczącym założeń reformy systemu budżetowego przyznaje, że sprawozdawczość budżetowa w obecnym kształcie jest zdeterminowana zakresem ustawy budżetowej i podporządkowana celowi, jakim jest wypełnienie obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych innych agend rządowych oraz obowiązków publikacyjnych wynikających z zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych². Ponadto Ministerstwo Finansów uznaje, że z jednej strony, mimo wielości rodzajów i szczegółowości, sprawozdania budżetowe nie pozwalają na pełne zaspokojenie krajowych i międzynarodowych potrzeb informacyjnych, a z drugiej strony sprawozdawczość budżetowa – realizowana podobnie jak planowanie budżetowe w dwóch odrębnych układach klasyfikacyjnych – nie dostarcza użytecznych danych, niezbędnych do kompleksowej analizy, oceny i kontroli procesów związanych z pozyskiwaniem i wydatkowaniem środków publicznych. Istniejącej luki informacyjnej nie wypełnia sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych, ponieważ istnieją zasadnicze rozbieżności

¹ Sprawozdawczość finansowa obejmuje w niniejszej monografii sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia.

² Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Biuletyn Ministerstwa Finansów”, nr 3(20), http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034 (dostęp: 21.04.2017).

(w tym definicyjne) między ustawą o finansach publicznych a ustawą o rachunkowości. Przestrzeń poszukiwania alternatywnych rozwiązań lub uzupełniania istniejących tworzą zalecenia wydawane przez gremia międzynarodowe oraz środowisko praktyków³.

Przegląd literatury pozwala dostrzec, iż w większości badacze koncentrują się na zagadnieniach dotyczących wykorzystania różnych technik i metod zarządzania gminami (bez wskazywania instrumentów wspomagających ten proces i ocenę dokonań). Często pomijany jest aspekt rachunkowości i sprawozdawczości tych organizacji. W niniejszej pracy zaakcentowałam możliwość wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach, które pozwalają spojrzeć holistycznie na organizację, wspomagając proces zarządzania i przeprowadzenie pomiaru dokonań opartego na danych finansowych i niefinansowych. Obecna sprawozdawczość finansowa gmin powinna moim zdaniem ewoluować w kierunku zwiększenia jej użyteczności, dostarczając bardziej przejrzystych, zrozumiałych i wiarygodnych danych. Tym samym wzrastać musi rola rachunkowości gmin jako systemu informacyjnego, który stanie się narzędziem umożliwiającym zwiększenie skuteczności i efektywności zarządzania tymi podmiotami oraz ocenę ich dokonań. Warto podkreślić, że wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej sprawi, iż realizowane będą główne tezy koncepcji NPM. Przyjęłam założenie, że metodami rachunkowości zarządczej wykorzystywanymi przez organizacje sektora prywatnego można się posłużyć w gminach (dzięki przystosowaniu tych metod do specyfiki gmin). Rachunkowość, jako system informacyjny, powinna być elastyczna i dostosowywać się do nowych wyzwań⁴.

Chciałabym przyczynić się do zmian w sposobie zarządzania gminami. W związku z tym prezentuję zintegrowany model pomiaru dokonań tych jednostek. Moim celem jest wskazanie rozwiązań umożliwiających zniwelowanie barier między zapotrzebowaniem na informacje a sprawozdawczością gmin⁵.

³ Szerzej na ten temat: D. Adamek-Hyska, *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 64; B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009; K. Grabiński, M. Kędzior, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań wspólczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2014.

⁴ Zob. M. Kaczmarek, *New Public Management jako determinanta rozwoju rachunkowości budżetowej*, Public Administration, Warszawa 1998, s. 38.

⁵ A. Zysnarska podkreśla, że „rozwiązania przyjęte w rachunkowości budżetowej powinny z jednej strony uwzględniać prawno-ekonomiczne środowisko tego sektora oraz obowiązujące w nim zasady budżetowe, które łącznie kształtują jej specyfikę i odróżniają od rachunkowości jednostek sektora prywatnego, z drugiej zaś strony – powinny umożliwiać bezpośrednie monitorowanie i kontrolę legalności wykonania budżetu, gwarantować dostarczanie informacji odzwierciedlających

Przez „użyteczność” modelu rozumiem przydatność (zawartych w nim informacji) w procesie decyzyjnym w odniesieniu do konkretnych spraw, a nie do określonych decydentów oraz wierne przedstawienie rzeczywistości (informacje odzwierciedlają treść ekonomiczną zjawiska gospodarczego, a nie tylko jego formę prawną). Model ten zostanie szczegółowo opisany w rozdziale piątym.

