

# 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

<https://doi.org/10.18778/8142-928-3>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)

tel. (42) 665 58 63

# Spis treści

Wstęp .....	7
<b>Rozdział 1. Koncepcje zarządzania publicznego jako determinanty systemu rachunkowości gmin .....</b>	<b>13</b>
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
<b>Rozdział 2. Sprawozdawczość finansowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki .....</b>	<b>73</b>
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
<b>Rozdział 3. Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin .....</b>	<b>113</b>
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
<b>Rozdział 4. Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim – wyniki badań własnych .....</b>	<b>147</b>
4.1. Charakterystyka próby badawczej .....	147
4.2. Weryfikacja hipotez .....	153
4.3. Podsumowanie wyników badań własnych .....	170
<b>Rozdział 5. Wdrożenie zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jako narzędzia zarządzania w Gminie Polana – studium przypadku .....</b>	<b>173</b>
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

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

## Wstęp

Przemiany ustrojowe po 1989 roku, nasilające się procesy integracji światowej, umiędzynarodowienie życia gospodarczego oraz rosące 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 władarzy 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 władarzy gmin z efektywności gospodarowania ich zasobami. Przeprowadzone przeze mnie studia literaturowe i badania empiryczne ujawniają wiele dysfunkcji obowiązujących zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>1</sup> 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 publicznych<sup>2</sup>. 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

---

<sup>1</sup> Sprawozdawczość finansowa obejmuje w niniejszej monografii sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia.

<sup>2</sup> 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](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 praktyków<sup>3</sup>.

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 wyzwań<sup>4</sup>.

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 gmin<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> 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 współczesnej 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.

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

<sup>5</sup> 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 interesariuszami<sup>6</sup>.

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 pożądanym 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.

<sup>6</sup> 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 Polana<sup>7</sup>. 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;

---

<sup>7</sup> 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 prywatnym<sup>8</sup>. 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 aktywności<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> *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	<ol style="list-style-type: none"> <li>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).</li> <li>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.</li> <li>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.</li> </ol>
Relacje z otoczeniem	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Realne struktury władzy są rozproszone i często wychodzą poza granice organizacji publicznej, co stawia pod znakiem zapytania konwencjonalne teorie ładu społecznego i kontroli.</li> <li>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.</li> <li>3. Członkowie organizacji oprócz wykonywania typowych ról organizacyjnych aktywnie uczestniczą w politykowaniu, dążąc do zbilansowania zewnętrznych relacji politycznych z procesami wewnątrzorganizacyjnymi.</li> <li>4. Wysoki poziom oczekiwań wobec kadry zarządzającej – powinna być prawa, uczciwa, wrażliwa na interes społeczny, otwarta, odpowiedzialna społecznie i zachowująca się według standardów etycznych.</li> </ol>

1	2
Organizacja	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Cele: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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.</li> </ul> </li> <li>2. Pełnienie ról menedżerskich: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 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.</li> </ul> </li> <li>3. Władza i przywództwo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• wyraźna hierarchia władzy formalnej z rozbudowaną kontrolą realizowaną przez wielorakie ośrodki;</li> <li>• skłonność do autokratycznego stylu przywództwa i niechęć do delegowania władzy;</li> <li>• częsta wymiana kadry zarządzającej wywołana zmianami preferencji wyborców, co utrudnia realizację długofalowych zamierzeń.</li> </ul> </li> <li>4. Struktura organizacyjna – silnie zbiurokratyzowana.</li> <li>5. Proces podejmowania decyzji: <ul style="list-style-type: none"> <li>• niewielka autonomia przy podejmowaniu decyzji, możliwa konieczność ich zmiany ze względu na silne upolitycznienie (bez brania pod uwagę aspektów ekonomicznych);</li> <li>• proces strategicznego podejmowania decyzji podlega przerwom oraz opóźnieniom zarówno wskutek interwencji, jak i dużego zaangażowania władz zewnętrznych i grup interesu;</li> <li>• wartości i presja normatywna są istotne dla uprawomocnienia decyzji i działań organizacyjnych.</li> </ul> </li> <li>6. Czynniki motywujące: <ul style="list-style-type: none"> <li>• niewielkie zastosowanie motywatorów finansowych;</li> <li>• wysokie znaczenie pozafinansowych motywatorów (np. bezpieczeństwa, zatrudnienia).</li> </ul> </li> <li>7. Postawa pracownicza: <ul style="list-style-type: none"> <li>• wewnętrzna potrzeba działania pro publico bono**;</li> <li>• paradoksalnie wysoki poziom satysfakcji z pracy, mimo niższych zarobków i silnej kontroli zewnętrznej.</li> </ul> </li> <li>8. Zmiana w organizacji: <ul style="list-style-type: none"> <li>• mała otwartość na zmiany,</li> <li>• niski poziom innowacyjności.</li> </ul> </li> </ol>

\* 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 koncentrują się wokół możliwości adaptowania modeli biznesu do sektora publicznego. Celem poszukiwań odpowiednich modeli jest implementacja instrumentarium zarządzania uwzględniająca rachunek ekonomiczny w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego<sup>10</sup>. 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 pozaekonomiczne<sup>11</sup>. 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

---

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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 cywilnego<sup>12</sup>.

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. Szewczuk<sup>13</sup> – 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

---

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

<sup>13</sup> 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)<sup>14</sup>. 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 profesjonalizacji<sup>15</sup>. Na tym gruncie powstały nowe podejścia oraz modele zarządzania

<sup>14</sup> Zob. M. Cieciora, *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.

<sup>15</sup> Zob. Ośrodek Badania Aktywności Lokalnej przy Spółdzielni „Kooperatywa Pozarządowa”, *Zarządzanie – standardy w organizacji pozarządowej*, Spółdzielnia „Kooperatywa

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 sektora<sup>16</sup>.

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 interesariuszami<sup>17</sup>.

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*<sup>18</sup> 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).

<sup>16</sup> 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.

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

<sup>18</sup> *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”<sup>19</sup>. 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 dyskrecyjnego działania urzędnika;
- skuteczność – wysoki poziom specjalizacji, kwalifikacje zawodowe urzędników oraz depersonalizacja ich działania stanowią gwarancję skuteczności działania biurokracji<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008, s. 9.

<sup>20</sup> Zob. *ibidem*.

Z powyższymi założeniami korespondują następujące cechy i przywileje urzędnika administracji publicznej:

- zabiega o prestiż społeczny wynikający z tytułu wykonywanej przez niego pracy i zazwyczaj udaje się mu go osiągnąć;
- jest mianowany przez swoich zwierzchników;
- regularnie otrzymuje gratyfikację finansową z tytułu wykonywanej pracy;
- podstawą ustalenia wysokości wynagrodzenia nie jest zakres wykonywanej pracy, ale pozycja zajmowana w strukturze aparatu urzędniczego;
- znajduje się w hierarchicznie zorganizowanej strukturze biurokratycznej<sup>21</sup>.

Należy w tym miejscu podkreślić, że pomimo iż założenia idealnej biurokracji weberowskiej poddawane są ostrej krytyce, to nowe nurty zarządzania publicznego wykorzystują niektóre jego założenia oraz atrybuty urzędnika. Krytyka weberowskiej biurokracji wynikała z wielu negatywnych zmian zachodzących w życiu gospodarczym w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku. Przejawem dokonujących się zmian było „osłabienie tempa wzrostu gospodarczego, nasilenie zjawisk inflacyjnych, wzrost bezrobocia oraz zwiększające się trudności zrównoważenia wydatków publicznych. Zjawisk tych, a zwłaszcza stagflacji – stagnacji połączonej z inflacją – nie udało się wyjaśnić na gruncie dominującego wówczas keynesizmu, co m.in. przyczyniło się do renesansu neoliberalnych nurtów w teorii ekonomii i polityce gospodarczej”<sup>22</sup>. Nasilała się zatem krytyka biurokratycznego modelu zarządzania jednostkami sektora publicznego. Krytyka ta przyczyniła się do ewolucji administracyjnego modelu zarządzania, adaptując niektóre nowe osiągnięcia z teorii organizacji i zarządzania. Zdaniem J. Hausnera odpolitycznienie stało się głównym postulatem zmian w zarządzaniu publicznym<sup>23</sup>. Ponadto nasiliła się presja, aby sektor publiczny zorientowany był na osiąganie efektów ekonomicznych i społecznych<sup>24</sup>. Tradycyjny, administracyjny model zarządzania sektorem publicznym nie odpowiadał już wyzwaniom i oczekiwaniom społeczeństwa. Nowe idee uzyskały poparcie organizacji międzynarodowych (m.in. Międzynarodowego Funduszu Walutowego, Banku Światowego, OECD). Na ich kanwie zrodził się nurt zarządzania określany mianem Nowego Zarządzania Publicznego, które stało się remedium na oczekiwania stawiane instytucjom publicznym. Rozpoczęto reformy dotychczasowego systemu, których założeniem było wdrożenie nowych koncepcji zarządzania, które będą efektywniej realizować zadania publiczne, poprawią funkcjonowanie instytucji sektora finansów

<sup>21</sup> Szerzej na ten temat: *ibidem*, s. 14–15.

<sup>22</sup> A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007, s. 7.

<sup>23</sup> Zob. J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, s. 9.

<sup>24</sup> Zob. L. Kowalczyk, *Współczesne zarządzanie publiczne jako wynik procesu zmian w podejściu do administracji publicznej*, [w:] L. Kowalczyk (red.), *Refleksje społeczno-gospodarcze*, „Zeszyty Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2008, nr 11(1), s. 8.

publicznych oraz odbudują zaufanie do władz. H. Krynicka<sup>25</sup> podkreśla, że dopiero wówczas zaczęto zwracać uwagę na ekonomiczne aspekty wydatkowania publicznych środków finansowych, na poprawę jakości usług świadczonych przez sektor publiczny oraz zapewnienie większej skuteczności jego działań. Koncepcja *New Public Management* zakłada bowiem, że należy zarządzać nim tak, aby dostarczone dobra i usługi dla obywateli były realizowane na wyższym poziomie i bardziej dopasowane do zróżnicowanych i zmieniających się potrzeb, natomiast same instytucje publiczne powinny być bardziej efektywne i skuteczne w działaniach. Ponadto, jak podkreśla M. Dylewski<sup>26</sup>, koncepcja NPM obejmuje szerokie spektrum narzędzi: planowanie strategiczne, zarządzanie projektami, marketing, zarządzanie personelem, zarządzanie operacyjne, procedury zarządzania jakością. Aby jednak było możliwe wdrożenie założeń NPM, niezbędne są przede wszystkim zmiany w metodach planowania.

Odrzucenie weberowskiego modelu biurokracji i zastąpienie go modelem menedżerskiego zarządzania publicznego miało także na celu decentralizację państwa, tak aby wspomagać rozwój samorządności. Na takim szczeblu (samorządowym) menedżerowie mają bowiem możliwość szybkiego reagowania na zmiany w otoczeniu. J. Hausner zauważa jednak, że proponowany model menedżerski nie jest całkowitym zaprzeczeniem modelu „idealnej biurokracji”<sup>27</sup>. Autor ten odnajduje w nowym modelu niektóre zasady i rozwiązania proponowane przez M. Webera, m.in.: dobór personelu według kryterium kompetencji, powszechny i ustrukturyzowany system wynagradzania i awansu, systematyczne szkolenia personelu czy też mechanizmy oceny wyników działania osób i zespołów pracowniczych. Według J. Hausnera podstawową różnicą jest kontrola, która w modelu NPM dotyczy przede wszystkim wyników działania, a nie przestrzegania procedur.

Rozwój koncepcji NPM dowodzi zdaniem tego autora, że zmiany w administracji publicznej nie polegają na odrzuceniu jednego modelu (paradygmatu) i zastąpieniu go innym, lecz na stopniowym przechodzeniu od dotychczasowego modelu do nowego, z zachowaniem wielu elementów poprzedniego<sup>28</sup>. J. Hausner dostrzega, że każda administracja publiczna jest wytworem pewnego ciągu historycznych zdarzeń, a zarazem swoistym odzwierciedleniem jej ewoluującej tożsamości. Proces reformowania administracji publicznej jest zatem bardzo trudny i złożony. Wymaga z jednej strony zmian w regulacjach, które determinują funkcjonowanie podmiotów sektora finansów publicznych, z drugiej zaś – radzenia sobie z problemem świadomości oraz kompetencji kadry zarządzającej. Te działania muszą być ze sobą skorelowane, aby doskonalić proces zarządzania tymi podmiotami.

<sup>25</sup> Zob. H. Krynicka, *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, „Prace Instytutu Prawa i Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Sułchowie”, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/34636/014.pdf>, s. 193 (dostęp: 10.03.2014).

<sup>26</sup> Zob. M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 59.

<sup>27</sup> J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, s. 32.

<sup>28</sup> Zob. *ibidem*.

## Współczesne koncepcje zarządzania publicznego

*New Public Management* jako koncepcja zarządzania publicznego jest połączeniem różnych teorii pochodzących z obszarów i dyscyplin naukowych, takich jak ekonomia, polityka i teoria organizacji, a w szczególności: teorii wyboru publicznego, neoliberalizmu, menedżeryzmu, teorii kosztów transakcyjnych oraz teorii agencji. Zdaniem wielu badaczy koncepcja ta wykorzystuje doświadczenia związane z zarządzaniem w sektorze prywatnym w celu poprawy zarządzania administracją publiczną<sup>29</sup>. S. Sudoł uważa, że wieloobszarowość zagadnień i założeń modelu NPM powoduje, iż nie można go w całości włączyć do nauk o zarządzaniu, ponieważ bardzo szeroko zakreślałoby to ich granice<sup>30</sup>. Zdaniem tego autora nauki o zarządzaniu nie mogą wchodzić w obszar teorii makroekonomicznych, stanowienia prawa i tworzenia systemów gwarantujących ład demokratyczny. S. Sudoł twierdzi, że problematyka ta należy do ekonomii, nauk prawnych, nauk administracyjnych i politologii. Odmiennego zdania jest T. Markowski, który uważa, że zarządzanie publiczne ma na celu przypomnienie specjalistom od zarządzania, że sfera zarządzania publicznego jest mocno ugruntowana w polityce czy raczej w politykach, jakie inicjują i prowadzą władze publiczne<sup>31</sup>. Należy zatem uznać, że jest to zagadnienie wpisujące się w nurt nauk o zarządzaniu, oparte na holistycznym spojrzeniu na sektor publiczny. Takie samo stanowisko reprezentuje R. Fedan, który uważa, że NPM wprowadza uniwersalny model zarządzania w tej dziedzinie i oferuje nowy sposób widzenia i wykorzystywania funkcji zarządzania w administracji publicznej<sup>32</sup>. Zdaniem tego autora omawiana koncepcja traktowana jest jako istotna zmiana w stylu zarządzania, zwłaszcza w samorządzie lokalnym. Ponadto R. Fedan podkreśla, że wywodzi się ona z krajów wysoko rozwiniętych i z sukcesem została zaadoptowana w Unii Europejskiej.

Na powstanie i rozwój koncepcji *New Public Management* wpływ miały różne czynniki, których zarys został już przedstawiony. Uszczegółowienie tych czynników zawiera tabela 2. Sklasyfikowano je w następujący sposób: czynniki ekonomiczne i polityczne, czynniki technologiczne, czynniki kontekstualne i strukturalne oraz nowe procesy.

<sup>29</sup> M.in. H. Krynicka, *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, „Studia Lubuskie” 2006, nr 2, s. 193; A.M. Plata Diaz, G. Perez-Lopez, J.L. Zafraga-Gomez, A.M. Lopez-Hernandez, *The Influence of Fiscal Stress on the Adoption of Diverse Management Alternatives. Empirical Evidence on Waste Collection Services in Spain*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn, s. 2.

<sup>30</sup> Zob. S. Sudoł, *Nauki o zarządzaniu*, s. 48.

<sup>31</sup> Szerzej na ten temat: A. Frączkiewicz-Wronka, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa 2009.

<sup>32</sup> Zob. R. Fedan, *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2011, z. 20, s. 212.



**Tabela 2.** Główne zewnętrzne czynniki mające wpływ na powstanie i rozwój koncepcji nowego zarządzania publicznego

Czynniki ekonomiczne i polityczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• globalny rynek, wolny handel i nowe ekonomiczne alianse</li> <li>• ekstremalne nastawienie na jakość i satysfakcję klientów</li> <li>• makro-, mikro- i fiskalny kryzys</li> <li>• dominacja orientacji rynkowej</li> <li>• zaangażowanie partii politycznych w politykę rynku pracy</li> <li>• konieczność podporządkowania się regułom typowym dla UE</li> <li>• konieczność przestrzegania dyscypliny finansów publicznych</li> <li>• wsparcie procesów rozwoju społeczno-ekonomicznego funduszami UE</li> </ul>
Czynniki technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Internet</li> <li>• poczta elektroniczna</li> <li>• telefonia komórkowa</li> <li>• wykorzystywane <i>software</i> do wspierania procesów biznesowych (CRM, ERP i inne)</li> </ul>
Czynniki kontekstualne i strukturalne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• eliminowanie i ograniczenie barier sektorowych</li> <li>• mniejsze różnice pomiędzy sferą przemysłową i usługową</li> <li>• niespójne zmiany czynników kontekstowych</li> <li>• zarządzanie wewnątrz ograniczeń</li> <li>• tempo prywatyzacji</li> </ul>
Uwidaczniające się nowe procesy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zarządzanie przez wiedzę</li> <li>• zwiększenie innowacyjności w technologiach i usługach</li> <li>• redukcja ram czasowych dla działań strategicznych</li> <li>• transparentność</li> </ul>

Źródło: A. Frąckiewicz-Wronka, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa 2009, s. 20–21.

Nowe zarządzanie publiczne oparte jest na kilku głównych założeniach (zasadach). W odniesieniu do sektora samorządowego, w tym gmin, wymogi te sformułowane są następująco:

- wprowadzenie na poziom wszystkich struktur samorządowych profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania;
- wdrożenie wzbogaconego metodycznie systemu standardów i mierników umożliwiających obiektywną ocenę działalności gmin;
- obligatoryjne wykorzystanie w bieżącej działalności gmin wewnętrznego audytu;
- uwzględnienie w strategii działania zmian strukturalnych, ukierunkowanych na desegregację gmin;
- aplikacja do procesu zarządzania w gminach niektórych metod i technik stosowanych w sektorze prywatnym<sup>33</sup>.

<sup>33</sup> Zob. A. Szewczuk, *Filozofia nowego zarządzania publicznego...*, s. 334.

M.I. Brun Martos i inni<sup>34</sup> uzupełniają powyższy katalog wymogów stawianych nowej koncepcji zarządzania gminami o działania mające na celu: zwiększenie znaczenia obywateli jako klientów usług publicznych, zwiększenie nacisku na zarządzanie i wdrożenie księgowych metod jego oceny, otwarcie podmiotów publicznych na konkurencję, opracowanie systematycznego porównywania między jednostkami zarządzania (*Benchmarking*)<sup>35</sup>. Szczególnie istotne jest znaczenie obywateli jako odbiorców usług publicznych, ponieważ ich niezadowolenie z jakości tych usług, brak sprawności działania jednostek tego sektora oraz nieefektywne wydatkowanie publicznych środków w istotny sposób wpłynęło na wzrost popularności NPM.

Hasłem przewodnim koncepcji NPM jest podejście menedżerskie na każdym poziomie struktur samorządowych. Menedżeryzm jest rozumiany jako:

- aplikacja technik zarządzania wykorzystywanych w sektorze prywatnym do sektora publicznego;
- orientacja nie na procesy, lecz na osiągnięcie wyników;
- przejście od tradycyjnej administracji publicznej do modelu kładącego większy nacisk na osobistą odpowiedzialność;
- woła odejścia od klasycznej biurokracji i pójścia w kierunku stworzenia bardziej elastycznych warunków zatrudnienia, pracy i organizacji;
- jasne formułowanie celów stawianych przed organizacją i przed pracownikami (zakres ich wykonania można ocenić za pomocą wskaźników). Ocena programów publicznych wykorzystuje zasadę 3E: oszczędność, efektywność i skuteczność (*economy, efficiency and effectiveness*);
- ograniczenie funkcji pełnionych przez władze publiczne dzięki prywatyzacji<sup>36</sup>.