Zainteresowanie gminą nie jest przypadkowe. W trakcie reformowania sektora publicznego, który podąża w kierunku koncepcji *New Public Management*, gminy zostały pominięte przez ustawodawcę. Nie nałożył on żadnych obowiązków prawnych, które mogłyby spowodować wzrost efektywności zarządzania tymi organizacjami oraz umożliwić dokonania ich oceny. Uzasadnia to wybór gminy jako przedmiotu analiz.

Celem mojej pracy jest – po dokonaniu oceny zakresu wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim – przedstawienie zintegrowanego modelu pomiaru dokonań gminy jako jednostki samorządu terytorialnego. Model ten, dzięki zastosowaniu różnych narzędzi zarządzania i rachunkowości, z jednej strony umożliwia realizację procesu zarządzania, z drugiej – wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), dodatkowo zaś stanowi skuteczne narzędzie komunikacji gminy z interesariuszami⁶.

Termin „model” oznacza tutaj system założeń, pojęć i zależności między nimi pozwalający opisać (modelować) w przybliżony sposób pewien aspekt rzeczywistości – pomiar dokonań gminy. Moim zdaniem prezentowany model pomiaru dokonań w pełni integruje powiązania między wszystkimi elementami sprawozdawczości finansowej gmin oraz innymi narzędziami wspomagającymi proces zarządzania i ocenę dokonań (wieloletnia prognoza finansowa, budżet zadaniowy, *Benchmarking*).

Do zadań badawczych umożliwiających realizację celu pracy należały:

- prezentacja etapów ewolucji zarządzania publicznego;
- omówienie regulacji krajowych i zagranicznych dotyczących sprawozdawczości finansowej gmin, wskazanie wyzwań stojących przed rachunkowością tych podmiotów w dobie globalizacji oraz pożądanych kierunków zmian w systemie rachunkowości polskich gmin;
- wyjaśnienie determinantów działania gmin, jakimi są zadania i cel(e), omówienie koncepcji budżetu zadaniowego jako narzędzia menedżeryzmu w polskich gminach, a także przedstawienie wybranych doświadczeń na

strukturę budżetu oraz stosowaną w nim klasyfikację budżetową, a także generowanie informacji użytecznych dla podejmowania i oceny decyzji związanych z zarządzaniem pozostałymi niepieniężnymi zasobami”. A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 238–239.

⁶ Zaproponowany zintegrowany model pomiaru dokonań ma na celu spełnienie założeń *New Public Management* oraz redukcję kosztów transakcyjnych ponoszonych przez każdą ze stron transakcji, rozumianej jako wymiana informacji *ex post* lub *ex ante* między jednostką sektora finansów publicznych a innymi użytkownikami.

świecie z wdrażaniem i wykorzystaniem budżetu zadaniowego oraz wniosków dla Polski;

- omówienie zagadnień związanych z pomiarem dokonań, przedstawienie wybranych modeli oraz szczegółowa prezentacja koncepcji *Balanced Scorecard* jako holistycznego systemu pomiaru dokonań dla gmin;
- analiza wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce.

Triangulacja badań naukowych była niezbędna, aby osiągnąć zamierzony w mojej monografii cel. Warto w tym miejscu podkreślić, że wykorzystanie triangulacji wpływa pozytywnie na jakość badań oraz daje pełniejszy obraz badanego problemu. Zastosowałam następujące metody badawcze:

- studia literaturowe z dziedziny rachunkowości zarządczej, zarządzania finansami jednostek sektora finansów publicznych oraz analiza odpowiednich aktów prawnych i opracowań rządowych. Studia te objęły ważne pozycje w literaturze światowej oraz krajowe opracowania dotyczące wdrażania koncepcji *Balanced Scorecard*;
- studium przypadku – analiza dokumentów pierwotnych i wtórnych oraz wywiadów swobodnych z pracownikami;
- kwestionariusz ankiety.

Przeprowadzone studia literaturowe oraz analiza odpowiednich aktów prawnych miały na celu poznanie dotychczasowych opracowań dotyczących oceny wdrożenia i wykorzystania budżetu zadaniowego oraz narzędzi rachunkowości zarządczej – ze szczególnym uwzględnieniem koncepcji *Balanced Scorecard* – a ponadto porównanie wyników badań prezentowanych w literaturze przedmiotu z wynikami badań empirycznych przedstawionymi w niniejszej monografii.

Na podstawie studium przypadku zaproponowałam wytyczne do stworzenia zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana⁷. Dokonałam oceny możliwości wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej, które ułatwiają efektywne zarządzanie gminami (spójne z założeniami koncepcji *New Public Management*) oraz rzetelne wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych) w zakresie sprawozdawczości finansowej gmin.

Dążąc do realizacji celu badawczego, podjęłam próbę weryfikacji (z wykorzystaniem narzędzi statystycznych) hipotez przedstawionych niżej:

- H1 – głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy;
- H2 – sprawozdania finansowe sporządzane przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych;
- H3 – główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych;

⁷ Jest to nazwa gminy użyta dla celów opracowania modelu (nie uzyskałam zgody na użycie nazwy własnej faktycznie istniejącej gminy z województwa łódzkiego).

- H4 – wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach zależą od stosowanej ewidencji kosztów;
- H5 – gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się wyższym dochodem na mieszkańca i/lub większą liczbą mieszkańców niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie;
- H6 – charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin, które z niego nie korzystają;
- H7 – gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

Studium empiryczne realizowane było w formie badań ankietowych na podstawie autorskiego kwestionariusza. Pozwoliło na ustalenie stanu aktualnego oraz pożądanego w zakresie wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że decydenci (władze polskich gmin) w niewielkim stopniu wykorzystują narzędzia rachunkowości zarządczej w procesie decyzyjnym oraz pomiarze dokonań. Analiza studiów literaturowych oraz przeprowadzone badania empiryczne pozwalają jednak dostrzec nieznaczny wzrost w wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce. Moim zdaniem rozwój ten będzie postępować wraz ze wzrostem świadomości i wiedzy decydentów o możliwościach i korzyściach płynących z zastosowania tych narzędzi.

Struktura pracy została podporządkowana realizacji jej celu. Składa się na nią pięć rozdziałów. W rozdziale pierwszym przedstawiłam, w ujęciu ewolucyjnym, koncepcje zarządzania publicznego od administracji publicznej do *New Public Management*. W dalszej części zdefiniowałam i przeanalizowałam problemy związane z wykorzystaniem narzędzi nowoczesnego zarządzania publicznego: cele i zadania jako wyznaczniki działania jednostek sektora finansów publicznych, podstawowe parametry oceny dokonań gmin, a także problemy z pomiarem efektywności i skuteczności świadczonych usług. Ponadto szczegółowo zaprezentowałam koncepcję budżetu zadaniowego oraz jej związek z wieloletnią prognozą finansową gmin.

W drugim rozdziale przedstawiłam najważniejsze aspekty związane z wyzwaniami stojącymi przed gminami w warunkach globalizacji. Wskazałam na wzrost znaczenia narzędzi rachunkowości zarządczej umożliwiających wspieranie procesu decyzyjnego i ocenę dokonań gmin. Następnie przeprowadziłam analizę regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej gmin, która miała na celu opisanie jej związków z procesem kierowania i zarządzania jednostką, określenie użyteczności raportowania w procesie podejmowania decyzji, a także ukazanie potrzeby dokonania zmian w systemie rachunkowości gmin w Polsce. Analiza ta ujawniła wiele dysfunkcji obowiązujących zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

Przedmiotem moich rozważań w rozdziale trzecim była systematyka metod i narzędzi rachunkowości zarządczej możliwych do wykorzystywania w procesie decyzyjnym gmin oraz pomiarze ich dokonań. Omówiłam szczegółowo koncepcję

Balanced Scorecard, która w wielu krajach jest wykorzystywana przez menedżerów sektora publicznego w celu poprawy technik zarządzania, przełożenia strategii instytucji publicznej na działanie w sposób zrównoważony oraz do pomiaru dokonań za pomocą mierników finansowych (opartych na danych historycznych) i niefinansowych. W rozdziale tym opisałam również trudności i bariery we wdrażaniu *Balanced Scorecard* w gminach w Polsce.

Rozdział czwarty zawiera wyniki badania empirycznego przeprowadzonego przeze mnie w latach 2016–2017 w gminach należących do województwa łódzkiego. Kwestionariusz skierowany został do skarbników gmin, ponieważ grupa ta legitymuje się wysokimi kwalifikacjami oraz powinna – moim zdaniem – posiadać szeroką wiedzę o systemie rachunkowości w gminie. Badanie miało określić zakres wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce. Wyniki te pozwoliły zweryfikować hipotezy oraz umożliwiły realizację celu pracy.

W ostatnim, piątym rozdziale monografii przedstawiłam koncepcję zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana. Proponowane rozwiązanie wykorzystuje model menedżerski wraz z jego instrumentarium, dostarczając informacji użytecznych w procesie zarządzania gminą i ocenie jej dokonań.