Zdaniem B. Filipiak stosowanie w praktyce zasad NPM daje wymierne korzyści, którymi są:

- wzrost racjonalności alokowania zasobów będących w dyspozycji podmiotów sektora;
- ograniczenie i eliminacja procedur wysoce biurokratycznych, obniżających jakość wykonywania zadań oraz wykorzystanie zasobów;
- większa skuteczność podejmowania decyzji i działań;
- wzrost poziomu jakości wykonywanych usług dzięki wykorzystaniu nowoczesnych i innowacyjnych technologii;
- lepszy proces komunikowania się ze społeczeństwem i wzrost partycypacji społecznej w zarządzaniu;

---

<sup>34</sup> Zob. M.I. Brun Martos, A. Forte-Deltell, M.T. Balaguer-Coll, A. Tortosa-Ausina, *Determinants of Local Governments' Re-Election: New Evidence Based on a Bayesian Approach*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn, s. 1.

<sup>35</sup> Zagadnienie to zostało szerzej omówione w rozdziale czwartym niniejszej monografii.

<sup>36</sup> Zob. H. Krynicka, *Koncepcja nowego zarządzania...*, s. 195.

- szybszy dostęp do zewnętrznego kapitału, gdyż wyprowadzenie zadań poza sektor redukuje bariery dostępu do rynku finansowego i jego nowoczesnych usług;
- zarządzanie oparte na efektach i procesach, ale uwzględniające podstawowe przesłanie, jakim jest wykonywanie zadań o charakterze publicznym, służących społeczeństwu<sup>37</sup>.

Wymienione korzyści pokazują, iż koncepcja NPM kładzie duży nacisk na ocenę dokonań. Koresponduje to z potrzebą kontroli procesów zarządzania bezpośrednio związanych z odpowiedzialnością menedżerów i transparentnością – nieodłącznymi elementami polityki publicznej<sup>38</sup>.

Trzeba jednak powiedzieć, że mimo licznych zalet Nowe Zarządzanie Publiczne nie jest panaceum na wszystkie problemy sektora publicznego. Wskazuje się również na wiele ograniczeń tej koncepcji zarządzania. W. Rudolf przytacza zarzuty, jakie wobec niej wysunięto<sup>39</sup>. Jednym z mankamentów NPM jest to, że koncentruje się na polepszaniu sprawności organizacji publicznej oraz redukcji kosztów, a nie na efektywności (w sensie zdolności do zaspokajania społecznych potrzeb). Kolejną niedoskonałością tej filozofii – zdaniem tego autora – jest to, że nie odpowiada na pytanie, jak organizacja publiczna powinna być oceniana i przez kogo. Inne zarzuty dotyczą podważenia skuteczności mechanizmów przetargowych, które miały być odpowiedzią na nieobecność konkurencji w sektorze publicznym. W literaturze przedmiotu<sup>40</sup> wskazuje się również na brak możliwości adaptowania mechanizmu konkurencyjnego do warunków sektora publicznego oraz na ponoszenie zbyt wysokich kosztów transakcyjnych będących efektem zwiększenia kontroli i inspekcji kontraktowanych usług<sup>41</sup>.

Pomimo krytyki, nowe zarządzanie publiczne ma swoich zwolenników. Zdaniem A. Frąckiewicz-Wronki:

Stosowanie jego zasad oznacza w praktyce m.in. zmianę postaw ludzkich, nacisk na efektywność, szerokie wykorzystywanie danych finansowych dla zwiększenia stopnia odpowiedzialności organizacji, czyli reorientację w kierunku stymulowania uwarunkowań ekonomicznych, a ograniczania uwarunkowań politycznych w zarządzaniu. Wprowadzenie zasad nowego zarządzania publicznego do praktyki działania organizacji publicznych nie zawsze musi się spotkać

---

<sup>37</sup> Zob. B. Filipiak, *New public management w sektorze publicznym – idea czy rzeczywistość?*, [w:] T. Famulska, J. Nowakowski (red.), *Finanse i bankowość w integrującej się Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa 2006, s. 142–143.

<sup>38</sup> Zob. C. Hood, *A public management for all seasons*, „Public Administration” 1991, no. 69(1), s. 3–19, za: A. Frąckiewicz-Wronka, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce...*, s. 93.

<sup>39</sup> Zob. W. Rudolf, *Koncepcja governance i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2010, nr 245, s. 75.

<sup>40</sup> Zob. G. Musialik, R. Musialik, *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 156, s. 299.

<sup>41</sup> Zob. R. Fedan, *Zarządzanie publiczne w procesie...*, s. 214.

z akceptacją głównych grup interesariuszy. Potrzebne jest budowanie zaufania między wszystkimi aktorami zmiany. Budowanie zaufania jest procesem długotrwałym i wymaga właściwej komunikacji, pewności zatrudnienia, wsparcia, poczucia sprawiedliwości odnośnie do traktowania pracowników, a te trudno znaleźć w sektorze publicznym. Jest to jeden z powodów braku spektakularnych sukcesów w reformowaniu tego sektora, jak również okazywania przez jego pracowników sceptycyzmu wobec możliwości powodzenia zmian<sup>42</sup>.

Podobnego zdania jest E. Hellich, która twierdzi, że mechanizmy gospodarki rynkowej będą miały coraz większy udział w kreowaniu i regulacji rozwoju społeczno-gospodarczego<sup>43</sup>. Zdaniem tej autorki nie pozostanie to bez wpływu na przemiany instytucjonalne oraz prawno-organizacyjne w sektorze finansów publicznych. E. Hellich pisze, że uznanie jednostek sektora finansów publicznych za ekonomicznie samodzielne podmioty wymusi stosowanie rachunku ekonomicznego w szerokim zakresie. Autorka ta uważa także, iż staje się to wyznacznikiem kierunków rozwoju rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych niezależnie od jego zakresu. Ponadto reformy zarządzania publicznego spotkały się z akceptacją w licznych krajach wysokorozwiniętych, m.in.: Wielkiej Brytanii, Australii, Nowej Zelandii i Stanach Zjednoczonych. W Polsce impulsem wielu reform gospodarczych, prawnych i instytucjonalnych było przystąpienie do Unii Europejskiej, bowiem

reguły zapisane m.in. w Traktacie z Maastricht nakazują państwom członkowskim ścisłą kontrolę polityki fiskalnej oraz wymóg planowania wieloletniego w zakresie strategicznego rozwoju kraju. Wyżej wskazane wymogi implikują konieczność prowadzenia przemyślanej i racjonalnej polityki budżetowej. Budżet w układzie zadaniowym wdrażany w Polsce od 2006 roku został ujęty jako jedno z kluczowych przedsięwzięć w Programie Konwergencji oraz Dokumentie Implementacyjnym Krajowego Programu Reform na przełomie lat 2005–2006. Budżet zadaniowy miał być narzędziem ułatwiającym kontrolę deficytu i długu publicznego, a także implementację Strategii Lizbońskiej. Powyższe przesłanki oraz członkostwo Polski w OECD, organizacji konsekwentnie promującej założenia *New Public Management* i nowoczesnych metod zarządzania finansami publicznymi, zaowocowały podjęciem w 2006 roku pierwszych inicjatyw dotyczących budżetu zadaniowego na szczeblu centralnym. Efektem tych prac było umieszczenie odpowiednich zapisów w strategicznych dokumentach programowych rządu, Strategii Rozwoju Kraju i Krajowym Programie Reform<sup>44</sup>.

<sup>42</sup> A. Frączkiewicz-Wronka, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce...*, s. 93.

<sup>43</sup> Zob. E. Hellich, *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011, s. 117–118.

<sup>44</sup> Zob. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Materiały szkoleniowe w ramach projektu *Po-prawa jakości zarządzania w administracji rządowej – Akademia Zarządzania Publicznego II etap*, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego (PO KL, Priorytet V, Działanie 5.1, Poddziałanie 5.1.1) *Zarządzanie finansami publicznymi*

Reasumując powyższe rozważania, należy podkreślić, że reformowanie sektora publicznego powinno być poprzedzone wnikliwymi analizami społecznych kosztów i korzyści, a dokonywane z należytą ostrożnością. Ponadto nie należy bezrefleksyjnie przenosić rozwiązań stosowanych w innych krajach na krajowy grunt – ze względu na liczne odmienności ustrojowe, gospodarcze, kulturowe i społeczne. Zmiany w systemie zarządzania muszą być dostosowane do uwarunkowań występujących w danym kraju i konkretnej jednostce. J. Hausner podkreśla, że „reformacja państwa ma polegać nie tyle na prywatyzacji usług publicznych, ile na ich odpaństwowieniu, czyli przekazaniu do domeny niepaństwowego sektora publicznego”<sup>45</sup>. Zdaniem cytowanego autora, odrzucenie modelu idealnej biurokracji oznaczać musi oparcie się pokusie poszukiwania i ustanowienia innego idealnego modelu. J. Hausner twierdzi, że współcześnie jakością rządzenia staje się najważniejszym wyznacznikiem poziomu zaufania między rządem a społeczeństwem, ponieważ „kiedy władza traci zaufanie obywateli, rosną koszty «transakcji publicznych» i formułowania polityki”<sup>46</sup>.

Reformy finansów publicznych w Polsce wymagają nie tylko zmian systemowych, wdrażania nowych narzędzi zarządzania, ale także zmian w mentalności służb publicznych: przekonania o celowości tych działań oraz dążenia do ciągłego ich doskonalenia i poprawy wyników. Konserwatywne, surowe poglądy oraz niechęć do zmian występująca u zarządców jednostek sektora publicznego nie ułatwiają wprowadzania innowacji. Potrzebna jest współpraca między państwem a jednostkami podległymi, będącymi w strukturach państwowych. Istotna jest otwartość na kompromisy oraz umiejętność akceptowania i wdrażania zmian. W zaistniałej sytuacji osoby zarządzające jednostkami publicznymi, w tym gminami (prezydent, burmistrz, wójt), muszą przyzwycząć się do nowego rozumienia i wypełniania swojej roli i funkcji – menedżera.

Warto dodać, że koncepcja NPM stała się inspiracją rozwoju innych nurtów zarządzania. Odpowiedzią na NPM jest *New Public Governance*, które nie neguje dorobku wcześniejszego nurtu (jest ujęciem szerszym). Na gruncie tej koncepcji państwo jest postrzegane jako jeden z aktorów zmuszony do współdziałania z innymi aktorami w otoczeniu, tj. firmami prywatnymi, organizacjami pozarządowymi, w sieciach i poprzez relacje rynkowe. Do najbardziej popularnych rozwiązań sieciowych należy partnerstwo publiczno-prawne. Na kanwie Nowego Zarządzania Publicznego rozwinęła się także koncepcja zarządzania *lean*, która pierwotnie stosowana była w sektorze prywatnym<sup>47</sup>.

---

– *narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, Warszawa 2011, s. 6–7 (dostęp: 24.04.2017).

<sup>45</sup> J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, s. 32–33.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> Zagadnienie to zostanie szerzej omówione w rozdziale czwartym.

## Zarządzanie gminą w koncepcji *New Public Management* – podejście strategiczne

Rozwój samorządności, w dobie globalizacji i dynamicznie zmieniającego się otoczenia, wymaga wdrożenia nowych metod i technik zarządzania. Jak wspomniano, dotychczasowe koncepcje nie pozwalały mierzyć sprawności i efektywności zarządzania. Przy czym ważne jest to, „aby proces zarządzania był tak prowadzony, żeby osiągać zamierzoną efektywność, która jest społecznie akceptowalna”<sup>48</sup>. Jak podkreślają M. Ziółkowski i M. Goleń, skuteczne oraz efektywne zarządzanie rozwojem gminy powinno być kompleksowym procesem ściśle powiązanim z trzema horyzontami czasowymi, a mianowicie:

- a) perspektywnym (12–15 lat) – nastawionym na formułowanie długookresowych celów rozwoju, a także sposobów ich osiągnięcia (zadania realizacyjne);
- b) średniookresowym (4–5 lat) – nastawionym na realizację perspektywnych celów rozwoju dzięki realizacji wybranych zadań, w tym inwestycyjnych;
- c) operacyjnym (rocznym) – nastawionym na realizację konkretnych zadań (przedsięwzięć) wynikających z ustaleń średniookresowych<sup>49</sup>.

Chcąc więc skutecznie i efektywnie zarządzać gminą, trzeba wydłużyć horyzont planowania, czyli zarządzania strategicznego. Zdaniem B. Kożuch zarządzanie strategiczne w sferze finansów publicznych powinno:

- reagować na wymogi polityki wynikające z rosnącej złożoności środowiska zewnętrznego;
- koncentrować się na problemach wywoływanych przez niedoskonałości mechanizmu rynkowego;
- obejmować szeroki zakres działań, rozwiązywać problemy na wszystkich szczeblach zarządzania;
- preferować realizację zadań w ramach programów i projektów przedsięwzięć;
- koncentrować się na opracowywaniu nowych programów umożliwiających realizację przyszłego – określonego w scenariuszach rozwoju – popytu na dobra i usługi publiczne;
- uwzględniać jakościowe aspekty funkcjonowania organizacji;
- dążyć do wspierania działań innych grup i organizacji<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> B. Filipiak, *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011, s. 26.

<sup>49</sup> Zob. M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006, s. 72.

<sup>50</sup> Zob. B. Kożuch, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004, s. 186–187.

Według M. Ziółkowskiego i M. Golenia podstawowymi walorami zarządzania strategicznego jest to, że:

- a) redukuje w znacznym stopniu niepewność funkcjonowania i rozwoju gminy, której źródłem jest jej otoczenie, oraz zwiększa zdolność adaptacyjną gminy do zmieniającej się rzeczywistości;
- b) stanowi szansę, zarówno dla władz samorządowych, jak i urzędników gminnych, oswojenia się z działaniem w sytuacji niepewności oraz nieprzewidywalności wielu zjawisk i procesów w otoczeniu oraz traktowania wynikającego z nich ryzyka jako stałego elementu „gry z otoczeniem” o przetrwanie i rozwój gminy;
- c) stwarza takie warunki, które z uwzględnieniem wymagań zmieniającego się otoczenia ułatwiają przełamywanie barier rozwojowych, a także eliminowanie (lub chociaż minimalizowanie) różnorodnych konfliktów wykrywanych w toku diagnozy obecnego poziomu rozwoju gminy<sup>51</sup>.

M. Ziółkowski i M. Goleń zaznaczają jednak, że strategia rozwoju nie jest „gotową receptą na sukces gminy” czy też „gotowym spisem szczegółowego postępowania”<sup>52</sup>. Wedle cytowanych autorów jej głównym zadaniem jest określenie – na podstawie diagnozy stanu istniejącego oraz zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań rozwoju gminy – strategicznych kierunków (dziedzin) i priorytetów działania, które z punktu widzenia zaspokajania potrzeb jej mieszkańców mają istotne znaczenie. Zdaniem M. Ziółkowskiego i M. Golenia strategia eksponuje najważniejsze do rozwiązania problemy, na których powinna być skoncentrowana uwaga ośrodków decyzyjnych w gminie. Ponadto powinna stanowić podstawę do opracowania szczegółowych programów i planów realizacji poszczególnych zadań oraz wieloletnich planów inwestycyjnych i finansowych<sup>53</sup>. Zawarte w tych planach wytyczne powinny zostać uwzględnione w budżecie gminy. Cytowani autorzy uważają, że tak określony system planowania strategicznego umożliwi powiązanie celów rozwoju wspólnoty samorządowej i wynikających z nich zadań realizacyjnych z rocznymi budżetami gminy. Ustalenie strategii rozwoju, a zwłaszcza kosztów realizacji przyjętych celów i zadań, powinno znaleźć swój wyraz w corocznym budżecie gminy.

<sup>51</sup> Zob. M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem...*, s. 74.

<sup>52</sup> *Ibidem*, s. 78–79. Cytowani autorzy przez strategię rozwoju gminy rozumieją długookresowy program, zawierający zbiór celów jej rozwoju (strategicznym i operacyjnym) oraz określający kierunki i priorytety działania (zadania realizacyjne), a także alokację środków finansowych, które są niezbędne do osiągnięcia wyznaczonych celów w określonym horyzoncie czasu. Zob. *ibidem*, s. 77. W niniejszej książce pojęcie „strategia rozwoju” i „strategia” będą używane jako synonimy.

<sup>53</sup> Szerzej na ten temat piszę w rozdziale trzecim i czwartym.

## 1.2. Zadanie i cele jako wyznaczniki działania jednostek sektora finansów publicznych

Główną determinantą zarządzania organizacjami jest właściwe sformułowanie celów i zadań. R. Przybyszewski zwraca uwagę, że w organizacjach wykreowanych w wyniku transformacji ustrojowej – a zatem w okresie konfrontacji przyzwyczajęń systemu centralnie kierowanego oraz wymogów państwa demokratycznego, kierującego się mechanizmami rynkowymi – można zaobserwować, z jak wielkim trudem kształtowały się modele i mechanizmy racjonalnego zarządzania w wymiarze municypalnym<sup>54</sup>. Autor ten podkreśla, że elity rządzące w gminach w swoich działaniach w ramach zarządzania ogólnego muszą zapewnić osiągnięcie następujących celów:

- 1) zbudowanie pożądanego kultury organizacyjnej oraz klimatu, w którym będzie funkcjonować gmina;
- 2) zdobycie poparcia i aprobaty dla realizacji strategii rozwoju samorządu terytorialnego. W związku z tym zarząd gminy musi przedstawić radzie gminy do zatwierdzenia program uwzględniający ograniczone zasoby i zmierzający konsekwentnie do realizacji celów strategicznych. Wszystkie przygotowane informacje muszą opierać się na porównywalnych miarach i być obiektywne;
- 3) kontrolowanie działalności i ocenianie wyników podejmowanych działań. Zarząd w ramach nadzoru kontroluje na bieżąco efekty działań. Wyniki kontroli oraz analiza kosztów i osiągnięć pozwalają określić efektywność działań podejmowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne gminy<sup>55</sup>.

Opinia R. Przybyszewskiego jest wciąż aktualna. Zaproponowany sposób definiowania celów jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, pokazuje, jak ogromna ich rozpiętość stoi przed tymi jednostkami. Każda z ustaw regulująca sektor publiczny zawiera odrębne cele. Ich cechą wspólną jest to, że powinny być realizowane dla dobra wspólnego, interesu publicznego.

Można zatem stwierdzić, cytując B. Szmulka, że

zadanie i cel to jedno z najważniejszych teoretycznych pojęć administracji publicznej oraz nauki o prawie administracyjnym. Pojęcia te mają ścisły związek z zagadnieniami aksjologicznymi i związane są przede wszystkim z funkcjami administracji publicznej, a także funkcjami samego prawa administracyjnego<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> Zob. R. Przybyszewski, *Współczesne standardy zarządzania administracją publiczną w polityce społeczno-ekonomicznej państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn 2004, s. 36–38.

<sup>55</sup> Gmina jest reprezentantem sektora finansów publicznych, co oznacza, że odniesienia do gminy w gruncie rzeczy można rozciągać na cały sektor publiczny.

<sup>56</sup> B. Szmulka (red.), *Monografie prawnicze. Jawność i jej ograniczenia. Zadania i kompetencje*, t. IX, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 4.



Jednakże, jak pisze M. Stahl,

określenie zadania publicznego, celu publicznego, a szerzej interesu publicznego jest zmienne w czasie i przestrzeni, zależy od określonego kontekstu prawnego, politycznego, społecznego, przyjmowanego systemu wartości. Trudność definiowania tych pojęć wynika także z powiązań między nimi i ich wzajemnego przenikania. Określenie «zadania publiczne» wiązane jest z celami publicznymi (użyteczności publicznej), jakie ma zrealizować administracja, a z kolei te cele utożsamiane z interesem publicznym<sup>57</sup>.