W zakończeniu znalazły się wnioski z rozważań zawartych w monografii, przeprowadzonych studiów literaturowych i badań empirycznych. Wskazałam na możliwość prowadzenia dalszych badań w obszarze będącym przedmiotem mojego zainteresowania w niniejszej pracy.

Monografia ta jest wynikiem kilkuletnich studiów literaturowych oraz wieloetapowych badań empirycznych, które prowadziłam w obszarze rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Owocem tych badań są publikowane do tej pory artykuły i referaty, w których podejmowałam próby przedstawienia istoty wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, rozwoju zarządzania publicznego oraz implementacji budżetu zadaniowego.

Niniejsza praca nie powstałaby bez inspiracji, zaangażowania i pomocy merytorycznej Koleżanek i Kolegów z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, za co chciałabym wyrazić swoją wdzięczność.

Rozdział 1

KONCEPCJE ZARZĄDZANIA PUBLICZNEGO JAKO DETERMINANTY SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI GMIN

1.1. Rozwój koncepcji zarządzania publicznego

Istota zarządzania organizacjami publicznymi nie różni się od procesu zarządzania podmiotami biznesowymi. Takie stanowisko reprezentuje A. Frąckiewicz-Wronka, która twierdzi, że można zasadnie domniemywać, że najważniejsze procesy zarządzania organizacją publiczną nie odbiegają zbyt od logiki zarządzania w sektorze prywatnym⁸. Odmienne są jedynie cele, dla których podmioty te zostały powołane i jakimi się kierują, realizując swoje zadania. Należy ponadto brać pod uwagę złożoność otoczenia sektora publicznego. Dlatego nie powinno się ignorować szczególnej specyfiki tego obszaru, polegającej na:

- 1) istnieniu wielu interesariuszy, których interesy są często sprzeczne;
- 2) dużej sile oddziaływania interesariuszy mających znaczną władzę (np. potężnych decydentów);
- 3) podejmowaniu decyzji rzadko w sposób racjonalny metodologicznie i rzeczowo wskutek działania w wysoce upolitycznionym otoczeniu;
- 4) braku zysku jako miary efektywności, przy równoczesnym ocenianiu z punktu widzenia preferencji obywatelskich, interesów politycznych oraz wyborów legislacyjnych;
- 5) mniejszej podatności uczestników na bodźce monetarne i większej ich orientacji na realizację misji organizacji;
- 6) konieczności przekraczania barier organizacyjnych w celu rozpoznania rozmaitych aspektów rozwiązywanych problemów;
- 7) relatywnie dużej, publicznej widoczności i przejrzystości wewnątrzorganizacyjnych aktywności⁹.

⁸ Zob. A. Frąckiewicz-Wronka, *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowym a publicznym*, „Organizacja i Zarządzanie” 2010, nr 4(12), s. 7.

⁹ *Ibidem*.

W tabeli 1 przedstawiono charakterystykę procesu zarządzania w organizacjach sektora publicznego z podziałem na trzy elementy analizy: zewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania, relacje z otoczeniem oraz elementy opisujące organizację, czyli cele, struktury i procesy.

Tabela 1. Wyróżniki zarządzania publicznego

Elementy analizy	Charakterystyka wyróżników
1	2
Uwarunkowania działania	1. Brak rynków ekonomicznych i poleganie na zasobach finansowych dostarczanych przez rząd, co skutkuje obniżeniem motywacji do podwyższania efektywności ekonomicznej oraz zdolności do racjonalnego rozmieszczenia zasobów według wyraźnych wskaźników i jednoznacznych informacji (np. ceny, zyski, udział w rynku). 2. Monopolistyczna pozycja rządu, który jest niemal wyłącznym dostawcą pewnych usług, przy czym często uczestnictwo w konsumpcji i finansowaniu aktywności rządowej jest obowiązkowe. Skutkiem tego jest mocne prawne ograniczenie działania menedżerów sektora publicznego, niski poziom autonomii podejmowania decyzji oraz silna kontrola formalno-administracyjna. 3. Intensywnie oddziałujące, złożone otoczenie polityczne, które skutkuje poszukiwaniem poparcia różnorodnych interesariuszy; kształtowanie opinii publicznej czy też wpływanie na grupy interesu poprzez polityczne przetargi, lobbying, aby pozyskać zasoby i legitymizację* działania.
Relacje z otoczeniem	1. Realne struktury władzy są rozproszone i często wychodzą poza granice organizacji publicznej, co stawia pod znakiem zapytania konwencjonalne teorie ładu społecznego i kontroli. 2. Rozpowszechnienie reguł i rutyn, stosowanych częstokroć w kontekście rzadkich zasobów, nakłania uczestników organizacji do politycznego wykorzystywania elementów formalizacji, ale także do ich rozwijania oraz manewrowania pomiędzy nimi. 3. Członkowie organizacji oprócz wykonywania typowych ról organizacyjnych aktywnie uczestniczą w politykowaniu, dążąc do zbilansowania zewnętrznych relacji politycznych z procesami wewnątrzorganizacyjnymi. 4. Wysoki poziom oczekiwań wobec kadry zarządzającej – powinna być prawa, uczciwa, wrażliwa na interes społeczny, otwarta, odpowiedzialna społecznie i zachowująca się według standardów etycznych.