Sformułowanie celu organizacji jest więc niełatwe, ponieważ, jak twierdzi M. Bielski, „cele organizacji bywają trudno uchwytnie”<sup>58</sup>, a zarazem bardzo ważne w kontekście pomiaru dokonań. Poprawnie sformułowane cele powinny być zatem zgodne z regułą SMART, czyli<sup>59</sup>:

- konkretne<sup>60</sup> (*specific*) – precyzyjnie sformułowane, niebudzące wątpliwości interpretacyjnych, pozwalające na jednoznaczne sformułowanie miernika;
- mierzalne<sup>61</sup> (*measurable*) – pozwalające na dobór miernika jednoznacznie określającego, czy wyznaczony cel został osiągnięty;
- akceptowalne<sup>62</sup> (*accepted*) przez jednostki odpowiedzialne za jego realizację;
- realistyczne<sup>63</sup> (*realistic*) i ambitne, lecz jednocześnie możliwe do osiągnięcia;
- określone w czasie<sup>64</sup> (*time-dependent*) – posiadające określone terminy rozpoczęcia i ostatecznej ich realizacji.

Kancelaria Prezesa Rady Ministrów przedstawiła wymagania stawiane w stosunku do definiowania celów dla jednostek sektora publicznego:

[...] należy dążyć, by formułowane cele w jak najwyższym stopniu były precyzyjne i konkretne (proste, przejrzyste), mierzalne, osiągalne, istotne, realistyczne oraz określone w czasie, zaś wszystkie wyjątki od tych reguł powinny być uzasadnione specyfiką przedmiotu celu lub działania, za pomocą którego ten cel będzie osiągnięty<sup>65</sup>.

<sup>57</sup> M. Stahl, *Cele publiczne i zadania publiczne*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego. Zjazd Katedr Prawa i Administracji i Postępowania Administracyjnego. Zakopane 24–27 września 2006 r.*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 100.

<sup>58</sup> M. Bielski, *Organizacje – istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1996, s. 108.

<sup>59</sup> Zob. <http://www.budzet-zadaniowy.com> (dostęp: 22.10.2015). Zob. także: R. Reinfuss, *MBO. Prosta i skuteczna technika zarządzania Twoją firmą*, Helion, Warszawa 2009, s. 106–120.

<sup>60</sup> Inne znaczenie *specific* występujące w literaturze przedmiotu to: „rozwojowy”, „specyficzny”, „oznaczony”.

<sup>61</sup> Można w tym miejscu spotkać określenie *motivational*, które tłumaczy się jako „motywuujący”.

<sup>62</sup> Można w tym miejscu spotkać określenie *attainable* – „osiągalny”, „ambitny”.

<sup>63</sup> Można w tym miejscu spotkać określenie *relevant* – „istotny”.

<sup>64</sup> Można w tym miejscu spotkać określenie *trackable* – „rozliczalny”.

<sup>65</sup> Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Materiały szkoleniowe w ramach projektu *Poprawa jakości zarządzania w administracji rządowej – Akademia Zarządzania Publicznego II etap*, współfinansowanego

Wedle szczegółowych wytycznych cele powinny być:

- istotne, tj. muszą obejmować najważniejsze obszary działalności dysponenta. Cel powinien odzwierciedlać istotne potrzeby społeczno-ekonomiczne kraju, zawarte m.in. w dokumentach strategicznych i bieżącym programie rządu. Cel ma być postrzegany jako potrzebny z perspektywy społeczeństwa oraz jednostek go realizujących, a ponadto powinien w sposób istotny (skala oraz zakres czasowy i przedmiotowy rezultatu) przyczynić się do zaspokojenia potrzeb społecznych w zakresie danej polityki państwa. Cel będzie istotny na poziomie podzadań, gdy jego osiągnięcie jest ważne dla realizacji celu nadrzędnego tj. celu zadania, do którego przypisane jest dane podzadanie;
- precyzyjne i konkretne – powinny odnosić się bezpośrednio do podstawowego i zamierzonego wyniku realizacji zadań i podzadań. Należy je formułować w sposób jasny i zapewniający jednoznaczną interpretację; unikając zbyt szczegółowych, obszernych definicji, technicznych skrótów bez ich objaśnienia. Celem nie powinno być samo działanie/czynność realizowane w wyniku poniesienia wydatków, ale rezultat/efekt interwencji państwa wykonywanej przy użyciu tych środków; cel powinien zawierać w sobie opis przedmiotu lub stanu rzeczy, które mają być wynikiem realizacji zadania/podzadania;
- spójne – muszą zapewniać wzajemną zgodność celów w ramach hierarchii struktury budżetu zadaniowego. Każdy z celów sformułowany dla podzadania powinien być zgodny z celem nadrzędnym, tj. celem zadania, które podzadania współrealizują. Cele przypisane do poszczególnych zadań i podzadań należy formułować tak, aby wzajemnie nie powierały się nazwą, treścią oraz kierunkiem interwencji;
- mierzalne – należy je sformułować w ten sposób, żeby stopień ich osiągnięcia był możliwy do zmierzenia za pomocą mierników, odpowiednich dla danego poziomu struktury zadaniowego planu wydatków, dla których dostępne są dane na poziomie planowania oraz w momencie realizacji budżetu. Jedynie wyjątkowo może być stosowany pomiar logiczny lub opisowa charakterystyka bądź własna skala pomiaru (np. stopień realizacji celu: „zły”, „dostateczny”, „dobry”, „b. dobry”);
- określone w czasie – powinny uwzględniać okres, w którym mają być realizowane. Cel bez zapewnionej perspektywy czasowej należy ocenić jako niemożliwy do zrealizowania. Cel powinien odnosić się do przeszłości w kontekście stanu istniejącego aktualnie, tj. opisywanego przez bazową wartość dobranej do niego miernika;

- realistyczne – powinny być sformułowane w taki sposób, aby już w założeniu brać pod uwagę ocenę ryzyka realizacji, akcentując przede wszystkim spodziewane pozytywne wyniki wykonania zadania, a nie jedynie minimum zapewniające osiągnięcie celu. Cele powinny zakładać rozwój/postęp wyników w obszarze danej polityki, a nie jedynie utrwalać stan obecny w tym zakresie. Uwzględnianie postępu nie jest konieczne tylko w sytuacji, gdy wyniki danej działalności osiągnęły poziom optymalny dla możliwości państwa, a założeniem celu jest utrzymanie dotychczasowego wyniku<sup>66</sup>.

Przywołane wytyczne Kancelarii Prezesa Rady Ministrów są spójne z koncepcją SMART. Należy podkreślić, że postrzeganie celów w jednostkach sektora finansów publicznych było dawniej odmienne – nowe podejście wykreowane zostało za sprawą reform ustrojowych po roku 1989.

Podsumowując warto dodać, że ocena stopnia osiągnięcia celów przez organizacje możliwa jest dzięki doborowi określonych narzędzi i mierników. K. Stępień uważa, że ich zadaniem jest dostarczanie informacji o wynikach działalności danej jednostki zarówno kierownictwu, jak też interesariuszom znajdującym się w jej otoczeniu<sup>67</sup>. Autor ten podkreśla, że na ich podstawie różne grupy interesariuszy (zewnętrzni oraz wewnętrzni) mogą oceniać szanse i zagrożenia współdziałania oraz pracę menedżerów. Należy ponadto pamiętać o tym, że

jednostki sektora publicznego kreują wartość dla obywateli (*value for citizens*), jeżeli są skuteczne (*effectiveness*), czyli w rezultacie swych działań wypełniają cele ustawowe (statutowe) i spełniają oczekiwania swoich interesariuszy, oraz są efektywne (*efficiency*), to znaczy robią to jak najtaniej<sup>68</sup>.

### 1.3. Efektywność i skuteczność jako podstawowe parametry sprawności gmin

Współczesny świat mierzy wszystkie aspekty życia. Jak podkreśla A. Kamela-Sowińska, obecnie dokonuje się pomiaru czasu, pieniądza, ale także nastrojów społecznych, poziomu konkurencji i innych zjawisk<sup>69</sup>. W tym sformalizowanym, sparametryzowanym świecie, według przywołanej autorki, „strażnikiem

<sup>66</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>67</sup> Zob. K. Stępień, *Płynność finansowa i wypłacalność jako wyraz ewolucji celów gospodarowania*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 24.

<sup>68</sup> Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Materiały szkoleniowe...*, s. 10.

<sup>69</sup> Zob. A. Kamela-Sowińska, *Międzynarodowe standardy rachunkowości a korupcja*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006, s. 31.

jakości pomiaru” jest rachunkowość. Zdaniem B.J. Gabryś tworzenie miar efektywności ma znaczenie dla porównania efektów działania w stosunku do: celów, poprzednich okresów oraz innych działań<sup>70</sup>. Pozwala na lepsze zrozumienie zjawisk w ich ujęciu czasowym, a przede wszystkim umożliwia rozwój norm, celów organizacyjnych i lokalnych punktów odniesienia.

Według J. Juzwiszyn i współautorów „efektywność” jest pojęciem szerokim, używanym często, a nawet nadużywanym<sup>71</sup>. Przytoczeni autorzy podkreślają, że jest to kategoria prakseologiczna, ekonomiczna i matematyczna. Pojęciem to nie jest jednoznaczne, „ponieważ w literaturze można znaleźć różne podejścia do istoty efektywności, sposobu jej wyrażania i mierzenia, a także operuje się wieloma zbliżonymi terminami, jak sprawność, skuteczność, produktywność, ekonomiczność<sup>72</sup>, wydajność.

Jak jednak twierdzą D. Perło i współautorzy, czasami zupełnie niesłusznie efektywność (*efficiency*) jest utożsamiana ze skutecznością (*effectiveness*)<sup>73</sup>. Autorzy ci uważają, że efektywność powinna być pojmowana jako relacja między nakładem a efektem (poprawa efektu bez wzrostu nakładów lub otrzymanie tego samego efektu przy zmniejszeniu nakładów oznaczają wzrost efektywności), a skuteczność odnosić się do poziomu osiągnięcia założonych celów.

Według dokumentów opracowanych przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów efektywność i skuteczność jako podstawowe elementy sprawności (*performance*) stanowią parametr oceny rządowej i samorządowej dotyczącej odpowiedzialności za powierzone mienie<sup>74</sup>. Efektywność w zarządzaniu gminami dotyczy pomiaru relacji produkty – nakłady, czyli oceny stopnia sukcesu w dostarczaniu zdefiniowanych produktów po najniższym koszcie, przy zachowaniu pożądanej jakości<sup>75</sup>. Produkt rozumiany jest szeroko i obejmuje wszystko, co jest dostarczane w wyniku realizacji zadań publicznych, zarówno dobra materialne, jak i usługi, np.: wybudowana droga, zakończone postępowanie prokuratorskie, wydana decyzja administracyjna. Skuteczność odnosi się do relacji produkt – wynik i dotyczy stopnia osiągania zamierzonych wyników oraz wskazuje, czy dostarczane produkty przyczyniają się do realizacji priorytetów i celów władzy publicznej. Sprawność zaś odnosi się do relacji nakład – wynik i dotyczy stopnia osiągania zamierzonych wyników oraz pokazuje, czy poniesione nakłady pozwoliły na realizację celów jednostki.

<sup>70</sup> Zob. B.J. Gabryś, *Metodyka pomiaru efektywności przedsiębiorczych organizacji: wprowadzenie do problematyki*, [w:] T. Dudycz, G. Osbert-Pociecz, B. Brycz (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2012, s. 111.

<sup>71</sup> Zob. J. Juzwiszyn, W. Rybicki, A. Smoluk, *O definicji efektywności. Rozważania nad celowością w naturze i rozwoju*, [w:] T. Dudycz (red.), *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2005, s. 192.

<sup>72</sup> M. Bielski, *Organizacje – istota, struktury...*, s. 103.

<sup>73</sup> Zob. D. Perło, M. Poniatowicz, M. Salachna, *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, <http://lex.online.wolterskluwer.pl> (dostęp: 5.11.2015).

<sup>74</sup> Zob. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Materiały szkoleniowe...*, s. 10.

<sup>75</sup> Zob. *ibidem*, s. 13–15.

Efektywność w realiach samorządowych jest skutkiem respektowania kilku fundamentalnych zasad:

- poprzedzanie decyzji budżetowych opracowywaniem strategii rozwoju („zanim wydasz pieniądze pomyśl, jak zrobić z nich najlepszy użytek”);
- wieloletnie planowanie inwestycji („mierz siły na zamiary”);
- wprowadzenie zadaniowego ujęcia budżetu w miejsce „budżetu historycznego” („budżet zadaniowy” – programy osiągnięcia konkretnych celów z rozbić kosztów realizacji na poszczególne zadania; „budżet historyczny” – coroczne powielanie tej samej struktury budżetu waloryzowanego jedynie ze względu na inflację);
- systematyczne usamodzielnianie jednostek wykonujących zadania samorządowe, prywatyzacja, stosowanie formy zakładu budżetowego, powierzanie wykonywania usług publicznych organizacjom pozarządowym, powierzanie zadań komunalnych i środków na ich wykonywanie samorządom dzielnic i samorządom osiedlowym;
- stosowanie otwartych przetargów w celu minimalizacji wydatków;
- podejmowanie wspólnych przedsięwzięć z innymi jednostkami samorządu w celu poszerzenia oferty usług i obniżenia kosztów;
- efektywna promocja i umiejętne stosowanie ulg i zwolnień podatkowych w celu przyciągnięcia inwestorów tworzących nowe miejsca pracy;
- inwestycje infrastrukturalne (drogi, sieć telefoniczna, elektryczna, gazowa, wodociągowa itp.);
- wspieranie przedsiębiorczości (zakładanie funduszy pożyczkowych i gwarancyjnych, programy edukacyjne, inkubatory przedsiębiorczości)<sup>76</sup>.

Efektywność nie może być więc oparta na jednej mierze. Musi być podejściem wielowymiarowym, wspierającym proces decyzyjny oraz umożliwiającym ocenę decyzji. Koncepcję wielowymiarowego ujęcia efektywności organizacji opracował M. Bielski. Zawiera ona siedem wymiarów efektywności, które zostały podzielone na trzy obszary:

- 1) Ocena dokonywana z poziomu organizacji i z punktu widzenia jej interesów, choć opisane tu obszary mogą być też brane pod uwagę przy ocenie zewnętrznej:
  - wymiar rzeczowy – mówi o tym, na ile organizacja jest efektywna w zaspokajaniu potrzeb społecznych lub w jakim stopniu osiąga swoje cele zewnętrzne. Wymiar ten pomija koszt osiągnięcia celów i ma szczególne zastosowanie dla oceny efektywności organizacji niekomercyjnych, które zaspokajają potrzeby społeczne trudniej przeliczalne według nakładów i efektów;

<sup>76</sup> Zob. [www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych\\_ABC\\_samorzadu.pdf](http://www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych_ABC_samorzadu.pdf) (dostęp: 15.11.2015).

- wymiar ekonomiczny – obejmuje kryteria wyrażające relację między efektami a nakładami, gdzie kryteriami oceny jest wydajność (ludzi, urządzeń), produktywność (środków trwałych, majątku) lub rentowność. W organizacjach niekomercyjnych wymiar ekonomiczny ma mniejsze znaczenie od wymiaru rzeczowego. Miarą efektywności ekonomicznej w tych organizacjach jest tylko dynamika nakładów, np. ich zmniejszenie w stosunku do poprzedniego okresu, przy tych samych efektach, wyrażonych rzeczowo;
  - wymiar systemowy – jest wyrazem „zdrowia systemu” i jego zdolności do istnienia w danym otoczeniu. Kryteriami oceny tego wymiaru efektywności są długofalowe cele organizacji: przetrwanie i rozwój oraz zdolność do zmian przystosowawczych, czyli adaptacja do otoczenia. Rozwój i adaptacja będą wyrażać się we wzroście organizacji, inwestycjach, określaniu nowych kierunków działalności;
  - wymiar „polityczny” – chodzi tu o politykę organizacji w stosunku do innych podmiotów. Wymiar ten odnosi się do relacji organizacji z otoczeniem. Kryteriami wymiaru „politycznego” mogą być pozycja przetargowa organizacji w stosunku do otoczenia, pozycja monopolisty;
- 2) Efektywność organizacji w kategoriach jej społecznego nadsystemu:
- wymiar polityczny – odnosi się do efektywności organizacji w utrwalaniu (lub naruszaniu) istniejącego w danym kraju ładu polityczno-społecznego. Jest to efektywność z punktu widzenia interesów nie jej samej, a rządzącej klasy lub ugrupowania politycznego;
  - wymiar kulturowy – odnosi się do zdolności organizacji do utrwalania wartości i norm, które pozwalają zachować tożsamość kulturową społeczeństwa, a także do ich wkładu w rozwój szeroko rozumianej kultury i jej adaptacji do zmian w skali światowej;
- 3) Efektywność organizacji w zaspokajaniu szeroko rozumianych potrzeb uczestników:
- wymiar behawioralny – obejmuje takie kryteria, jak satysfakcja z pracy, nasilenie konfliktów wewnętrznych, morale pracowników itp. Wyraża interesy uczestników organizacji, lecz służy ocenie nie tylko z ich z punktu widzenia. Efektywność w tym wymiarze może podnosić efektywność w innych wymiarach: rzeczowym, ekonomicznym i systemowym<sup>77</sup>.

Różnorodność wymiarów efektywności organizacji i różne możliwe punkty widzenia: samej organizacji, nadsystemu, jednostki ludzkiej, powodują, że nie tylko nie jest konieczne dokonywanie oceny wszystkich aspektów efektywności jednocześnie, ale nie jest to także ani pożądane, ani możliwe. Kierownictwo organizacji czy dominująca w niej koalicja musi dokonać wyboru wymiarów

<sup>77</sup> Zob. M. Bielski, *Organizacje – istota, struktury...*, s. 114–117.

i odpowiadającym im kryteriów oceny efektywności tak, jak dokonuje wyboru i hierarchizacji operacyjnych celów. Prowadzi to do wniosku, że nie tylko nie da się wyprowadzić jednego syntetycznego kryterium efektywności organizacji. System taki musi być skonstruowany indywidualnie, biorąc pod uwagę funkcję genotypową organizacji, zestaw bieżących celów i uznawaną przez kierownictwo hierarchię ich ważności, wreszcie cel, z punktu widzenia którego dokonuje się oceny<sup>78</sup>

oraz odmienne potrzeby różnych interesariuszy. Zatem

uwzględniając powyższe uwagi oraz główne determinanty pomiaru efektywności organizacji publicznych, istnieją przesłanki do rozpatrywania jej co najmniej w dwóch obszarach: ekonomicznym i społecznym. W obu aspektach istota tkwi w uzyskaniu większych efektów w stosunku do nakładów. Zauważyć jednak można, że w przypadku poszukiwania efektywności w ujęciu ekonomicznym zarówno efekty, jak i nakłady są łatwiej mierzalne niż w odniesieniu do efektywności w ujęciu społecznym, w którym nie jest to tylko prosty rachunek ekonomiczny. Oceniając działania organizacji publicznych, często mamy do czynienia z miarami subiektywnymi i efektami trudno mierzalnymi, a najważniejszym problemem jest konieczność uzyskania akceptacji interesariuszy dla realizowanych kierunków alokacji i uzyskanych rezultatów, co niekoniecznie pokrywać się musi (i najczęściej się nie pokrywa) z efektywnością rozumianą ekonomicznie<sup>79</sup>.

W literaturze przedmiotu szeroko omawiane są problemy związane z pomiarem efektywności i skuteczności świadczonych usług przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym gmin. Niezaprzeczalnie kierowanie się wielowymiarową efektywnością jest bardzo istotne, „ponieważ pomiar efektywności umożliwia oszacowanie skutków działania, ocenę efektywności użytkowania zasobów, a także stopnia, w jakim podjęte działania odpowiadają polityce oraz zamierzeniom organizacji i w tym sensie jest częścią projektu organizacji w jego wymiarze procesowym”<sup>80</sup>. Wykorzystanie miar efektywności w procesie decyzyjnym i ich oceny w polskich gminach jest jednak nadal nieusystematyzowane i trudne do wdrożenia.

Może się to wydawać zaskakujące, ale w praktyce realizacja zadań w samorządach poddana jest jedynie ocenie celowości i zgodności z prawem. Dominującą zatem kulturą wydatkowania środków jest skuteczność (*effectivity*), a nie efektywność (*efficiency*). Liczy się przede wszystkim realizacja zadania – zasadność takich, a nie innych wydatków ma tu mniejsze znaczenie<sup>81</sup>.

<sup>78</sup> *Ibidem*, s. 119.

<sup>79</sup> A. Frąckiewicz-Wronka, *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowymi a publicznym*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice 2010, s. 14.

<sup>80</sup> *Ibidem*, s. 12.

<sup>81</sup> T. Lubińska, M. Będzieszak, N. Marska-Dzioba (red.), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa 2015, s. 193.

W Polsce, z punktu widzenia systemu budżetowego państwa, efektywność nie stanowi istotnego kryterium oceny wydatkowania środków publicznych. To podejście poddawane jest krytyce, czego skutkiem są zmiany legislacyjne w obszarze finansów publicznych. Celem tych działań jest wdrażanie do zarządzania jednostkami publicznymi koncepcji *New Public Management*, której głównym postulatem jest pomiar wyników działania i efektywności. Najważniejszym celem tej koncepcji jest zatem usprawnienie zarządzania i efektywność podejmowanych działań w jednostkach sektora publicznego. Poprawa zarządzania w tych jednostkach zmierzająca w kierunku modelu menedżerskiego możliwa jest dzięki implementacji narzędzi i technik zarządzania i rachunkowości wykorzystywanych przez jednostki sektora prywatnego. Proces ten wymaga jednak jeszcze wielu zmian legislacyjnych, przemiany świadomości zarządców gmin i urzędników, a także implementacji różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Obecnie w Polsce wdrażany jest budżet zadaniowy, który jest rekomendowany przez koncepcję NPM. Problematyka budżetu zadaniowego jest przedmiotem kolejnego podrozdziału.

#### 1.4. Budżet zadaniowy jako instrument zwiększenia sprawności polskich gmin

Budżet tradycyjny jest podstawowym narzędziem planowania wydatków w gminach w perspektywie jednego roku.

Wyształcona przez stulecia zasada «roczności» budżetowania wynika przede wszystkim z konieczności zachowania kontroli parlamentu nad władzami wykonawczymi odnośnie do realizowanych funkcji, programów, zadań itd. zapisanych w budżecie państwa (gminy, powiatu, województwa). Przyjęta zasada budżetu państwa pozwala też, przynajmniej w ujęciu abstrakcyjnym, dostosowywać budżet państwa, zwłaszcza jego stronę wydatkową, do zmieniających się potrzeb społeczeństwa i gospodarki<sup>82</sup>.

Budżet w układzie tradycyjnym (*line-item budget*) jest opracowany w formie tablic ujmujących pozycje dochodów i wydatków (w różnym stopniu szczegółowości) zgodnie z klasyfikacją budżetową. Z uwagi na swoją konstrukcję budżet ten nazywany jest również „budżetem pozycji budżetowych” lub „budżetem w układzie klasyfikacji”<sup>83</sup>. W Polsce obowiązująca klasyfikacja budżetowa składa się z części, działów, rozdziałów i paragrafów.

<sup>82</sup> S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe a funkcjonowanie budżetu zadaniowego*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl), s. 38 (dostęp: 12.12.2016).

<sup>83</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 85.



Struktura wydatków w budżecie tradycyjnym ma charakter niejednorodny. O ile działy mają charakter przedmiotowy (planowane są wydatki poszczególnych instytucji), o tyle zarówno części, jak i rozdziały mają charakter przedmiotowo-podmiotowy, co powoduje niemożność odróżnienia realizowanego zadania publicznego od podmiotu, któremu powierzona jest realizacja<sup>84</sup>.

Dlatego też pomiar rezultatów w oparciu o tradycyjną klasyfikację jest w wielu przypadkach zadaniem niezwykle trudnym.

S. Owsiak<sup>85</sup> pisze o rosnącej roli budżetu państwa (finansów publicznych) w życiu społeczno-gospodarczym, przynależności różnych państw do ugrupowań gospodarczych i walutowych, i w związku z tym w spełnianiu warunków konwergencji<sup>86</sup>. Ponadto przemiany społeczno-gospodarcze spowodowały wzrost świadomości i potrzeb informacyjnych obywateli wobec gmin, współdziałania z lokalnymi społecznościami oraz efektywnego zarządzania powierzonymi zasobami. Wobec tego zaistniała konieczność wydłużenia okresu prognozowania i planowania finansowego (budżetowego). Jednakże ograniczenia horyzontu czasowego planowania dochodów i wydatków budżetowych w tradycyjnym budżecie wynikające z zasady „roczności” budżetu implikują zastosowanie innych narzędzi do planowania i oceny dokonań gmin.

Wychodząc naprzeciw tym oczekiwaniom i tendencjom post-biurokratycznym modele zarządzania publicznego, takie jak Nowe Zarządzanie Publiczne (NPM) czy *New Public Governance*, przebudowały nie tylko teoretyczny, lecz także praktyczny krajobraz administracji publicznej, i to w skali globalnej<sup>87</sup>, bowiem

realizacja misji publicznej przez jednostki samorządu terytorialnego wymaga ciągłego doskonalenia metod zarządzania wykorzystywanych w tych podmiotach. Dotyczy to w szczególności doskonalenia obszaru zarządzania finansami, które powinno być ukierunkowane na stałe podwyższanie efektywności gospodarowania środkami publicznymi. Wyrazem tego jest rozpowszechnienie na szczeblu samorządowym nowoczesnych metod budżetowania utożsamianych z budżetem zadaniowym<sup>88</sup>.

<sup>84</sup> U.K. Zawadzka-Pąk, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2013, s. 23.

<sup>85</sup> Zob. S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe...*, s. 38.

<sup>86</sup> Przykładem są programy konwergencji związane z ubieganiem się o członkostwo w strefie euro, programy naprawcze w przypadku krajów należących do Unii Europejskiej, naruszających fiskalne kryteria konwergencji. Programy takie wykraczają poza okres jednego roku, a tzw. konsolidacja fiskalna (finansów publicznych) zawiera informacje na temat pożądaných trendów w sferze dochodów publicznych, wydatków publicznych, salda bilansu instytucji rządowych i samorządowych, długu publicznego. Szerzej na ten temat: *ibidem*, s. 38–40.

<sup>87</sup> Zob. D. Sześciło, *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, „Zarządzanie Publiczne” 2012, nr 4(22), s. 5.

<sup>88</sup> S. Franek, M. Będziaszek, T. Lubińska, *Budżet efektów samorządu terytorialnego (BEST) – koncepcja i uwarunkowania*, [w:] *Wyzwania dla samorządów w nowej perspektywie europejskiej. VII Forum Samorządowe*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2011, nr 76, s. 83.

Według J. Komorowskiego istotne znaczenie w procesie wyboru rozwiązań budżetowania ma zrozumienie potrzeb i oczekiwań związanych z tą metodą zarządzania w organizacji<sup>89</sup>. Autor ten podkreśla, że tworzenie i udoskonalanie procedury budżetowania powinno być działaniem zgodnym z celami strategicznymi jednostki. Według J. Komorowskiego podstawowym celem budżetowania jest zatem dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych stanowiących element kreowania działalności proefektywnościowej, które nie powinno być rozwiązaniem doraźnym, lecz systemowym.

W Polsce gminy mają możliwość zastosowania budżetu zadaniowego. Jak wspomniano wcześniej, budżet zadaniowy (*Performance based budgeting*) jest jednym z narzędzi wykorzystywanych w filozofii Nowego Zarządzania Publicznego<sup>90</sup>. Narzędzie to jest wizytówką rozwoju menedżeryzmu, czyli nowoczesnego zarządzania podmiotami sektora publicznego w Polsce, w tym gmin, opartego na rachunku ekonomicznym. Budżet zadaniowy jest także rekomendowany przez największe instytucje świata: Bank Światowy, Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Komisję Europejską w celu poprawy efektywności zarządzania i przejrzystości finansów publicznych<sup>91</sup>.

Obecnie budżet zadaniowy wykorzystywany jest, w różnym zakresie, w wielu krajach europejskich<sup>92</sup>. Przyjęte w poszczególnych państwach rozwiązania

<sup>89</sup> Zob. J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 25.

<sup>90</sup> W literaturze przedmiotu można wyróżnić także inne metody budżetowania, czyli planowania: metoda przyrostowa (*incremental budgeting*), metoda planowania wydatków zgodnie z ich rodzajem (budżetowym) układem klasyfikacyjnym (*line-item budgeting*), programowanie budżetowe (*program budgeting*), metoda planowania „od zera” (*zero-based budgeting*), wynikowe (zadaniowe) planowanie wydatków (*performance budgeting*), planowanie wydatków w oparciu o oczekiwane rezultaty (*results-oriented budgeting*). Natomiast w zakresie pojęciowy „budżetu zadaniowego” może wchodzić wiele modeli i koncepcji. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wyróżniła jego trzy główne typy: budżet zadaniowy prezentacyjny (*presentational budget*), budżet zadaniowy informujący o efektywności (*performance-informed budget*) oraz efektywnościowy budżet zadaniowy (*direct/formula performance budgeting*). Szerzej na ten temat dalszej części niniejszego podrozdziału. Zob. także: B. Filipiak, *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011, s. 57; A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 2001, s. 665–672; M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 30; A.M. Suchecki, *Metoda budżetowania zadaniowego w publicznym finansowaniu kultury w Polsce*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2013, vol. 1, no. 4(253), s. 65.

<sup>91</sup> Szerzej na ten temat: M. Postuła, M. Podstawka, *Budżet zadaniowy w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach” 2011, nr 89; Z. Szpringer, *Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia\\_BAS\\_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf) (dostęp: 20.03.2017).

<sup>92</sup> Kraje, w których wdrożono budżet zadaniowy na wszystkich szczeblach administracji publicznych: Słowacja, Słowenia, Czechy, Litwa, Holandia, Norwegia. Kraje, w których wdrożono budżet

wynikają głównie z uwarunkowań polityczno-ekonomicznych<sup>93</sup>. Różne sposoby implementacji budżetu zadaniowego, a także konieczność dostosowywania tego narzędzia do kształtu systemu prawa i systemu finansów publicznych danego państwa sprawiły, że koncepcja budżetu zadaniowego ulega ciągłej ewolucji. Spowodowało to również rozbieżności w rozumieniu samego terminu „budżet zadaniowy” w literaturze przedmiotu. W Polsce wielu naukowców podjęło próbę jego zdefiniowania. W tabeli 3 zostały zaprezentowane definicje opracowane przez różnych autorów i instytucje, które moim zdaniem zasługują na uwagę.

**Tabela 3.** Definicje terminu „budżet zadaniowy”

Autor	Definicja
1	2
T. Lubińska A. Lozano-Platonoff T. Strąk	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio konkretyzowane i zhierarchizowane na rzecz osiągnięcia określonych efektów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników. Budżet zadaniowy pozwala na ustalenie, które zadania są najważniejsze dla realizacji celów, oraz za pomocą mierników ukazuje, w jakim stopniu zostały one wykonane.
M. Olczak	To jedna z nowoczesnych form zarządzania finansami publicznymi. Nowy sposób budżetowania to nie tylko końcowy dokument, ale system planowania, wykonywania i sprawozdawczości. Zakres informacji podany w sposób opisowy w budżecie zadaniowym pozwala mieszkańcom i inwestorom na wyrobienie sobie własnego zdania na temat kondycji finansowej miasta, planowanych inwestycji oraz kosztów funkcjonowania samorządu.
S. Owsiak	Plan finansowy podmiotu publicznego, w którym, niezależnie od obowiązującej klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych, zapisane są konkretne zadania charakteryzujące się niejednorodnością. Zadanie ma określony (ilościowo i jakościowo) cel, koszt, wskaźnik efektywności, wskazana jest także osoba odpowiedzialna za jego realizację.

zadaniowy, ale nie objęto nim parlamentu: Francja, Hiszpania, Łotwa, Wielka Brytania, Włochy, Finlandia, Estonia. Kraje, w których wdrożono częściowo budżet zadaniowy: Dania (dla niektórych obszarów np. uniwersytety), Portugalia, Polska, Grecja. Kraje, w których nie wdrożono budżetu zadaniowego: Austria, Belgia, Niemcy. Część z wymienionych państw wykorzystuje budżet zadaniowy jako kompleksowe rozwiązanie zastępujące dotychczasowy model budżetu, inne zaś implementują jedynie elementy programowania zadaniowego jako narzędzie uzupełniające budżetu tradycyjnego. Szerzej na ten temat w dalszej części tego rozdziału. Zob. J. Adamiec (2010), *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, „Biuro Analiz Sejmowych (BAS)” 2010, nr 10(35), [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/\\$file/Analiza\\_%20BAS\\_2009\\_35.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf) (dostęp: 20.03.2017).

<sup>93</sup> Budżet zadaniowy występuje nie tylko w krajach europejskich, ale także na całym świecie (m.in. USA, Nowa Zelandia), lecz z uwagi na specyficzny kształt systemu prawa i systemu finansów publicznych próba przeniesienia całokształtu wypracowanych wzorców przez te państwa w zakresie budżetowania zadaniowego na grunt państw rozwijających się, w tym także w Polski, wymagałoby zbyt głębokich zmian w administracji publicznej.

1	2
B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak	Istotą budżetu zadaniowego jest zarządzanie środkami publicznymi przez cele. Cele te są skonkretyzowane oraz ich realizacja następuje według określonej hierarchii. Na każdym etapie realizacji zadań w ramach określonego celu za pomocą odpowiednich mierników mierzy się ich efektywność. Budżet zadaniowy pozwala ustalić, które zadania są dla danego celu najważniejsze i zmierzyć, jak zostały zrealizowane.
M. Postuła, P. Perczyński	Metoda zarządzania środkami publicznymi ujmowana jako skonsolidowany plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych – sporządzany w horyzoncie dłuższym niż rok, w układzie funkcji państwa, zadań i podzadań budżetowych wraz z miernikami określającymi stopień realizacji celu.
B. Rudowicz	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi, poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, realizacji zadań, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników.
A. Wernik	Istota budżetu zadaniowego polega na precyzyjnym określeniu zadań, które mają być finansowane ze środków budżetowych oraz stosowaniu odpowiednich mierników które umożliwiałyby ocenę efektów uzyskanych w wyniku ponoszonych wydatków budżetowych.
Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	To narzędzie oparte na koncepcji zarządzania przez cele P.F. Druckera, wpisujące się w metodykę zarządzania sprawnością i wydajnością działania ( <i>performance management</i> ).
OECD	Budżet zadaniowy jest formą budżetowania, która relacjonuje alokowane fundusze do mierzalnych efektów.
K. Winiarska Ustawa o finansach publicznych	Skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych sporządzany w układzie zadań budżetowych wraz z celami i miernikami stopnia realizacji celów. Układ zadań jest także określany w niniejszej ustawie jako zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz: a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów, b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury przedmiotu: B. Gostomczyk, *Budżet zadaniowy w wybranych krajach Unii Europejskiej*, „Finanse – Rynki finansowe – Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 468–469; T. Lubińska (red.), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007, s. 9; G. Urbaniak, *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*, [w:] S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 226; Ustawa o finansach publicznych; K. Winiarska, *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 4.

Analiza zebranych w tabeli 3 definicji prowadzi do wniosków, że za budżet zadaniowy można uznać plan podejmowanych przez jednostkę działań, sklasyfikowany w postaci zestawu zadań w perspektywie dłuższej niż rok. Należy podkreślić, że charakterystycznym atrybutem budżetu zadaniowego jest zestaw mierników wykonania zadań, które pozwalają określić efektywność zarządzania jednostkami sektora publicznego oraz umożliwić mieszkańcom i inwestorom wyrobienie sobie zdania na temat kondycji finansowej gminy, planowanych inwestycji oraz kosztów funkcjonowania samorządu.

Omawiając zagadnienia związane z budżetem zadaniowym, należy wspomnieć, że zgodnie z metodologią przyjętą i rozpowszechnianą przez OECD w procesie implementacji budżetu zadaniowego można wyróżnić trzy zasadnicze stadia użyteczności tego narzędzia:

- prezentacyjny budżet zadaniowy (*presentational budget*) – charakteryzuje się tym, że informacje uzyskane na podstawie wykonania budżetu w układzie zadaniowym (np. stopnia realizacji celu itd.) nie przekładają się na rozstrzygnięcia dotyczące alokacji środków na rok następny. Podejście to służy jedynie większej przejrzystości prezentowanych wydatków w celu poprawy jakości dialogu społecznego między społeczeństwem a politykami i urzędnikami tworzącymi projekt budżetu – i nie zwiększa bezpośrednio efektywności wydatkowania środków publicznych;
- budżet zadaniowy informujący o efektywności (*performance-informed budgeting*) – nie ma wymiaru jedynie prezentowania wydatków publicznych w podziale na zadania wraz z opisem celów i wymiernych efektów, ale odnosi się również do zakładanych wyników i rezultatów wykonania w przyszłości. W tym modelu obserwuje się już powiązanie informacji płynących z wyników ewaluacji z decyzjami alokacyjnymi. Jednakże nie ma w nim wciąż mechanizmów automatycznych lub technicznych powiązań między celami, osiągniętymi efektami ich realizacji oraz finansowaniem (alokacją);
- budżet zadaniowy (efektywnościowy) (*performance budgeting*) – to docelowe, najwyższe stadium rozwoju modelu budżetu zadaniowego. Istnieje bezpośrednie przełożenie między alokacją środków na zadania, w odniesieniu do osiągniętych efektów mierzonych stopniem realizacji celów przez poszczególnych dysponentów. System ten jest używany bezpośrednio w procesie alokacji środków<sup>94</sup>.

T. Strąk stawia tezę, że zarządzanie wydatkami publicznymi musi być wkomponowane w system zarządzania dokonaniaми (sprawnością) jednostki (*performance management*), zaś najważniejszym elementem systemu zarządzania dokonaniaми jest budżetowanie zadaniowe (*performance budgeting*)<sup>95</sup>. Autor ten

<sup>94</sup> Zob. M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 30.

<sup>95</sup> Zob. T. Strąk, *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2012, s. 138. Fundamentem koncepcji zarządzania dokonaniaми (*performance management*) jest

podkreśla, że *performance management* jest metodą zarządzania bazującą na koncepcji zarządzania przez cele P.F. Druckera.

Obowiązujące w Polsce regulacje nakładają obowiązek stosowania budżetu zadaniowego jedynie na szczeblu centralnym (budżet państwa). Gminy i inne jednostki samorządu terytorialnego mogą indywidualnie podjąć uchwałę lub zarządzenie o zastosowaniu budżetu zadaniowego. „Warto jednak podkreślić, że zasady budżetu zadaniowego funkcjonują w zakresie m.in. projektów dofinansowanych ze środków budżetu UE, gdzie do czynienia mamy zarówno z celami, jak i miernikami i ich wartościami docelowymi”<sup>96</sup>. Natomiast w statystykach międzynarodowych stosowana jest inna klasyfikacja wydatków publicznych, znana jako COFOG<sup>97</sup>.

Ponadto, jak twierdzą E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg i M. Tomalak<sup>98</sup>, zadaniowe podejście do konstrukcji budżetu, czyli powiązanie każdego wydatku z konkretnym zadaniem, wynika z zastosowania przez JST (jednostkę samorządu terytorialnego) art. 44 ustawy o finansach publicznych<sup>99</sup>. Artykuł ten określa podstawowe zasady realizacji wydatków publicznych, zgodnie z którym wydatki te mogą być ponoszone na cele ustalone w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej JST i planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych we wskazanych tam wysokościach w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:

- a) uzyskania najlepszych efektów z danych nakładów;
- b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów<sup>100</sup>.

Należy w tym miejscu zauważyć, że budżet zadaniowy powstaje równoległe do projektu uchwały budżetowej (rysunek 1) i niejednokrotnie stanowi integralną część tej uchwały, ponieważ zawiera uzasadnienie przyjętych kalkulacji

---

wykorzystanie informacji o wynikach działań publicznych w celu dostarczenia lepszych usług przez sektor publiczny. Skuteczność tej metody wymaga identyfikacji celów działań publicznych, następnie zdefiniowania powiązań między celami i wskaźnikami mierzącymi działalność sektora publicznego. Koncepcja ta powstała i jest rozwijana w oparciu o dobre praktyki zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. W tej metodzie budżetowania wykorzystywane są narzędzia, które początkowo były dedykowane dla przedsiębiorstw, ale także proces implementacji przebiegał odwrotnie, czyli włączano do praktyki przedsiębiorstw koncepcje, które pierwotnie były domeną organizacji nienastawionych na zysk. Zastosowanie tej koncepcji można zatem odnaleźć także w sektorze prywatnym. Zob. *ibidem*, s. 138–140. Szerzej na ten temat w rozdziale czwartym niniejszej monografii.