1	2
Organizacja	1. Cele: • złożone i niejednoznaczne, zazwyczaj wywodzone z wartości (np. zdrowie obywateli, czyste środowisko), wskutek czego są trudne do zdefiniowania w postaci jasnych kryteriów efektywności, a do tego bywają konfliktowe względem siebie. 2. Pełnienie ról menedżerskich: • zaangażowanie w dostarczanie dóbr publicznych, co wiąże się z koniecznością brania pod uwagę głównie ogólnego interesu publicznego, a nie efektywności ekonomicznej działania, większy nacisk na umiejętności zarządzania w sytuacjach kryzysowych, umiejętność adaptacyjnego działania i uzyskiwania równowagi między zewnętrznymi naciskami politycznymi a realizacją ról menedżerskich. 3. Władza i przywództwo: • wyraźna hierarchia władzy formalnej z rozbudowaną kontrolą realizowaną przez wielorakie ośrodki; • skłonność do autokratycznego stylu przywództwa i niechęć do delegowania władzy; • częsta wymiana kadry zarządzającej wywołana zmianami preferencji wyborców, co utrudnia realizację długofalowych zamierzeń. 4. Struktura organizacyjna – silnie zbiurokratyzowana. 5. Proces podejmowania decyzji: • niewielka autonomia przy podejmowaniu decyzji, możliwa konieczność ich zmiany ze względu na silne upolitycznienie (bez brania pod uwagę aspektów ekonomicznych); • proces strategicznego podejmowania decyzji podlega przerwom oraz opóźnieniom zarówno wskutek interwencji, jak i dużego zaangażowania władz zewnętrznych i grup interesu; • wartości i presja normatywna są istotne dla uprawomocnienia decyzji i działań organizacyjnych. 6. Czynniki motywujące: • niewielkie zastosowanie motywatorów finansowych; • wysokie znaczenie pozafinansowych motywatorów (np. bezpieczeństwa, zatrudnienia). 7. Postawa pracownicza: • wewnętrzna potrzeba działania pro publico bono**; • paradoksalnie wysoki poziom satysfakcji z pracy, mimo niższych zarobków i silnej kontroli zewnętrznej. 8. Zmiana w organizacji: • mała otwartość na zmiany, • niski poziom innowacyjności.

* Legitymizacja to pewnego rodzaju zasób, jaki menedżer musi zdobyć dla organizacji, by zwiększyć jej efektywność. P. Hensel, *Transfer wzorców zarządzania. Studium organizacji sektora publicznego*, Elipsa, Warszawa 2008, s. 31.

** *pro publico bono* – łac. dla dobra publicznego, dla dobra ogółu.

Źródło: opracowano na podstawie A. Frąckiewicz-Wronka, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa 2009, s. 15–16.

Przedstawiona w tabeli 1 charakterystyka zarządzania jednostkami sektora publicznego miała na celu wskazanie odmienności tych jednostek od jednostek biznesowych. Odmienność ta nie wyklucza jednak istnienia wspólnej płaszczyzny między zarządzaniem publicznym a zarządzaniem jednostkami w sektorze prywatnym. Jej obecność w sferze zarządzania pozwoliła na wyodrębnienie się subnauki – zarządzania publicznego, które biorąc pod uwagę własne uwarunkowania, realizuje cele i implementuje narzędzia, jakimi posługuje się sektor prywatny. Problematyką administracji publicznej zajmowały się do niedawna nauki prawne. Obecnie naukowcy dostrzegają istnienie wspólnych płaszczyzn w sferze zarządzania między jednostkami sektora publicznego i prywatnego, a ich zainteresowania koncertują się wokół możliwości adaptowania modeli biznesu do sektora publicznego. Celem poszukiwań odpowiednich modeli jest implementacja instrumentarium zarządzania uwzględniająca rachunek ekonomiczny w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego¹⁰. W efekcie ma to sprawić, że zarządzanie organizacjami publicznymi będzie bardziej przejrzyste i efektywne. Wszystkie atrybuty zarządzania wykorzystywane obecnie w zarządzaniu publicznym w Polsce sprawiają, że podejście to jest *quasi* rynkowe, nie menedżerskie. Oznacza to, że decyzje zarządców tych jednostek nie opierają się na konkurencyjności działań, efektywnym gospodarowaniu zasobów oraz minimalizowaniu ryzyka.