<sup>96</sup> S. Franek, M. Będziaszek, T. Lubińska, *Budżet efektów samorządu terytorialnego...*, s. 84.

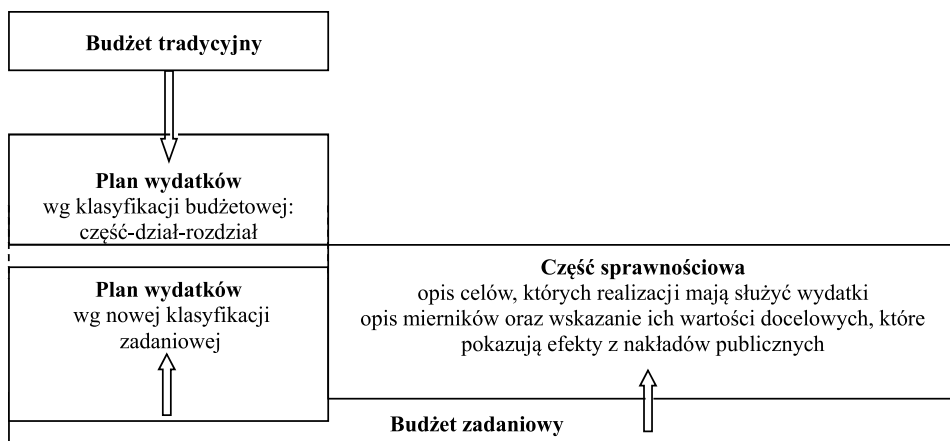
<sup>97</sup> Klasyfikacja wydatków i przychodów administracji publicznej COFOG (*Classification of the Functions of Government*). Klasyfikacja ta została wprowadzona przez Organizację Narodów Zjednoczonych. Jest stosowana m.in. przez Unię Europejską.

<sup>98</sup> Zob. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015, s. 79–80.

<sup>99</sup> Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240.

<sup>100</sup> Szerzej na ten temat: E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 73–74.

wydatków samorządowych oraz określa efekty realizacji zadań odpowiednio dobranymi miernikami. Zakres budżetu zadaniowego jest zatem szerszy od tradycyjnego budżetu, zawiera bowiem tzw. część sprawnościową (zadaniową), która przedstawia, jakim celom służą wydatki publiczne i jakie efekty uzyskuje się z nakładów publicznych. Wydatki te, z przedstawieniem ich rocznego limitu, dzieli się między funkcje, zadania, podziałania i działania<sup>101</sup>. Część zadaniowa budżetu umożliwia nowoczesne zarządzanie ponoszonymi nakładami na wszystkich etapach procesu budżetowania. Można wydzielić: etap tworzenia oraz etap realizacji. Taki układ budżetu zwiększa jego przejrzystość. Dla każdego z tych elementów określa się cel, miernik i wartość końcową<sup>102</sup>. „Budżet zadaniowy pozwala także na ustalenie jednoosobowej odpowiedzialności za wykonywanie poszczególnych działań, które na bieżąco uczestniczą w procesie powstawania budżetu”<sup>103</sup>.



Rysunek 1. Budowa budżetu zadaniowego

Źródło: T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009, s. 44.

Konwersja tradycyjnego budżetu na budżet zadaniowy powinna uwzględniać dopasowanie struktury budżetu zadaniowego do specyfiki i konkretnych potrzeb gmin. Najczęściej proces ten przebiega w kilku etapach:

<sup>101</sup> Dla każdego realizowanego podzadania oraz działania określa się planowane wydatki/koszty na dany rok budżetowy i kolejna lata, źródła finansowania oraz jednostki odpowiedzialne za ich realizację.

<sup>102</sup> Zob. S. Franek, M. Będziaszek, T. Lubińska, *Budżet efektów samorządu terytorialnego...*, s. 84; T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009, s. 42; K. Winiarska (red.), *Budżet zadaniowy w teorii...*, s. 17.

<sup>103</sup> P. Laskowski, *Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] J. Sokołowski, M. Sosnowski, A. Żabiński (red.), *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2012, s. 198.

- 1) budowa struktury budżetu zadaniowego;
- 2) powiązanie tradycyjnej klasyfikacji budżetowej ze strukturą budżetu zadaniowego;
- 3) zdefiniowanie struktury wydatków dla zadań merytorycznych i usługowych, w tym przyjęcie zasad rozliczania działu 750 – Administracja publiczna;
- 4) identyfikacja wydatków (kosztów) budżetowych z podziałem na wydatki (koszty) bezpośrednie i pośrednie;
- 5) określenie zasad alokacji wydatków (kosztów) między zadania, podzadania, działania;
- 6) określenie zasad ewidencji księgowej – zakładowy plan kont (możliwych jest kilka wariantów rozliczania wydatków w układzie zadaniowym [w systemie rachunkowości]: ewidencja pozabilansowa, rozbudowa analityki, wykorzystanie zespołu 5, konta wielowymiarowe), algorytmy rozliczania wydatków (kosztów) pośrednich, ewidencja budżetu zadaniowego, sprawozdawczość;
- 7) zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym<sup>104</sup>.

Warto dodać, że proponowane rozwiązania dotyczące rachunkowości związanej z budżetem zadaniowym nadal skupiają się na elementach wydatkowych – kwotowych, nie odnoszą się natomiast do powiązanych z zadaniami mierników. Ich ewidencja i monitoring odbywają się zatem poza systemem księgowym, a więc naturalnie przyczyniają się do wzrostu biurokracji. Oznacza to, że formalne wdrożenie metod budżetowania zadaniowego nie spowodowało istotnych zmian w sposobie planowania budżetowego. Budżet zadaniowy jest raczej „nakładką” na budżet sporządzany w tradycyjny sposób niż podstawą całego planowania budżetowego. Powstaje budżet zadaniowy bez zadaniowego myślenia o budżecie.

System budżetowania zadaniowego powinien zatem składać się z dwóch podstawowych elementów:

- wieloletniego planu zadaniowego, w którym miernikami są wielkości pokazujące stopień realizacji założonych celów i odczuwalne dla mieszkańców efekty podejmowanych działań;
- rocznych budżetów zadaniowych, w których mierniki opisują przede wszystkim stopień wykonania założeń dotyczących rozmiarów i zaawansowania planowanych działań, a także obrazują stopień satysfakcji mieszkańców ze sposobu działania administracji i jej efektów pracy<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> Zob. M. Kaczmarek, *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2011, nr 32, s. 378–379; D. Korczakowski, *Dylematy związane z wprowadzeniem budżetu zadaniowego w samorządach*, „Studia Oeconomica Posnaniens” 2012, vol. 1, no. 3(252), s. 36; W. Misiąg, *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl), s. 89. (dostęp: 12.12.2016).

<sup>105</sup> E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 79–80.



Koncepcję układu zadaniowego budżetu oraz stan jego wdrażania należy rozpatrywać w aspekcie czterech, wzajemnie ze sobą powiązanych podsystemów:

- a) zadaniowy – zbiór metod i technik stosowanych do zbudowania zgodnej z prawem materialnym struktury zadań publicznych w układzie funkcji państwa, zadań budżetowych, podzadań budżetowych i działań, oraz określeniu – na każdym poziomie struktury zadań – celów do osiągnięcia oraz adekwatnych do poziomu struktury mierników stopnia ich realizacji;
- b) finansowy – zbiór metod i technik stosowanych do zbudowania planu wydatków budżetu państwa bądź kosztów jednostki sektora finansów publicznych, koniecznych do osiągnięcia zaplanowanych rezultatów poprzez określenie kosztów niezbędnych do wykonywania zdefiniowanych w układzie zadaniowym działań;
- c) zarządczy – przedstawiający zastosowanie koncepcji układu zadaniowego do zarządzania publicznego, zarówno w systemach administracyjnych, jak i poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych, zorientowanego na osiąganie zaplanowanych celów dla zadań publicznych definiowanych na poszczególnych szczeblach struktury zadaniowej;
- d) funkcjonalny – znajdujący wyraz w rozwiązaniach organizacyjnych, przez które ministrowie kierujący poszczególnymi działami administracji rządowej oraz kierownicy jednostek w dziale realizują procesy programowania, monitorowania oraz sprawozdawania w ramach układu zadaniowego budżetu państwa<sup>106</sup>.

Jak wspomniano, obecnie gminy w niewielkim stopniu wykorzystują budżet zadaniowy<sup>107</sup>. Rzadko także stosują inne narzędzia rachunkowości zarządczej. Głównym narzędziem planowania jest budżet tradycyjny, który moim zdaniem nie wspomaga procesu decyzyjnego zarządców gmin, a służy jedynie administrowaniu jednostką i kontroli limitu wydatków. Słaba użyteczność tego narzędzia w procesie decyzyjnym wynika z braku powiązania wydatków z celami i zadaniami oraz braku części sprawnościowej informującej o efektywności realizacji zadań samorządowych na przestrzeni kilku lat<sup>108</sup>. Ponadto tradycyjne ujęcie budżetu jest mało transparentne, nie zawiera czytelnej informacji o polityce wydatkowej gminy, co w konsekwencji uniemożliwia komunikację ze społeczeństwem oraz innymi

---

<sup>106</sup> Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości*, 2012, KAP-4101-01/2011, nr ewid. 27/2012/P/11/001/KAP, s. 15.

<sup>107</sup> Na podstawie badań ankietowych gmin w województwie łódzkim, które przeprowadziłam, można stwierdzić, że żadna gmina nie wdrożyła budżetu zadaniowego. Szczegółowa analiza wyników badania opinii skarbników dotyczących wprowadzania nowych instrumentów wspomagania zarządzania (budżet zadaniowy i narzędzia rachunkowości zarządczej) w województwie łódzkim przeprowadzonych w roku 2016 i 2017 zostaną przedstawione w dalszej części niniejszej monografii (rozdział piąty).

<sup>108</sup> Efektywności opartej na rachunku ekonomicznym, a nie wydatkowaniu środków pieniężnych.

zewnątrznymi interesariuszami<sup>109</sup>. Prezentacja tego budżetu utrudnia także ocenę efektywności działania gmin przez użytkowników zewnętrznych – „stwarza to pole do swobodnych interpretacji, budowania nie zweryfikowanych tez i w konsekwencji podejmowania błędnych decyzji”<sup>110</sup>.

Warto dodać, że gminy zobowiązane są do sporządzania Wieloletniej Prognozy Finansowej (WPF), która dzięki zastosowaniu budżetu zadaniowego może stać się w pełni efektywnym narzędziem zarządzania. „Można więc stwierdzić, iż obowiązek tworzenia WPF przez jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, jest początkowym etapem procesu wdrażania w nich budżetu zadaniowego”<sup>111</sup>, ponieważ

gdy budujemy budżet zadaniowy, a więc gdy planujemy zadania i wydatki tylko na jeden rok, możemy jedynie oceniać, czy realizacja zadania przebiega zgodnie z planem, a więc czy zaplanowane przedsięwzięcia są wykonywane, możemy więc oceniać produkty, a nie ostateczne efekty, czyli wpływ działań administracji na jakość życia mieszkańców. Dopiero w planach wieloletnich uzasadnione jest zastąpienie mierników produktu miernikami efektu i oddziaływania służącymi zbadaniu, czy działania administracji przyniosły zakładane efekty<sup>112</sup>.

Moim zdaniem wdrożenie budżetu zadaniowego jest niezbędnym minimum na drodze do zwiększania nowoczesności zarządzania gminami oraz zaufania wśród obywateli. Ponadto wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach umożliwiłoby powiązanie go ze strategią rozwoju oraz Wieloletnimi Planami Finansowymi i Inwestycyjnymi, a także innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej, takimi jak *Balanced Scorecard* (BSC).

## Mierniki budżetu zadaniowego

Jak wspomiano, jednym z charakterystycznych atrybutów budżetu zadaniowego jest zestaw mierników wykonania zadań, które pozwalają określić efektywność zarządzania jednostkami sektora publicznego oraz stopień osiągnięcia założonych celów. Miary służące ocenie skuteczności i efektywności sprawowania władzy muszą być przede wszystkim proste i zrozumiałe oraz nadawać się do zastosowania. W praktyce pojawia się wiele sposobów, ale także trudności ze sklasyfikowaniem zadań oraz mierników ich wykonania. Wynika to ze zróżnicowania obszarów działania gmin. Istotne jest, aby zastosowane miary były narzędziem

<sup>109</sup> Którzy, według wyników ankiety, jaką przeprowadziłam, są głównymi beneficjentami informacji publicznej (90,48%). Szerzej na ten temat w rozdziale piątym niniejszej monografii.

<sup>110</sup> M. Kachniarz, *Efekt skali a efektywność usług publicznych*, <http://web.ae.katowice.pl/stanley/konferencja/pdf/Kachniarz.pdf> (dostęp: 20.05.2013).

<sup>111</sup> K. Winiarska (red.), *Budżet zadaniowy w teorii...*, s. 10–11.

<sup>112</sup> E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 79–80.

wspomagającym zarządzanie i podejmowanie decyzji przez zarządców, a także służyły ocenie dokonań podległych im jednostek.

Ocena efektywności wydatków publicznych wymaga pomiaru nakładów na realizację działań sektora publicznego. Pomiar można mieć formę pieniężną, jak i niepieniężną. W przeciwieństwie do sektora prywatnego, oszacowanie rzeczywistych kosztów działań sektora publicznego jest relatywnie skomplikowane. Ewidencja w systemie rachunkowości sektora publicznego charakteryzuje się specyficznymi zasadami i cechami, utrudniając tym samym pozyskanie informacji o wszystkich nakładach niezbędnych do osiągnięcia pożądanego rezultatu. Budżety publiczne są bardzo często tak zaprojektowane, że nie jest możliwe monitorowanie wydatków sektorowych<sup>113</sup>. Zwiększenie efektywności wykonywanych zadań może zapewnić wykorzystanie metody budżetu zadaniowego.

Efektywność i skuteczność są elementami sprawności. Skuteczność realizacji celów mierzy się poprzez odniesienie uzyskanych efektów do efektów planowanych<sup>114</sup>. Efektywność zaś mierzy się poprzez odniesienie uzyskanych efektów do poniesionych nakładów. W większości krajów wykorzystujących budżet zadaniowy podział wskaźników jest dokonywany wedle klasyfikacji (nakłady, produkt, rezultat, oddziaływanie)<sup>115</sup>. Mierniki dostarczają informacji o stopniu realizacji celów/zadań, które wykorzystywane są w procesie zarządzania zadaniowego jednostkami sektora finansów publicznych<sup>116</sup>.

Zgodnie z metodologią przyjętą przez Unię Europejską mierniki można podzielić na:

- mierniki oddziaływania – pokazują długofalowe konsekwencje realizacji zadania o charakterze strategicznym (cel główny). Badają bezpośrednie skutki wdrażania zadania, które ujawniają się dopiero po dłuższym czasie, bądź odnoszą się do wartości, które są tylko w części efektem realizacji zadania. Jak wskazuje M. Kaczmarek, trudność opracowywania tych mierników polega na tym, że często ich zakres obejmuje wiele czynników wewnętrznych i zewnętrznych, na które dysponent opracowujący miernik nie ma wpływu;
- mierniki rezultatu – koncentrują się na efektach uzyskanych w wyniku działań objętych zadaniem lub podzadaniem (cel szczegółowy), realizowanych za pomocą odpowiednich wydatków, na poziomie zadania/

<sup>113</sup> Zob. A. Estache, M. Gonzalez, L. Trujillo, *Government Expenditures on Education, Health, and Infrastructure, A Naive Look at Levels, Outcomes, and Efficiency*, City University London, London 2007, za: M. Chrzanowski, *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, „Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2013, nr 10(59), s. 120.

<sup>114</sup> Mierniki skuteczności pokazują stopień osiągnięcia zamierzonych celów – mogą mieć one zastosowanie na wszystkich szczeblach klasyfikacji zadaniowej.

<sup>115</sup> Szerzej na ten temat: M. Rogus, *Budżet zadaniowy jako narzędzie kontroli zarządczej w sektorze samorządowym*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2011, nr 16(2), s. 193.

<sup>116</sup> Szerzej na ten temat: M. Postuła, M. Podstawka, *Budżet zadaniowy...*, s. 27.

podzadania/działania. Pozwalają zatem ocenić skutki podejmowanych działań, których efekty powinny pojawić się natychmiast po wykonanym zadaniu, nawet w danym roku budżetowym;

- mierniki produktu – odzwierciedlają wykonanie danego zadania operacyjnego (w krótkim okresie – cel operacyjny) i pokazują konkretne dobra i usługi wyprodukowane przez sektor publiczny<sup>117</sup>.

Kwestia doboru mierników dla pomiaru stopnia osiągnięcia celów jednostki jest istotnym problemem. Ważne jest to, aby dla zmierzenia stopnia osiągnięcia danego celu ustalać mierniki odnoszące się do wydajności, skuteczności i dostępności. Dzięki takiemu podejściu uzyskuje się wieloaspektową informację o realizacji danego zadania czy celu<sup>118</sup>. Wymagania, jakim mają sprostać konstruowane mierniki realizacji celów gmin zawiera tabela 4.

**Tabela 4.** Wymagania stawiane miernikom realizacji celów

Autor	Wymagania
1	2
Ministerstwo Finansów	<p>Mierniki powinny:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• umożliwiać określanie stopnia realizacji celów, tj. mierzyć skuteczność i efektywność realizacji zadań, podzadań i działań;</li> <li>• być adekwatne – ściśle powiązane z celami zadania/podzadania, muszą odzwierciedlać podstawowy cel, któremu realizacja zadania będzie służyć;</li> <li>• być akceptowane przez jednostki, realizujące dane zadanie;</li> <li>• być wiarygodne – a także łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczególnej znajomości tematu (formuły i interpretacji miernika);</li> <li>• być łatwe do monitorowania, proces pozyskiwania danych powinien być ponadto racjonalny kosztowo (proces zbierania informacji nie może być droższy niż realizacja samego zadania lub stanowić istotnej części jego kosztów);</li> <li>• być możliwie spójne z miernikami określonymi dla innych poziomów klasyfikacji budżetowej w układzie zadaniowym;</li> <li>• być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie;</li> <li>• mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania/działania ma wpływ, należy unikać stosowania mierników, na których wysokość w niewielkim stopniu wpływa realizowane zadanie;</li> <li>• być dobrane w taki sposób, aby ich wartości mogły być uzyskane jak najszybciej po upływie okresu sprawozdawczego (szybki <i>feedback</i> między działaniem i raportowaniem miary jego skutku);</li> <li>• posiadać wiarygodne źródło danych;</li> <li>• być dobrane oszczędnie, tzn. nie należy mnożyć ich liczby ponad potrzebę, trzeba także zadbać o to, aby koszt ustalania miernika nie przewyższał korzyści wynikających z jego wykorzystania;</li> </ul>

<sup>117</sup> Zob. M. Rogus, *Budżet zadaniowy jako narzędzie kontroli...*, s. 193; M. Kaczmarek, *Księgowe uwarunkowania wdrożenia...*, s. 23.

<sup>118</sup> Zob. M. Nieplowicz, *Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 172–173.

Tab. 4 (cd.)