M. Wojciechowski reprezentuje pogląd, iż uzasadnione jest zarządzanie publiczne oparte na szeroko pojmowanym rachunku kosztów i korzyści, uwzględniające także względy pozaekonomiczne¹¹. Proces ten, w opinii tego autora, wymaga koordynacji różnych i często rozbieżnych funkcji, a co za tym idzie, wiedzy i umiejętności skupiania dążeń różnych uczestników wokół wspólnego celu.

Odmiennego zdania jest S. Sudoł, który dostrzega wiele różnic między zarządzaniem jednostkami sektora publicznego a zarządzaniem jednostkami sektora prywatnego. Zdaniem przywołanego autora wynikają one z następujących uwarunkowań:

- a) zarządzanie publiczne realizują organy publiczne, tj. organy władzy (sejmiki wojewódzkie, rady powiatowe i gminne) oraz organy administracji państwowej centralnej i terenowej oraz samorządowej (minister, wojewoda, starosta, prezydent lub burmistrz miasta, wójt gminy), podczas gdy zarządzanie w organizacjach realizują ich zarządy lub inne formy instancji kierowniczych;
- b) o ile zarządzanie zawiera się w ramach pojedynczej organizacji (choćby ona była terytorialnie rozproszona), której – według słów T. Kotarbińskiego

¹⁰ Analogię w zakresie zarządzania podmiotami sektora publicznego i prywatnego dostrzega m.in. B. Filipiak, *Istota i rola samorządu terytorialnego w demokratycznym państwie*, [w:] M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzia – decyzje – procesy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.

¹¹ Zob. E. Wojciechowski, *Zarządzanie w samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa 2012; M. Wojciechowski, *Koszt władzy w polskim samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa 2014.

- poszczególne człony, złączone wspólnym celem, współprzyczyniają się do powodzenia całości, o tyle zarządzanie publiczne dotyczy mniejszej lub większej zbiorowości instytucji, których cele nie muszą współgrać ze sobą, i tym samym instytucje te nie współprzyczyniają się do powodzenia całości;
- c) prawo do zarządzania w organizacjach gospodarczych, które stanowią główne obiekty nauk o zarządzaniu wynika z prawa własności, podczas gdy w zarządzaniu publicznym wynika ono z władztwa organów państwowych bądź samorządowych lub z prawa nadzoru nad jednostkami społecznymi mającymi osobowość prawną;
 - d) organizacją zarządza jej organ kierowniczy (jego istnienie jest konieczną cechą każdej organizacji), który jest zainteresowany jej jednostkowym dobrem, podczas gdy w zarządzaniu publicznym chodzi zawsze o dobro społeczności całego państwa, regionu (województwa, powiatu, gminy) lub miejscowości;
 - e) w przeciwieństwie do organizacji gospodarczych, instytucji życia publicznego nie można oceniać na podstawie kształtowania się zysku lub ich wartości rynkowej;
 - f) w zarządzaniu jednostkami publicznymi pierwszoplanową rolę odgrywa dotycząca określonego terytorium polityka społeczna, a także racje polityczne;
 - g) jednostki, których dotyczy zarządzanie publiczne realizują zadania im powierzone w drodze aktów administracyjnych przez jednostki wyższego szczebla, a jednostki objęte zasadami ogólnego zarządzania same wyznaczają sobie zadania;
 - h) działalność jednostek w sferze publicznej regulowana jest prawem administracyjnym, podczas gdy innych organizacji dotyczą głównie reguły prawa handlowego i prawa cywilnego¹².

Rozbieżności między omawianymi sektorami wskazane przez S. Sudoła wynikają z odmiennych charakterystyk i uwarunkowań ich działania, co zostało przedstawione w tabeli 1. Ponadto przedstawione przez tego autora niespójności pokazują, że nie można w pełnym zakresie zaimplementować filozofii, metod i narzędzi zarządzania sektora prywatnego do publicznego. Zatem – jak twierdzi A. Szewczuk¹³ – konieczne jest zastosowanie administracyjno-rynkowego modelu zarządzania, który z jednej strony umożliwi zachowanie niezbędnego zakresu nadzoru i kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, z drugiej zaś zapewni pożądaną elastyczność ich działania umożliwiającą dostosowanie

¹² Zob. S. Sudoł, *Nauki o zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 15–16.