1	2
Ministerstwo Finansów	Ponadto: <ul style="list-style-type: none"> <li>• mierniki realizacji zadań, podzadań i działań w budżecie zadaniowym powinny być spójne z poziomami określonymi w strategiach;</li> <li>• należy określać docelowe poziomy mierników w powiązaniu z wysokością planowanych wydatków;</li> <li>• zdefiniowane mierniki powinny koncentrować się na kliencie, interesariuszu oraz stymulować do podejmowania pożądanых działań.</li> </ul>
B. Filipiak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zasada istotności (w jakim stopniu cele danego zadania są ważne w stosunku do rosnących potrzeb i priorytetów rozwoju społeczno-gospodarczego danej jednostki)</li> <li>• zasada efektywności (jak spożytkować zasoby na wytworzenie usług lub osiągnięcie konkretnych rezultatów)</li> <li>• zasada skuteczności (jak dalece zadanie będzie służyć osiągnięciu celów szczegółowych i głównych przewidzianych w strategii)</li> <li>• zasada użyteczności (czy zadanie będzie mieć wpływ na docelową grupę w zakresie zaspokajania jej potrzeb)</li> <li>• zasada trwałości (czy i w jakim stopniu należy oczekiwać zmian powstałych w wyniku zakończenia realizacji zadania)</li> </ul>
B. Nita	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cel stosowania miernika</li> <li>• powiązanie ze strategią</li> <li>• formalna postać miernika</li> <li>• źródła danych</li> <li>• orientacja na sprzężenia i ciągłe doskonalenie</li> <li>• możliwość kaskadowania</li> <li>• określona częstotliwość pomiaru</li> <li>• osoby zaangażowane w pomiar dokonań</li> </ul>
W. Misiąg	Mierniki powinny być: <ul style="list-style-type: none"> <li>• adekwatne do celów, jakie jednostka chce osiągnąć;</li> <li>• ściśle określone, o klarownej, niedwuznacznej definicji, pozwalające na pozyskiwanie wiarygodnych danych;</li> <li>• aktualne, generujące dane na tyle regularnie, by śledzić postępy oraz na tyle szybko, by uzyskiwane dane były użyteczne;</li> <li>• rzetelne, czyli wystarczająco dokładne i reagujące na zmiany;</li> <li>• porównywalne z przeszłymi okresami lub innymi podobnymi miernikami;</li> <li>• dające się zweryfikować, poparte wyraźną dokumentacją, aby można było potwierdzić zasadność procesów generujących dany miernik;</li> <li>• unikające stwarzania negatywnych bodźców, czyli takie, które nie zachęcają do niepożądanego lub marnotrawnego działania.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse Publiczne w Polsce*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007, s. 19; M. Nieplowicz, *Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 172–173; <http://www.budzet-zadaniowy.com> (dostęp: 22.10.2015); zob. także: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Materiały szkoleniowe...*, s. 78–79; A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009, s. 92.

Najważniejsze wymagania stawiane miernikom realizacji celów w budżecie zadaniowym to: powiązanie ich ze strategią gminy, użyteczność przejawiająca się w łatwości pozyskiwania danych, możliwość dokonania ewaluacji *ex ante*, a także koncentracja na kliencie (łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczegółowej znajomości tematu) oraz stymulacja do podejmowania pożądanych działań. Szczególnie istotne dla mierników budżetu zadaniowego są zasady skuteczności i przejrzystości, które decydują o sprawności budżetu, wpływając na eliminację jego negatywnych cech i zwiększając skuteczność, prawidłowość oraz oszczędność<sup>119</sup>. Są zatem instrumentem weryfikacji zakresu realizacji zadań i stopnia osiągnięcia założonych celów<sup>120</sup>.

Wyniki badań przeprowadzonych przez M. Będzieszak pokazują, że najczęściej stosowane przez samorząd terytorialny mierniki mają jedynie charakter mierników produktu, rezultatów lub kosztu jednostkowego<sup>121</sup>. Nie występują natomiast mierniki skuteczności i efektywności<sup>122</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się na konieczność powoływania dodatkowych klasyfikacji mierników i ich rozszerzenie o mierniki jakości oraz mierniki satysfakcji. Wprowadzenie tych mierników świadczyłoby o wysokim poziomie działalności administracji samorządowej<sup>123</sup>.

W Polsce nie powstała żadna oficjalna klasyfikacja mierników budżetu zadaniowego<sup>124</sup>. Z uwagi na odmienność realizowanych przez gminy zadań i różnorodność wymiarów efektywności<sup>125</sup> tych organizacji, wydaje się, że ten fakt wpływa korzystnie na możliwość oceny ich efektywności<sup>126</sup>. Kierownictwo orga-

<sup>119</sup> Zob. T. Lubińska, T. Strąk, A. Lozano-Platonoff, M. Będzieszak, M. Głodek, [w:] T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009, s. 56.

<sup>120</sup> Zob. G. Urbaniak, A. Strumnik, *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*, [w:] S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.

<sup>121</sup> Szerzej na ten temat: M. Będzieszak, *Model budżetu zadaniowego samorządów w świetle badań*, [w:] B. Filipiak-Dylewska (red.), *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 37.

<sup>122</sup> Mimo że część gmin dostrzega już potrzebę mierzenia efektywności, co potwierdzają badania przeprowadzone przez M. Śpiwok. Szerzej na ten temat: M. Śpiwok, *Benchmarking jako sposób na kontrolę zarządczą w urzędach*, *Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego*, „Biuletyn Ministerstwa Finansów” 2013, nr 1(6).

<sup>123</sup> Zob. I. Lubimow-Burzyńska, *Mierniki realizacji zadań publicznych ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych, jako element poprawy efektywności finansów publicznych*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 4, s. 118.

<sup>124</sup> Ministerstwo Finansów ([www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)) opracowało bazę mierników dla poszczególnych zadań i podzadań w ramach każdej funkcji państwa, które mogą być wykorzystywane w tworzeniu systemu pomiaru dokonań. Nie są one obligatoryjne, mogą posłużyć instytucją publicznych w ich konstruowaniu. Szerzej na ten temat: M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 208–214.

<sup>125</sup> Zob. M. Bielski, *Organizacje – istota, struktury...*, s. 119.

<sup>126</sup> Jak pisze J. Michalak, cele każdego przedsiębiorstwa są uwarunkowane przez: istotę jego działań, dostępne zasoby, kulturę organizacji, głównych interesariuszy, otoczenie, w którym

nizacji musi zatem dokonać wyboru wymiarów i odpowiadającym im kryteriów oceny efektywności, tak aby w najlepszy sposób oddać istotę problemu. Skutkuje to wdrożeniem wielowymiarowego kryterium oceny efektywności gminy, m.in. zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*). Potrzeba stosowania takich holistycznych systemów pomiarów współcześnie jest bezsprzeczna i wynika z konieczności:

- powiązania dokonań przedsiębiorstwa z jego celami strategicznymi;
- identyfikowania słabych i mocnych stron implementacji zamierzeń strategicznych;
- tworzenia wiele mówiących podstaw (w postaci danych ilościowych i jakościowych) użytecznych w doskonaleniu zamierzeń strategicznych;
- oceny różnych kryteriów, które wykorzystywane są w praktyce *Benchmarking*<sup>127</sup>.

Wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach umożliwiłoby zatem powiązanie go ze strategią rozwoju, a także innymi narzędziami strategicznej rachunkowości zarządczej, jak np. *Balanced Scorecard*.

### **Bariery i korzyści ze stosowania budżetu zadaniowego w polskich gminach**

Analiza budżetu zadaniowego wykazuje, że można go uznać za niezbędne narzędzie planowania i monitorowania wykonywania zadań publicznych w celu zwiększenia sprawności gmin. Pomimo licznych zalet, metoda budżetowania zadaniowego nie jest jednak doskonała. Jedną z przesłanek przemawiających za użytecznością budżetu zadaniowego jest to, że podział środków, ustalany w ramach corocznych prac nad projektem budżetu, staje się znacznie bardziej przejrzysty i zrozumiały. Operuje się w nim jasnymi celami i zadaniami, które stoją przed instytucjami państwowymi. Odnosi się on jedynie do kategorii zawartych w tradycyjnej klasyfikacji budżetowej.

Atutem budżetu zadaniowego jest ponadto możliwość lepszej oceny efektywności wydawanych środków. W odróżnieniu od tradycyjnych budżetów, w których urzędy miały jedynie wydać określone pieniądze w toku swoistej „gry budżetowej”, w przypadku budżetu zadaniowego dostajemy do ręki narzędzie analizy skuteczności użycia środków publicznych. Kiedy pojawia się cel, wraz z miernikami jego realizacji, pojawia się również możliwość oceny stopnia, w jakim udało się go osiągnąć. Efekty daje się porównać z kosztami – jest to podstawa podejmowania racjonalnych decyzji na temat dalszej realizacji zadań/podzadań oraz funkcjonowania i finansowania instytucji publicznych. Co więcej, dokładnie wiadomo, kto odpowiada za efekty – wzrasta więc odpowiedzialność urzędników

---

organizacja działa, strukturę własności przedsiębiorstwa. Natomiast cele przedsiębiorstwa określone są zazwyczaj w misji, strategii, polityki i programów organizacji. Szerzej na ten temat: J. Michalak, *Pomiar dokonań – od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 11–12.

<sup>127</sup> Zob. A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna...*, s. 95.

wobec społeczeństwa. Urząd zostaje postawiony w roli instytucji, która zawarła ze społeczeństwem swoisty kontrakt na realizację konkretnych zadań, uzgodniła cele, otrzymała odpowiednie środki, a teraz może być rozliczana z wyników.

Następną pożądaną zmianą, którą może wprowadzić budżet zadaniowy jest wzrost elastyczności wydawania pieniędzy. W tradycyjnym budżecie głównym zmartwieniem było to, aby przynajmniej wydawano je w sposób ściśle zgodny ze szczegółowymi uregulowaniami oraz przyjętymi harmonogramami, skoro nie dawało się określić, czy są wydawane w sposób celowy. W budżecie zadaniowym można w większym stopniu pójść śladem rozwiązań stosowanych w firmach prywatnych. Skoro wiemy, jakie cele i zadania mają być zrealizowane, dlaczego nie dać realizatorom znacznie więcej swobody w ich osiągnięciu? Przestrzegający biurokratycznych procedur urzędnicy mogą być zastąpieni przez sprawnych menedżerów, przed którymi stawia się zadania, rozliczając ich z efektów i pozwalając szukać najbardziej efektywnych metod realizacji. Menedżer – w odróżnieniu od urzędnika – rozliczany powinien być nie tylko z tego, czy ściśle przestrzega przepisów prawa (dyscypliny finansowej), ale także z tego, na ile sprawnie realizuje postawione przed nim zadania.

Kolejnym pozytywnym wyróżnikiem budżetu zadaniowego jest wydłużenie horyzontu planowania<sup>128</sup>. W tradycyjnym budżecie podział środków ustala się co roku, głównie na podstawie struktury z lat ubiegłych uwzględniającej zobowiązania ustawowe, wskazujące na konkretną alokację środków. Kiedy przystępuje się do sporządzania budżetu zadaniowego okazuje się, że rzadko które z zadań stojących przed państwem da się zrealizować w ciągu jednego roku. Potrzebne jest planowanie wieloletnie, z rozpisaniem realizacji zadań na poszczególne lata i możliwością śledzenia postępów w realizacji celu. Procedura budżetu zadaniowego popycha więc, w nieunikniony sposób, w kierunku budżetów konstruowanych w horyzoncie co najmniej trzyletnim, pozwalającym zwiększyć racjonalność wydatków i skuteczność realizacji funkcji państwa. Wszystko to wiedzie do zasadniczych korzyści z wprowadzenia i skutecznej realizacji budżetu zadaniowego<sup>129</sup>. Działania te, dzięki bardziej przejrzystej strukturze, mają służyć wyeliminowaniu zbędnych przedsięwzięć realizowanych przez gminy, a także lepszej komunikacji między organami władzy a lokalną społecznością.

Warto zauważyć, iż w dłuższej perspektywie zadaniowe ujęcie budżetu będzie wymagało także modyfikacji reguł ewidencji budżetowej<sup>130</sup>, ich dostosowania

<sup>128</sup> Przy jednoczesnym zachowaniu spójności między planowaniem strategicznym (planami rozwojowymi) a działaniami operacyjnymi.

<sup>129</sup> Zob. M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 31.

<sup>130</sup> S. Owsiak podkreśla, że wykorzystanie budżetu zadaniowego wymaga, co zrozumiałe, sprawnego systemu ewidencji zdarzeń gospodarczych, systemu sprawozdawczości, systemu monitorowania realizacji zadań. Zatem pierwszą istotną zmianą, jakiej należy dokonać jest wprowadzenie ewidencji księgowej w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, co umożliwi gminom sporządzanie kalkulacji kosztów poniesionych na wykonywane zadania w budżecie zadaniowym. Przygotowana



do standardów międzynarodowych, w tym wprowadzenia księgowości memoriałowej. Wreszcie znikłaby iluzoryczność niskiego deficytu budżetowego – ograniczone zostałyby możliwości „manipulowania” jego rozmiarami poprzez opóźnianie płatności<sup>131</sup>.

Mimo wielu niekwestionowanych zalet, budżet zadaniowy spotyka się z krytyką. W literaturze przedmiotu do barier i problemów związanych z wykorzystaniem oraz wdrożeniem tego narzędzia zalicza się:

- 1) słabą przystawalność do tradycyjnych rozwiązań budżetowych i tym samym konieczność radykalnych i skomplikowanych zmian, a także odstąpienia od dotychczasowego trybu postępowania w procesie planowania budżetowego, które – przy braku dostatecznej na tym etapie reform wiedzy – mogą doprowadzić do pewnych zakłóceń w systemie finansów państwa;
- 2) ryzyko przeniesienia się do administracji publicznej (przy niewłaściwym ustawieniu systemu motywacyjnego) egoistycznych zachowań, znanych z dużych korporacji świata biznesu (tzw. wyścigu szczurów), ale także sposobów przygotowywania i weryfikowania kadry menedżerów;
- 3) niechęć urzędników administracji publicznej do wdrażania nowych metod i poddawania się dodatkowym procedurom kontrolnym;
- 4) traktowanie pełnej absorpcji środków z budżetu UE jako celu samego w sobie;
- 5) ryzyko uwolnienia decyzji strategicznych w sferze publicznej od wyborów publicznych;
- 6) nadmierną liczbę obowiązujących strategii i programów rządowych;
- 7) nieprecyzyjną i niedostateczną ewidencję i sprawozdawczość gmin oraz brak odpowiednich technologii informatycznych;
- 8) brak porównywalności między różnymi gminami;
- 9) ryzyko eliminacji/utruty (przy niewłaściwym dostosowaniu zadań i podzadań) ważnych/użytecznych z punktu widzenia obywateli obszarów działalności państwa;
- 10) ryzyko powrotu – przy nieumiejętnym korzystaniu z mierników – do niekorzystnych, nieefektywnych i nieelastycznych praktyk i metod wieloletniego („centralnego”) planowania;
- 11) niedostosowanie ustawy o finansach publicznych do budżetowania zadaniowego;
- 12) niedostosowanie struktur administracji do zarządzania przez cele<sup>132</sup>.

---

w takim układzie struktura kosztów może być ważnym krokiem do wdrożenia innych nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej. Zob. S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe...*, s. 51.

<sup>131</sup> J. Szolno-Koguc, *Od czego zacząć reformę finansów publicznych – od struktur, procedur czy strumieni?*, [w:] R. Wieteska, M. Wypych (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009, s. 20.

<sup>132</sup> Zob. W. Misiąg, *Bariery wdrażania budżetowania zadaniowego*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, J. Głuchowski (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów*

Zastrzeżenia do wdrażania i stosowania budżetu zadaniowego pojawiają się w większości gmin. Krytyka tego typu budżetu wynika moim zdaniem z niezrozumienia przez dysponentów środków publicznych (m.in. wóldarzy oraz skarbników gmin) zalet i korzyści wynikających z prognozowania zadaniowego oraz wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w kontekście zarządzania strategicznego<sup>133</sup>. Jak twierdzi K. Stępień, chcąc osiągać nadrzędne cele, jednostka powinna systematycznie kontrolować wyniki swoich działań, wykorzystując do tego odpowiednie mierniki<sup>134</sup>.

Biorąc to pod uwagę, S. Owsiak stawia tezę, że istnieje związek między poziomem rozwoju samorządności a zainteresowaniem budżetem zadaniowym<sup>135</sup>. B. Filipiak zwraca jednak uwagę, że „podział wydatków na funkcje, programy, zadania, podzadania i działania w małych jednostkach może powodować zbyt dużą szczegółowość, ale jednocześnie dla większych będzie odzwierciedlało w sposób należyty podejmowaną aktywność na rzecz społeczeństwa”<sup>136</sup>. Opinię tę potwierdzają wyniki prowadzonych przeze mnie badań wśród skarbników gmin, które posiadają mało rozbudowaną strukturę organizacyjną. Ankietowani twierdzą, że budżet tradycyjny jest wystarczający dla celów decyzyjnych, a budżet zadaniowy byłby zbyt szczegółowy.

Podsumowując to, co powiedziano do tej pory, można stwierdzić, że:

- 1) zadaniowa struktura budżetu jest narzędziem wspomagającym proces dobrego zarządzania środkami publicznymi, opartym na zasadach efektywności, oszczędności i skuteczności, a także na skuteczniejszej realizacji programu przez rząd;
- 2) budżet zadaniowy powinien służyć lepszej przejrzystości środków publicznych;
- 3) korzyści płynące z budżetu zadaniowego osiągnąć można dopiero po kilku latach. Trzeba bowiem pamiętać, że proces wdrażania tego typu budżetu (oraz planowania) trwa więcej niż rok, a w pierwszym okresie nie przynosi zasadniczych oszczędności w wydatkach państwa. Wiąże się natomiast z koniecznością stworzenia specjalistycznego zespołu urzędników;
- 4) stopniowe tworzenie zadaniowego ujęcia wydatków budżetu państwa (lub wszystkich środków publicznych) powinno być powiązane z przygotowaniem systemu wieloletniego planowania budżetowego;

---

*publicznych*, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2007; Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości*, 2012; K. Piotrkowska-Marczak, *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2011, s. 28–29; M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 32.

<sup>133</sup> Szerzej na ten temat: M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 32.

<sup>134</sup> Zob. K. Stępień, *Płynność finansowa i wypłacalność...*, s. 19.

<sup>135</sup> Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 294.

<sup>136</sup> B. Filipiak, *Finanse samorządowe...*, s. 64–65.

- 5) zadaniowy plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych powinien oznaczać zintegrowanie programów (strategii) rządowych ze strukturą budżetu. Programy te warto opierać na dokumentach o wymiarze strategicznym oraz horyzoncie średniookresowym. Właściwy minister (czy inny dysponent) byłby odpowiedzialny za zawartość merytoryczną programu, ustalenie celów, przedstawienie mierników ich wykonania, określenie części składowych programu – zadań czy podzadań – oraz celów szczegółowych. Zaś w Ministerstwie Finansów powinny zostać stworzone narzędzia umożliwiające koordynację tego procesu;
- 6) budżet zadaniowy powinien opierać się właśnie na tych trzech solidnych filarach – zadaniach, celach i miernikach;
- 7) budżet zadaniowy powinien być traktowany jako instrument realizacji strategii gminy<sup>137</sup>.

Budżet zadaniowy, pomimo wskazanych wcześniej wad, jest lepszym narzędziem zarządzania od budżetu tradycyjnego. Krytyka obecnego kształtu budżetowania pokazuje, że zarządzanie gminami musi cały czas ewoluować, choć dokonano już w Polsce ogromnych zmian. Przed polskimi gminami jeszcze sporo trudnej pracy. Muszą nastąpić zmiany systemowe i behawioralne, aby zarządzanie tymi podmiotami było w pełni efektywne i transparentne. Ponadto niezbędne są zmiany w rachunkowości, która powinna dostarczać informacji użytecznych dla różnego grona odbiorców. Wdrożenie budżetu zadaniowego w gminach jest niezbędne, aby dokonać racjonalizacji wydatków publicznych i możliwości oceny ich efektywności. Budżet zadaniowy jest nie tylko bardziej czytelny, ale także dostarcza szerszy zakres informacji. Jego wykorzystanie spowoduje wzrost wiarygodności gmin i zwiększenie zaufania obywateli do poszczególnych gmin, ale także całego systemu finansów publicznych. Według G. Urbaniak i A. Strumnik efektywność to nie tylko kwestia pozytywnej oceny społeczeństwa, ale przede wszystkim podstawa podejmowania właściwych decyzji dotyczących alokacji środków budżetowych<sup>138</sup>. Zdaniem tych autorów w sytuacji, gdy finanse publiczne są w miarę ustabilizowane i zrównoważone, budżet zadaniowy spełnia rolę doskonałego narzędzia służącego pozyskiwaniu środków w wysokości uzasadnionej rzeczywistym zakresem zadań. G. Urbaniak i A. Strumnik podkreślają także, że kiedy nie ma zachowanej równowagi budżetowej w jednostce sektora finansów publicznych, wówczas budżet zadaniowy jest przydatny do podejmowania najlepszych w danym momencie decyzji o ograniczeniu wydatków. Ponadto, według S. Franek i innych autorów, sekwencja zadanie – cel – miernik dostarcza kompleksowej informacji o zrealizowanych wydatkach<sup>139</sup>. Pozwala to na pozyskanie danych dotyczących nie tylko wymiaru wydatkowego (odpowiadających na pytanie, ile kosztuje zadanie i dlaczego tak dro-

<sup>137</sup> Zob. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 80; M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy...*, s. 32–33.

<sup>138</sup> Zob. G. Urbaniak, A. Strumnik, *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania...*

<sup>139</sup> Zob. S. Franek, M. Będziaszek, T. Lubińska, *Budżet efektów samorządu terytorialnego...*, s. 86.

go/tanio?), ale także skuteczności finansowania tego zadani (odpowiadających na pytanie, czy udało się, ponosząc określony wydatek, osiągnąć zakładany cel). Ten drugi wymiar odpowiada zapotrzebowaniu decydentów (radnych) oraz obywateli.

Przygotowana w takim układzie struktura kosztów może być kolejnym krokiem do zaimplementowania innych nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej: w zakresie kalkulacji kosztów, analiz, wskaźników finansowych i niefinansowych, a także strategicznej karty wyników. Umożliwi to kontrolę zasobów oraz podejmowanie decyzji opartych na rachunku ekonomicznym.

## 1.5. Doświadczenia z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce i na świecie

Cechą charakterystyczną przedstawionej ewolucji układu budżetu zadaniowego jest konkretyzacja zadań oraz wzmocnienie koordynacyjnej roli głównego dysponenta środków budżetowych w aspekcie najważniejszych kierunków wdrażania i rozwoju systemu tego typu w Polsce. Działania związane z jego wdrażaniem zostały zaplanowane przez Ministerstwo Finansów na kilka lat. Pierwszym okresem implementacji tego narzędzia do zarządzania podmiotami publicznymi był rok 2008 po nowelizacji ustawy o finansach publicznych<sup>140</sup>. Harmonogram prac związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego w poszczególnych latach został przedstawiony szczegółowo w tabeli 5.

**Tabela 5.** Harmonogram prac związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce

Rok	Rodzaj prac
1	2
2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzenie analizy aktów prawnych na potrzeby wdrażania budżetu zadaniowego</li> <li>• opracowanie podstaw metodologicznych dla wieloletniego planowania zadaniowego</li> <li>• przygotowanie założeń do projektów aktów prawnych regulujących funkcjonowanie budżetu zadaniowego, w tym wieloletniego planowania zadaniowego</li> <li>• przygotowanie projektów realizowanych z udziałem środków UE, mających na celu współfinansowanie prac nad wdrożeniem budżetu zadaniowego</li> <li>• przygotowanie katalogu funkcji, zadań i podzadań dla samorządów, który był podstawą od opracowania ustawy budżetowej na rok 2009</li> </ul>
2009	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie metodyki budżetu zadaniowego</li> <li>• sporządzenie wytycznych do sprawozdań z wykonania budżetu zadaniowego w układzie funkcjonalnym</li> <li>• opracowanie założeń do projektu systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy</li> </ul>

<sup>140</sup> Zob. Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2006 r. Nr 249, poz. 1832) oraz Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Tab. 5 (cd.)

1	2
2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przygotowanie koncepcji monitoringu realizacji budżetu w nowym układzie funkcjonalnym</li> <li>• zakończenie pierwszego etapu prac nad systemem sprawozdawczym w ujęciu zadaniowym, umożliwiającym monitoring wydatków publicznych</li> <li>• udoskonalenie katalogu funkcji, zadań i podzadań dla samorządów w wyniku zgłaszanych uwag przez poszczególne samorzady oraz rozwoju metodologii budżetu zadaniowego</li> <li>• sformułowanie celów i mierników</li> </ul>
2011	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie bazy mierników dla wszystkich funkcji państwa</li> <li>• zakończenie drugiego etapu prac nad systemem sprawozdawczym w ujęciu zadaniowym, umożliwiającym monitoring wydatków publicznych</li> <li>• przeprowadzenie pierwszego monitoringu i sprawozdawczości budżetu zadaniowego</li> </ul>
2012	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie projektu pierwszego – równoległego do klasycznego zadaniowego budżetu państwa na rok 2013</li> <li>• wdrożenie metodologii efektywnego zarządzania finansami publicznymi na szczeblu centralnym przy wykorzystaniu wieloletniego planowania zadaniowego i całościowej bazy mierników</li> </ul>
2013	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przygotowanie założeń systemu ewaluacji budżetu zadaniowego</li> <li>• wdrożenie systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy</li> <li>• poprawa jakości systemu pomiaru – począwszy od procesu planowania na rok 2013 wprowadzono procedurę uprzedniej oceny przez Ministra Finansów kompletności i zgodności</li> <li>• stworzenie możliwości wzrostu zaspokojenia potrzeb informacyjnych i analitycznych związanych z oceną efektywności i skuteczności wydatków publicznych w kontekście możliwości wykorzystania informacji efektywnościowych do wsparcia decyzji alokacyjnych przez powiązanie planowania budżetowego w obu układach klasyfikacyjnych (zadaniowym i tradycyjnym) i integrację danych finansowych na poziomie zadanie budżetowe – dział klasyfikacji budżetowej (od planowania na rok 2013)</li> </ul>
2014	<ul style="list-style-type: none"> <li>• przygotowanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa obejmującego realizację budżetu zadaniowego za rok 2013 umieszczonego po raz pierwszy w ustawie budżetowej</li> <li>• opracowanie dokumentu ewaluacyjnego o charakterze <i>ex-post</i> z wykonania budżetu zadaniowego na rok 2013, jako narzędzia wsparcia w procesie opracowywania budżetu państwa na rok 2014</li> <li>• ujednoczenie zadaniowej klasyfikacji wydatków – w szczególności w odniesieniu do działań realizowanych przez dysponentów części 85 budżetu państwa, dla których opracowano zamknięty wykaz działań, a także określono wspólne cele i mierniki na poziomie zadań budżetowych, począwszy od procesu planowania na rok 2014</li> </ul>
2015	<ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie raportu dotyczącego oceny wpływu funkcjonowania budżetu zadaniowego na finanse publiczne, rozliczenie projektów realizowanych w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, dsc.kprm.gov.pl (dostęp: 4.01.2016); M. Postuła, P. Perczyński, *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, s. 53–57; Informacja Ministra Finansów na temat stanu wdrażania budżetu zadaniowego z dnia 5 czerwca 2014 roku, www.finance.mf.gov.pl, s. 7 (dostęp: 6.11.2015).

Ponadto Kancelaria Prezesa Rady Ministrów opracowała katalog prac cyklicznych proponowanych do realizacji w każdym roku, który obejmuje:

- opracowanie zapisów – w zakresie budżetu zadaniowego – do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu trybu i terminów przygotowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na kolejny rok budżetowy, tzw. Noty Budżetowej;
- sporządzenie informacji do sprawozdania z wykonania budżetu państwa zawierającej realizację budżetu zadaniowego umieszczonego w uzasadnieniu do ustawy budżetowej (do 2013 roku);
- przygotowanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa obejmującego realizację budżetu zadaniowego umieszczonego w ustawie budżetowej (od roku 2014);
- opracowanie materiałów do uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej (do 2011 roku);
- przygotowanie projektu budżetu w układzie zadaniowym do projektu ustawy budżetowej równoległe do budżetu w układzie tradycyjnym (od roku 2012);
- opracowanie bazy mierników dla poszczególnych funkcji państwa (do 2011 roku);
- monitoring realizacji budżetu w układzie zadaniowym (od roku 2011);
- prace nad wdrożeniem systemu informatycznego obsługującego budżet zadaniowy (od roku 2010 do 2012);
- współpraca międzynarodowa w zakresie zagadnień związanych z budżetem zadaniowym i wieloletnim prognozowaniem;
- organizacja konferencji i szkoleń oraz zapewnienie pomocy eksperckiej dla administracji z zagadnień związanych z budżetem zadaniowym;
- realizacja i obsługa projektów związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego finansowanych z funduszy unijnych (Program Operacyjny Kapitał Ludzki)<sup>141</sup>.

Oceny procesu wdrożenia budżetu zadaniowego w Polsce dokonała z własnej inicjatywy Najwyższa Izba Kontroli (NIK). W roku 2012 opublikowała ona raport, w którym zawartych jest wiele uwag krytycznych. Kontrola NIK mieściła się w zaplanowanych działaniach, w ramach priorytetu *Państwo sprawne i przyjazne obywatelowi*. Krytyce zostały poddane nie tylko techniczne aspekty wdrażania budżetu zadaniowego, lecz także proces legislacyjny. Oceniono:

- działania Ministra Finansów w zakresie koordynacji procesu wdrożeniowego, w tym podejmowanie niezbędnych prac: 1) legislacyjnych, 2) związanych z ustalaniem struktury układu zadaniowego oraz 3) zapewniających zgodność zadań budżetowych ze średnio i długookresowymi strategiami rozwoju;

<sup>141</sup> Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi...*

- działania ministrów, wojewodów oraz kierowników podległych i nadzorowanych przez nich jednostek, którzy uczestniczyli w procesie wdrażania koncepcji układu zadaniowego budżetu państwa w ramach trzech objętych kontrolą obszarów:
  - określenie treści zadań, podzadań oraz celów i mierników z nimi związanych, jak również treści działań;
  - monitorowanie osiągania celów zadań budżetowych i realizacji celów podzadań grupujących poszczególne działania, w kontekście sporządzania materiałów na potrzeby opracowania informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym;
  - zarządzanie procesami planowania wydatków w układzie zadaniowym, monitorowanie osiągniętych rezultatów oraz sprawozdawczości<sup>142</sup>.

Wyniki kontroli wskazują, iż zastosowane przez ministra finansów zasady i metody realizacji procesu wdrażania koncepcji budżetu zadaniowego nie prowadziły do osiągnięcia zakładanych celów modernizacji systemu finansów publicznych. Funkcja budżetu zadaniowego jako narzędzia wspomagającego efektywne zarządzanie środkami publicznymi została poważnie zmarginalizowana. Jego walor informacyjny, mający istotne znaczenie dla poprawy przejrzystości finansów publicznych, był ograniczony z powodu błędów i niespójności danych oraz z uwagi na ich niekompletność. Skutecznemu wdrażaniu nie sprzyjają także niespójności systemu prawnego, w szczególności w obszarze odpowiedzialności organów władzy publicznej za merytoryczną realizację i finansowanie zadań publicznych. NIK informuje, że:

- rozwiązania prawne odnoszące się do procesów planowania, realizacji i sprawozdawczości w ramach budżetu zadaniowego nie uwzględniają odmienności struktury układu zadaniowego w stosunku do struktury układu tradycyjnego budżetu, co ogranicza możliwość ich zastosowania do osiągnięcia celów wdrożenia budżetu zadaniowego; ograniczenia takie wynikają m.in. z tego, że struktura zadań budżetowych ministrów została ustalona w ramach 21 funkcji państwa według kryterium dysponowania środkami części budżetowych, a odpowiedzialność ministrów za realizację zadań została im powierzona w ramach obowiązku kierowania 34 działami administracji rządowej;
- występujące w planowaniu budżetowym zróżnicowanie źródeł finansowania powoduje niespójną prezentację wartości mierników osiągania celów zadań ujętych w skonsolidowanym planie wydatków (finansowanych z budżetu państwa oraz z innych źródeł, m.in. funduszy celowych) oraz mierników osiągania celów funkcji państwa ujętych w Wieloletnim Planowaniu Finansowym Państwa (finansowanych wyłącznie z budżetu państwa);

<sup>142</sup> Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa...*

- zakres podmiotowy skonsolidowanego planu wydatków określonego w art. 142 pkt 11 UoFP nie obejmuje części podmiotów sektora finansów publicznych, m.in. Narodowego Funduszu Zdrowia, które realizują ważne dla społeczeństwa zadania, dysponując znacznymi środkami publicznymi;
- planowanie w układzie zadaniowym wdrażane jest bez zachowania spójności terminu sporządzania rocznych planów działalności z terminami sporządzania planów wydatków w układzie zadaniowym; brak tej spójności powoduje, że plany działalności tworzone są, gdy nie są jeszcze znane ostateczne kwoty środków na realizację zadań;
- przepisy dotyczące sporządzania formularzy planistycznych budżetu zadaniowego są nieprecyzyjne i niejednoznacznie sformułowane, co powoduje ich niejednorodną interpretację przez dysponentów środków i wpływa niekorzystnie na rzetelność i kompletność danych ujmowanych w tych formularzach; Krajowy Konsultant ds. Budżetu Zadaniowego (KKBZ) w 2011 roku nie korygował na bieżąco nieprawidłowych i niekompletnych danych, przez co błędy zostały powielone w zbiorczym planie wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym, ujętym w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2011;
- nie została opracowana ostateczna struktura układu zadaniowego dla zadań budżetowych wynikających z ustawy o działach administracji rządowej wchodzących w zakres właściwości poszczególnych ministrów, co wpływa negatywnie na dokonanie rzetelnej agregacji i zachowania spójności łącznych danych ujmowanych w zbiorczym planie wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym;
- KKBZ nie dokonał przeglądu i weryfikacji przydatności mierników stopnia osiągnięcia celów zadań ujętych w centralnej bazie mierników przed jej udostępnieniem dysponentom środków; weryfikacja danych zgromadzonych w bazie pozwoliłaby na jej pełniejsze wykorzystanie i ograniczenie błędów popełnionych przez dysponentów środków przy ustalaniu mierników;
- w planowaniu wydatków w układzie zadaniowym dysponenti przyjmowali uproszczony sposób ustalania kosztów działań składających się na koszty podzadań i zadań, polegający na przyporządkowywaniu do działań (za pomocą różnych metod) kwot wydatków planowanych w układzie tradycyjnym budżetu, co ograniczało możliwość zastosowania układu zadaniowego budżetu, jako narzędzia efektywnego zarządzania środkami publicznymi;
- brak przepisów dotyczących sporządzania i uaktualniania planów wydatków w układzie zadaniowym przez dysponentów środków powodował, że część dysponentów takich planów nie sporządzała lub jeżeli je sporządzała, to ich nie uaktualniała, i w rezultacie nie mogła ich wykorzystać do skutecznego i efektywnego zarządzania zadaniami publicznymi;



- minister finansów nie wskazał szczegółowych zasad prowadzenia ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym, co oznaczało dowolność w ich określaniu przez dysponentów środków i ograniczało możliwość uzyskania oraz analizy porównywalnych danych o skuteczności i efektywności osiągnięcia celów zadań<sup>143</sup>.

Uwzględniając uwagi krytyczne przedstawione przez NIK, W. Misiąg proponuje, aby wprowadzić wiele istotnych zmian w dotychczasowym programie wdrożeniowym. Powinny one w szczególności polegać na:

- wprowadzeniu do procedury konstrukcji budżetu państwa etapu wstępnego, w którym analizowane byłyby proponowane skwantyfikowane cele polityki budżetowej na dany rok i następowałoby wstępne określenie pożądanych wartości najważniejszych mierników wykonania zadań budżetowych;
- rozwiązaniu problemu weryfikacji raportowanych wartości mierników wykonania budżetu zadaniowego;
- ujednoczeniu zasad ewidencji wydatków w układzie zadaniowym;
- wprowadzeniu do budżetu zadaniowego mierników określających stopień realizacji celów związanych z wyodrębnionymi w budżecie zadaniowym funkcjami państwa;
- weryfikacji poprawności innych mierników wykorzystywanych obecnie w budżecie zadaniowym;
- wprowadzeniu obowiązku przeprowadzenia przez rząd corocznej analizy wykonania budżetu zadaniowego oraz upublicznienia jej wyników<sup>144</sup>.

Zasadniczym pytaniem jest, czy potrzebne są tylko zmiany systemowe w reformowaniu finansów publicznych (wdrażania nowych narzędzi do zarządzania)? Według mnie (potwierdzają to również badania innych autorów) reformowanie tej sfery wymaga przede wszystkim zmian w mentalności służb publicznych: rozbudzenia świadomości celowości reform oraz ciągłego doskonalenia poprzez poprawę wyników. Konserwatywne, surowe poglądy oraz niechęć do zmian utrudniają wprowadzanie reform (wdrażanie nowych narzędzi). Potrzebne są: współpraca między państwem a jednostkami podległymi, będącymi w strukturach państwowych, kompromisy i determinacja towarzysząca wdrażaniu zmian. W zaistniałej sytuacji osoby zarządzające jednostkami publicznymi (prezydent, burmistrz, wójt) powinny postrzegać swoją funkcję jako menedżera.

Trzeba powiedzieć, że występujący obecnie brak przygotowania struktur jednostek samorządu terytorialnego do jakościowych zmian w sposobie zarządzania, w tym planowania, jest podstawową barierą ograniczającą. Ponadto istotne są bariery behawioralne (obawa i niechęć przed zmianami) oraz niedostrzeżenie możliwości wykorzystania przez decydentów narzędzi wspomagających proces

<sup>143</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>144</sup> Zob. W. Misiąg, *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego...*, s. 100.

decyzyjni i pomiar dokonań<sup>145</sup>. M. Dylewski uważa, że należy w pierwszej kolejności zmienić kulturę organizacyjną, przechodząc od modelu administracyjnego do oddolnego, z menedżerskim podejściem do rozwiązywania problemów i podejmowania decyzji<sup>146</sup>. Według tego autora jest to zgodne z ideą budżetowania jako metody zarządzania, której cechą charakterystyczną jest oddolność procesów planowania, zgodność z przyjętymi celami ogólnymi i strategicznymi. Poza tym Dylewski uważa, że jest to stopniowe przygotowanie całej struktury organizacyjnej jednostki do możliwości podjęcia decyzji o przejściu na wyższy poziom zarządzania, w którym planowanie i budżetowanie jest podstawowym filarem i punktem wyjścia w procesie realizacji zadań publicznych.

Z przeprowadzonego przez M. Walczaka i M. Kowalczyka badania wynika, że prawie 60% respondentów nie stosuje żadnego innego narzędzia budżetowania, poza tradycyjnym. Bierze się to według ankietowanych m.in. z: małej popularności innych metod, pracochłonności oraz braku odpowiedniej kadry. Jednakże w odpowiedzi na pytanie dotyczące korzyści, jakie przyniosą reformy procesu budżetowania, respondenci z badanych gmin wskazali: wzrost skuteczności osiągania zaplanowanych celów (64,1%), zbliżenie gminy do warunków, w jakich działa sektor prywatny (58,98%), oszczędności środków finansowych (51,29%) oraz ustalenie rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (48,72%). Rozkład odpowiedzi na powyższe pytanie pokazuje, iż ankietowani posiadają wiedzę o korzyściach z wprowadzenia zmian w procesie budżetowania, a wręcz oczekują pełniejszej i bardziej wiarygodnej informacji. Oznacza to zatem, że obecny system budżetowania nie daje rzeczywistego obrazu, użytecznego dla odbiorców wewnętrznych, a tym bardziej zewnętrznych. W badaniu przeprowadzonym przez wspomnianych autorów pojawiły się jednak również głosy sceptyczne wobec reformy budżetowania. Część respondentów nie zgodziła się z tym, że reforma przyniesie następujące korzyści: oszczędności środków finansowych (25,64%), ustalenie rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (23,08%), zbliżenie gminy do warunków, w jakich działa sektor prywatny (12,82%) oraz wzrost skuteczności osiągania zaplanowanych celów (10,25%).

Kolejne badanie, przeprowadzone przez W. Misiągę, pokazuje problem postawy i niechęci do zmian pośród urzędników różnego szczebla<sup>147</sup>. Wnioski przedstawione poniżej są wynikiem analiz prowadzonych przez tego autora (zarówno w charakterze obserwatora, jak i wykładowcy) podczas szkoleń „zadaniowych”. Według W. Misiąga znaczna część uczestników odbierała informacje o funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego jako dość abstrakcyjne

<sup>145</sup> Szerzej na ten temat: M. Walczak, M. Kowalczyk, *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010; W. Misiąg, *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego...*, s. 101.

<sup>146</sup> Zob. M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze...*, s. 290.