¹³ Zob. A. Szewczuk, *Filozofia nowego zarządzania publicznego w jednostkach samorządu terytorialnego a praktyczne implikacje*, [w:] S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 338.

świadczonych przez nie usług do zróżnicowanych i zmieniających się potrzeb społecznych. Celem tych zmian jest zwiększenie efektywności gospodarowania zasobami publicznymi, co z kolei może sprawić, iż zarządzanie tymi podmiotami będzie bardziej transparentne. Proponowane zmiany sposobu zarządzania jednostkami sektora publicznego powinny skutkować wzrostem zaufania obywateli do tych instytucji. Wówczas interesariusze staną się ich partnerami. Będą mogli pozyskać użyteczną, rzetelną i kompleksową informację niezbędną w realizowanym przez nich procesie decyzyjnym.

Jeśli chodzi o użyteczność informacji kształtujących sprawozdawczość finansową jednostki gospodarczej, warto wspomnieć, iż IASB i FASB określiły, że istotę użytecznej informacji finansowej stanowią dwie fundamentalne cechy jakościowe: przydatność i wierne przedstawienie rzeczywistości. Informacja jest przydatna, jeżeli jej przekazanie wpływa znacznie na decyzje podejmowane przez użytkowników. Wpływ ten przejawia się w wykorzystaniu informacji do opracowania prognoz i/lub potwierdzenia zmiany danych wykorzystywanych do uprzednio opracowanych prognoz. Należy zwrócić uwagę na fakt, że przydatność informacji należy oceniać w odniesieniu do konkretnych decyzji, a nie do określonych decydentów. Wierne przedstawienie rzeczywistości oznacza natomiast, że informacje zawarte w sprawozdawczości powinny odzwierciedlać treść ekonomiczną zjawiska gospodarczego, a nie tylko jego formę prawną. Ponadto, aby można było mówić o wiernym przedstawieniu rzeczywistości, informacje powinny być kompletne, obiektywne i wolne od błędów (w możliwym do osiągnięcia zakresie)¹⁴. Nie można zatem mówić o użyteczności informacji zawierającej jedynie zestawienie wydatków zadań wykonanych za rok budżetowy w porównywaniu z planem wydatków na kolejny rok, bowiem wpływają one jedynie na ocenę stopnia naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Wymienione postulaty są punktem wyjścia dokonujących się już w Polsce reform i zmiany filozofii zarządzania jednostkami sektora publicznego, które w literaturze przedmiotu określa się mianem Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*, NPM).

Tradycyjna administracja publiczna

Do połowy lat siedemdziesiątych XX wieku właściwie nie mówiło się o zarządzaniu w organizacjach publicznych. Dopiero kryzys państwa opiekuńczego i wzrost zainteresowania usługami świadczonymi przez te organizacje oraz konieczność konkurencji z podmiotami komercyjnymi spowodowały rozwój i konieczność profesjonalizacji¹⁵. Na tym gruncie powstały nowe podejścia oraz modele zarządzania

¹⁴ Zob. M. Cieciera, *Generowanie użytecznej informacji ekonomicznej w sprawozdaniu finansowym w kontekście zachowania zasady wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, s. 37.

¹⁵ Zob. Ośrodek Badania Aktywności Lokalnej przy Spółdzielni „Kooperytywa Pozarządowa”, *Zarządzanie – standardy w organizacji pozarządowej*, Spółdzielnia „Kooperytywa

publicznego. Z uwagi na system gospodarczy, w jakim znajdowała się Polska, zmiana w sposobie zarządzania jest procesem trudnym i żmudnym. Niemniej jednak od lat podejmowane są działania mające na celu poprawę efektywności zarządzania jednostkami tego sektora¹⁶.

W literaturze przedmiotu ewolucję administracji publicznej dzieli się na cztery etapy:

- 1) etap „państwa prywatnego” i prawa administracyjnego (od końca XVIII wieku) – gdzie instytucje publiczne były traktowane jako narzędzie wykonywania prawa;
- 2) etap administracji publicznej (*Public Administration*), od połowy wieku XIX – czyli samodzielnego aparatu nie tyle wykonywania prawa, ile decyzji politycznych, stojących za rozstrzygnięciami prawnymi oraz precyzującymi zasady stosowania prawa;
- 3) etap *Public Management* (w tym *New Public Management*, NPM), od początku lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku;
- 4) etap *Public Governance* (od połowy lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku) – traktowanie sektora publicznego, a zwłaszcza administracji publicznej, jako ważnego elementu sieci społeczeństwa obywatelskiego (w szerszym znaczeniu), pozostającego w interakcji z członkami (jednostkami, grupami) społeczeństwa obywatelskiego (w znaczeniu węższym) poprzez odpowiednie procedury partycypacyjne i konsultacyjne z interesariuszami¹⁷.

Ewolucja koncepcji zarządzania publicznego wyznacza administracji publicznej nowe cele. Można zaobserwować zastępowanie biurokratycznego modelu zarządzania jednostkami publicznymi modelem wzorowanym na menedżerskim zarządzaniu instytucjami tego sektora, tj. *New Public Management*¹⁸ i *Public Governance*. Menedżeryzm to nowa filozofia zarządzania publicznego, która charakteryzuje się zwiększaniem efektywności sektora publicznego poprzez wyznaczenie standardów usług i stawianie na jakość świadczonych usług, zlecaniem na zewnątrz usług publicznych oraz kontrolą wyników poprzez mierniki, a nie sprawdzanie przestrzegania procedur. W literaturze przedmiotu zagadnienie to cieszy się dużym zainteresowaniem.

Pozarządowa” Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych, Warszawa 2010, <http://ofop.eu/biblioteka/15534/zarzadzanie-standardy-w-organizacji-pozarzadowej> (dostęp: 3.10.2014).

¹⁶ Pierwszym ważnym krokiem była nowelizacja Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240), która wymusiła zmiany w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. W dalszej części monografii zostaną przedstawione doświadczenia Polski w reformowaniu finansów publicznych.

¹⁷ Zob. M. Zawicki, *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 17.

¹⁸ *New Public Management* stosunkowo szybko zyskała miano rewolucji menedżerskiej.

Współczesny kształt zarządzania jednostkami publicznymi, w tym gminami, łączy dorobek epok wcześniejszych z osiągnięciami teraźniejszości. Przeobrażenia, jakie miały miejsce w nie tak odległej historii zarządzania, a wcześniej administrowania podmiotami sfery publicznej, wpłynęły na obecny kształt tego sektora. W celu zrozumienia istoty reform i zmian w administracji publicznej omówione zostaną w tym podrozdziale najważniejsze problemy z nimi związane. Rozpocznę od wspomnianego wcześniej etapu drugiego, tj. administracji publicznej nazywanej „tradycyjnym modelem administracji publicznej”, „modelem biurokratycznym” lub „administracją weberowską”.

W roku 1920 Max Weber przedstawił w dziele *Wirtschaft und Gesellschaft* model idealnej biurokracji. „Klasyczny model biurokratyczny niemieckiego socjologa M. Webera zakładał oddzielenie domeny państwa od domeny prywatnej, a jednocześnie odseparowanie w działaniu państwa materii politycznej i administracyjnej”¹⁹. Prezentowana przez niego koncepcja biurokracji stworzyła możliwości budowania sprawnych organizacji. Wyróżnił on trzy czyste typy prawomocnego panowania (władzy): racjonalna (legalna), tradycyjna i charyzmatyczna.

Z idei władzy racjonalnej (legalnej) M. Weber wyprowadził podstawowe zasady idealnej biurokracji:

- hierarchiczność – biurokratyczna organizacja opiera się na zasadzie hierarchiczności, urzędnik podporządkowuje się decyzjom przełożonego, przysługuje mu jednak prawo odwołania się i zgłoszenia zażalenia;
- depersonalizacja – władza urzędnika i obowiązek podporządkowania się jej przez obywatela wynika ze sprawowanego przez tego pierwszego urzędu, nie zaś z jego cech osobistych (praca urzędnika jest jego stałym i podstawowym zajęciem);
- bezosobowe przepisy podstawą działania – precyzyjne rozgraniczenie (dzięki normom prawnym i zasadom organizacyjnym) zakresu uprawnień i obowiązków poszczególnych urzędników oraz urzędów ma służyć wykluczeniu możliwości wzajemnego ingerowania urzędników w swoje uprawnienia w trakcie wykonywania powierzonych im zadań;
- kwalifikacje formalne podstawą zatrudnienia i awansu – rekrutacja na stanowiska urzędnicze opiera się na kryteriach formalnych kwalifikacji. Nominacje i awanse regulowane są przepisami. Na wynagrodzenia duży wpływ ma staż pracy;
- specjalizacja i podział pracy – precyzyjny podział uprawnień i zadań oparty na normach prawa ma służyć ograniczeniu do minimum zakresu dyskrejonalnego działania urzędnika;
- skuteczność – wysoki poziom specjalizacji, kwalifikacje zawodowe urzędników oraz depersonalizacja ich działania stanowią gwarancję skuteczności działania biurokracji²⁰.

¹⁹ J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008, s. 9.

²⁰ Zob. *ibidem*.