<sup>147</sup> Zob. W. Misiąg, *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego...*, s. 101.

zagadnienie, wątpiąc w celowość i możliwość wdrożenia takich metod w polskich warunkach, albo zainteresowana była tylko bardzo formalnymi, technicznymi problemami dotyczącymi raczej wypełniania obowiązków planistycznych i sprawozdawczych, a nie merytorycznymi efektami wykorzystania metod zarządzania przez cele i budżetowania zadaniowego. W opinii tego autora potwierdza to tezę, że z budżetu zadaniowego pozostały tylko sformalizowane procedury i dokumenty. W. Misiąg twierdzi także, że formalne wprowadzenie do procedury budżetowej dokumentu budżetu zadaniowego nie spowodowało zmian w sposobie zarządzania środkami publicznymi, a w praktyce wyniki wykonania budżetu zadaniowego nie są nawet analizowane. Autor ten zauważa ponadto, że niezrealizowane zaplanowane zadania nie wywołały żadnych reakcji ze strony organów rządowych. „Jeśli więc budżet zadaniowy ani nie jest podstawą alokacji środków budżetowych, ani nawet podstawą działań naprawczych (korygujących), gdy jego założenia pozostają niespełnione, to zasadne staje się pytanie o znaczenie, jakie rząd przypisuje budżetowi zadaniowemu w procesie reformowania finansów publicznych”<sup>148</sup>. Według W. Misiąga nie sprzyja to wdrażaniu nowych, skutecznych metod zarządzania, co więcej, będzie w znaczący sposób utrudniało realne ich wykorzystanie<sup>149</sup>.

Opisane powyżej słabości procesu wdrażania do praktyki zarządzania środkami publicznymi metod budżetowania zadaniowego są jednym z przejawów szerszego problemu – «odporności» polskiego sektora finansów publicznych na nowe metody, umożliwiające bardziej racjonalne zarządzanie rzeczowymi i finansowymi zasobami instytucji publicznych. Nie sprzyja to wdrażaniu nowych, skutecznych metod zarządzania, co więcej, będzie w znaczący sposób utrudniało realne ich wykorzystanie<sup>150</sup>.

Pomimo wszystkich trudności we wdrażaniu budżetu zadaniowego, zapewnienie sprawności w realizacji zadań publicznych musi jednak nadal być priorytetem. Być może budżet zadaniowy powinien być punktem wyjścia zmian w reformowaniu gmin, jak miary efektywności zarządzania. W innych krajach bodźcem do wdrażania budżetu zadaniowego były z reguły problemy ekonomiczne (nadmierne powiększający się deficyt sektora finansów publicznych, osłabienie wzrostu gospodarczego), poczucie bezużyteczności zarządzania w sposób tradycyjny sektorem publicznym, które to zarządzanie skutkowało marnotrawieniem środków publicznych, jakość administracji publicznej oraz skomplikowane procedury biurokratyczne lub decyzja dotycząca integracji z Unią Europejską<sup>151</sup>. Czynniki

<sup>148</sup> *Ibidem*, s. 101.

<sup>149</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>150</sup> *Ibidem*.

<sup>151</sup> Prekursorami we wdrażaniu budżetu zadaniowego są Stany Zjednoczone, gdzie prace nad jego wprowadzeniem rozpoczęto już w 1949 roku. Część państw zaprezentowanych w tabeli 15

te powodowały położenie nacisku na efektywność i skuteczność wydatkowania środków publicznych.

Według T. Lubińskiej potrzebne w Polsce reformy mogą być wzorowane na innych państwach, które już wcześniej rozpoczęły modernizowanie sektora finansów publicznych<sup>152</sup>. Należy przy tym pamiętać, że całościowe przeniesienie rozwiązań z innych krajów nie jest zasadne, choćby z uwagi na odmienne ukształtowanie systemu prawa i systemu finansów publicznych. Wspomniana autorka postuluje, aby przy wdrażaniu budżetu zadaniowego w Polsce unikać zbyt pośpiesznego wprowadzenia tego systemu, którego skutkiem jest konieczność dokonania licznych zmian w zakresie czynników, które powinny pozostać względnie stałe, tzn. przyjętej metodyki, w tym doboru charakteru mierników. Zdaniem T. Lubińskiej najlepszym przykładem dla Polski jest, z uwagi na zbliżone realia społeczno-gospodarcze, Słowacja – kraj po transformacji ustrojowej, będący „młodym” członkiem Wspólnoty Europejskiej. Polska administracja publiczna powinna czerpać z doświadczeń tego kraju w zakresie rozszerzania kultury i świadomości ewaluacyjnej na sektor finansów publicznych, ale też na ogół obywateli.

Z badań przeprowadzonych przez M. Chrzanowskiego wynika, że w krajach o dużym stopniu wdrożenia budżetu zadaniowego średnia wskaźnika efektywności sektora publicznego jest wyższa niż średnia tego wskaźnika w całej badanej przez tego autora próbie<sup>153</sup>. M. Chrzanowski podkreśla, że wskazuje to na pozytywny wpływ zastosowania metod budżetowania opartego na wynikach na efektywność wydatkowania środków. Autor ten zauważa jednak, iż w analizowanych krajach występuje wiele innych czynników, które bezpośrednio determinują wartość współczynnika efektywności finansów publicznych. Analiza badań potwierdza hipotezę postawioną przez M. Chrzanowskiego o pozytywnym wpływie budżetowania zadaniowego na efektywność sektora publicznego.

Natomiast Z. Szpringer uważa, że dwojaki cel reformy budżetowania (tj. przejrzystość i wydajność) nie może zostać osiągnięty wyłącznie przez wprowadzenie budżetu zadaniowego<sup>154</sup>. Autor ten podkreśla, że budżet zadaniowy jest ważnym i cennym instrumentem, który powinien być używany podczas debat dotyczących poziomu finansowania głównych dziedzin polityki państwa, jednakże musi być wspomagany przez inne narzędzia.

---

wykorzystuje budżet zadaniowy jako kompleksowe rozwiązanie zastępujące dotychczasowy model budżetu, inne zaś implementują jedynie elementy programowania zadaniowego jako narzędzie uzupełniające do budżetu tradycyjnego. W wielu państwach reformie budżetowej towarzyszyły także inne zmiany m.in.: wdrożenie rachunkowości memoriałowej oraz planowania wydatków w perspektywie wieloletniej, reforma zarządzania zasobami ludzkimi – motywowanie do osiągania jak najlepszych rezultatów.

<sup>152</sup> Zob. T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne...*, s. 343–402, 363.

<sup>153</sup> Zob. M. Chrzanowski, *Ocena korzyści...*, s. 127. Autor ten zdefiniował wskaźniki efektywności sektora publicznego (ESP) jako wyniki działalności tego sektora w poszczególnych obszarach. Zob. *ibidem*, s. 126.

<sup>154</sup> Zob. Z. Szpringer, *Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń...*

## 1.6. Budżet zadaniowy a wieloletnie planowanie budżetowe – Wieloletnia Prognoza Finansowa gmin

W ostatnich latach dokonano wielu zmian w regulacjach prawnych dotyczących jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin. Działania te miały na celu zwiększenie przejrzystości tych jednostek. Najistotniejszą zmianą była nowelizacja ustawy o finansach publicznych (2009). Wprowadziła ona nowe instrumenty i narzędzia wspomagające zarządzanie, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Pojawiły się szczególnie rozwiązania dotyczące planowania wieloletniego, zarówno na poziomie centralnym – Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WPPF) – jak i lokalnym – Wieloletnia Prognoza Finansowa (WPF). Wcześniejsze regulacje narzucały wprowadzenie gminom obowiązku planowania wieloletniego, lecz zazwyczaj ograniczało się to do sporządzania Wieloletnich Planów Inwestycyjnych (WPI)<sup>155</sup> oraz prognozy długu publicznego<sup>156</sup>. Od roku 2010 obligatoryjnym elementem systemu budżetowego gmin jest także Wieloletnia Prognoza Finansowa.

Wieloletnie planowanie budżetowe nie jest nowością w sprawnie funkcjonujących gospodarkach. Uznawane jest za niezbędny instrument nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi. Dlatego też jest duży nacisk na wprowadzenie w budżecie państwa mechanizmów wieloletniego planowania finansowego stanowiącego istotny element budżetowania zadaniowego<sup>157</sup>.

Wynika to z jednej z głównych cech budżetu zadaniowego, którą jest projekcja wydatków w dłuższej perspektywie, i ma szczególne znaczenie przy opracowywaniu Wieloletniej Prognozy Finansowej. Artykuł 226 ust. 1 i 2 UoFP wskazuje,

---

<sup>155</sup> WPI jest w założeniach dokumentem nadrzędnym w stosunku do uchwały budżetowej, a jego postanowienia wymuszają odpowiednie zapisy w uchwale budżetowej w części dotyczącej wydatków inwestycyjnych. Dzięki temu potrzeby nie są zawyżane, a wydatki są zaplanowane na cały proces inwestycyjny z przeznaczeniem na konkretne zadania. Sformułowanie, a następnie konsekwentne realizowanie WPI eliminuje w znacznej mierze niekorzystne zjawiska: wrażliwość procesu inwestycyjnego na ruchy polityczne, brak harmonogramu inwestowania w ciągu kilku lat oraz brak zasad wyboru inwestycji priorytetowych uwzględniających interes całej społeczności gminy. Jak jednak zauważają M. Ziółkowski i M. Goleń, „polskie procedury budżetowe są słabo przystosowane do wieloletnich projektów inwestycyjnych”. Cytowani autorzy zwracają uwagę na fakt, iż pomimo że ustawa o finansach publicznych w artykule 110 przewiduje możliwość tworzenia przez gminy wieloletnich programów inwestycyjnych, jednak praktyka stosowania tych przepisów dowiodła, że nie dają one podstawy do rzetelnego planowania wydatków inwestycyjnych w kilkuletniej perspektywie. M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem...*, s. 87–88.

<sup>156</sup> Zob. J. Hermaszewski, *Analiza skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego na tle wyzwań stawianych administracji publicznej*, „Zarządzanie Publiczne” 2013, nr 1, s. 44.

<sup>157</sup> *Ibidem*.

że Wieloletnia Prognoza Finansowa jednostek samorządu terytorialnego powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej:

- 1) dochody bieżące oraz dochody majątkowe JST (w tym ze sprzedaży majątku);
- 2) wydatki bieżące oraz wydatki majątkowe JST (w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia);
- 3) wynik budżetu JST;
- 4) przeznaczenie nadwyżki budżetowej albo sposób sfinansowania deficytu;
- 5) przychody i rozchody budżetu JST, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia;
- 6) kwotę długu JST, w tym indywidualny wskaźnik zadłużenia, oraz sposób sfinansowania spłaty długu;
- 7) objaśnienia przyjętych wartości.

E. Malinowska-Misiąg i inni zauważają, że pozornie przepis ten „podporządkowuje” budżet ustaleniom WPF gmin<sup>158</sup>. Prognozy zawarte w WPF – na co najmniej kilka lat – dotyczące podstawowych wartości, takich jak: deficyt, zadłużenie, zaciągane i spłacane zobowiązania należy dostosować do limitów zawartych w projektach budżetów na kolejne lata. Ustawa o finansach publicznych umożliwia wprowadzenie zmian w WPF, uchylenie obowiązującej i uchwalenie nowej. Według wspomnianych autorów

omówione przepisy są niejasne, plan wieloletni można łatwo zmieniać, przez co nie stanowi on „twardej podstawy” dla kolejnych budżetów, nie powiązano też WPF JST ze strategią rozwoju JST. Można więc z dużą dozą prawdopodobieństwa przypuszczać, że sporządzanie i uchwalanie WPF dla jednostek samorządu terytorialnego będzie traktowane jako wypełnienie zbędnego obowiązku, niemającego realnego wpływu na gospodarkę finansową jednostki<sup>159</sup>.

Opinię tę podziela J.M. Salachna, która stawia tezę, że WPF ma jedynie znaczenie formalne, podkreślając, że akt zarządzania strategicznego (jakim ma być WPF) jest pochodny w stosunku do aktu zarządzania bieżącego (jakim jest uchwała budżetowa) przez to, że dostosowuje dane do zapisów tej uchwały<sup>160</sup>.

Wprowadzenie obowiązku stosowania Wieloletniej Prognozy Finansowej (niezależnie od wskazywania przez niektórych komentatorów jego słabych stron) wydłużyło i uporządkowało horyzont planowania finansowego w gminach. Jak wspomniano, jest to jeden z atrybutów budżetowania zadaniowego. Można zatem

<sup>158</sup> Zob. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 78.

<sup>159</sup> *Ibidem*, s. 78–79.

<sup>160</sup> Zob. J.M. Salachna (red.), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010, s. 27–28.

uznać, że ramy prawne wdrożenia budżetu zadaniowego przez gminy zostały już wprowadzone. E. Malinowska-Misiąg zwraca uwagę, że dopiero w planach wieloletnich uzasadnione jest zastąpienie mierników produktów miernikami efektów i oddziaływania, służącymi zbadaniu, czy działania administracji przyniosły oczekiwane rezultaty<sup>161</sup>. Także K. Winiarska i S. Owsiak twierdzą, że budżety zadaniowe muszą być skorelowane z Wieloletnią Prognozą Finansową<sup>162</sup>.

Co więcej, zalety podejścia zadaniowego są widoczne w pełni wtedy, gdy jest ono zastosowane zarówno w planowaniu rocznym, jak i w pracach nad dokumentami strategicznymi i planistycznymi obejmującymi dłuższy okres. Wynika to stąd, że większość działań, mających na celu poprawę jakości usług publicznych i w efekcie lepsze zaspokajanie potrzeb mieszkańców, nie przynosi natychmiastowych skutków. Działania takie powinny być zaplanowane na kilka lat (czasem dłużej), a wymaganie natychmiastowych efektów na ogół przynosi złe skutki<sup>163</sup>.

M. Ziółkowski i M. Goleń twierdzą, że WPF jest „pomostem” między perspektywicznymi ustaleniami (cele rozwoju i zadania realizacyjne) zawartymi w strategii rozwoju a corocznymi budżetami gminy<sup>164</sup>. Według przywołanych badaczy WPF można zatem określić mianem strategii finansowej gminy. J. Hermaszewski uważa jednak, że zapis art. 226 ust. 1 i 2 UoFP mówiący o tym, że prognoza ta powinna być realistyczna wydaje się stać w sprzeczności z ideą WPF (jako projekcji długookresowej, która ma odzwierciedlać strategię gminy)<sup>165</sup>.

Reasumując, trzeba się zgodzić z S. Owsakiem, który twierdzi, że przesłanki wieloletniego planowania tkwią w zasadach racjonalnego działania, konieczności planowania procesów społeczno-gospodarczych o wydłużonym horyzoncie czasowym<sup>166</sup>. Autor ten uważa przy tym, że im dłuższy horyzont planowania finansowego, tym większe ryzyko popełnienia błędu<sup>167</sup>. Pozostaje więc kwestia

<sup>161</sup> Zob. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 78.

<sup>162</sup> Zob. K. Winiarska (red.), *Budżet zadaniowy w teorii...*, s. 10; S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe...*, s. 43.

<sup>163</sup> E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego...*, s. 79.

<sup>164</sup> Zob. M. Ziółkowski, M. Goleń, *Zarządzanie strategiczne rozwojem...*, s. 85, 89.

<sup>165</sup> Zob. J. Hermaszewski, *Problemy wyodrębniania procesów w zarządzaniu finansami samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 167, s. 81.

<sup>166</sup> Szerzej na ten temat: S. Owsiak, *Wieloletnie planowanie finansowe...*, s. 55–56.

<sup>167</sup> Odpowiedzią na pojawiający się problem wystąpienia ryzyka powinien być system kontroli zarządczej, w którym szczególne miejsce zajmuje audyt wewnętrzny. Organizacja audytu wewnętrznego w JST pojawiła się w nowelizacji ustawy o finansach publicznych z roku 2009. Istotą audytu wewnętrznego jest niezależna i obiektywna ocena adekwatności, efektywności i skuteczności funkcjonowania systemu kontroli zarządczej. Ocena badania tego systemu oraz rekomendacje

wpływu błędów na skuteczność wykorzystania metody budżetu zadaniowego, którego horyzont ogranicza się – w podstawowej jego formie – do jednego roku. Zdaniem W. Misiąg ograniczenie zakresu stosowania metod budżetowania zadaniowego do planowania rocznego jest jednak dość niebezpieczne, gdyż powoduje przesunięcie punktu ciężkości z mierników efektu i oddziaływania (określających stopień realizacji zakładanych celów) na mierniki produktowe, odpowiednie dla budżetu (planu rocznego)<sup>168</sup>. „Ile zrobiliśmy” staje się ważniejsze niż „co osiągnęliśmy” – a stąd już bliska droga do zasadniczego odejścia od idei zarządzania przez cele, stojącej u podstaw budżetowania zadaniowego.

Moim zdaniem należałoby zatem powiązać ze sobą budżet zadaniowy, Wieloletnią Prognozę Finansową i *Balanced Scorecard*, które mogłoby stanowić narzędzie poprawy efektywności zarządzania gminami, przy jednoczesnym zaspokajaniu potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych.

---

mające na celu usprawnienie działania jednostki jako całości przekazywane są kierownikowi jednostki. Wśród zasad organizacji audytu wewnętrznego w JST należy wskazać, że obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy tych jednostek samorządu terytorialnego, w których kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w uchwale budżetowej przekroczyła 40 mln zł. W pozostałych jednostkach audyt wewnętrzny może być prowadzony, o ile kierownik jednostki podejmie taką decyzję. Korzystanie z audytu wewnętrznego przez gminy to problem badawczy, który podejmę w późniejszym czasie.

<sup>168</sup> Szerzej na ten temat: W. Misiąg, *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego...*, s. 94–95.





## Rozdział 2

# Sprawozdawczość finansowa gmin w warunkach globalizacji gospodarki

### 2.1. Wyzwania stojące przed rachunkowością budżetową

Dynamiczne procesy integracji światowej i umiędzynarodowienie życia gospodarczego spowodowały wiele zmian w naszym otoczeniu. Globalizacja skutkuje w aspekcie politycznym powstaniem międzynarodowych organizacji, w komunikacyjnym – szybkim przepływem informacji, zaś w gospodarce – tworzeniem międzynarodowych korporacji. Według A. Szychty

nasilająca się globalizacja, dynamiczny rozwój technologii, w tym technologii przetwarzania i komunikowania informacji, zmiana społecznego nastawienia wobec jednostek gospodarczych, dostrzeganie przez organizacje międzynarodowe (np. ONZ, UE), rządy i niektóre korporacje problemów zagrażających zachowaniu równowagi w przyrodzie i rozwoju społeczno-gospodarczym, a także zmiany koncepcji zarządzania jednostkami gospodarczymi konstytuują potrzebę przewartościowania celów rachunkowości, zarówno w jej wymiarze praktycznym, jak i koncepcyjnym<sup>1</sup>.

Jak zauważa I. Sobańska, w gospodarce opartej na wiedzy systemom rachunkowości stawia się coraz wyższe wymagania, zwłaszcza dotyczące przepływu informacji i sprawozdawczości<sup>2</sup>. Sprostanie im stanowi szczególne wyzwanie dla jednostek sektora finansów publicznych. Globalizacja wpływa na rozwiązania stosowane w danym kraju, które są uwarunkowane czynnikami historycznymi oraz kulturowymi.

Globalizacja w sektorze publicznym wiąże się z wieloma zmianami, zarówno w sferze legislacyjnej, jak i światopoglądowej. Na ustawodawcy spoczywa obowiązek wprowadzenia zmian instytucjonalno-prawnych w celu dostosowania

---

<sup>1</sup> A. Szychta, *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 17, s. 121.

<sup>2</sup> Zob. I. Sobańska, *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrażania MSR*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, t. 27, s. 75.

jednostek sektora finansów publicznych do dynamicznie zmieniającego się otoczenia oraz zwiększenia przejrzystości zarządzania tymi jednostkami. Sprostanie wymogom, które przynosi globalizacja stanowi także wyzwanie dla profesjonalistów rachunkowości. Jak podkreśla I. Sobańska<sup>3</sup>, są oni obecnie zobligowani do zdobywania i stosowania wiedzy nie tylko z dziedziny rachunkowości, ale również z wielu innych – wiedzy niezbędnej do zrozumienia działania organizacji w globalnej perspektywie.

Proces globalizacji skutkuje umiędzynarodowieniem podmiotów działających we wszystkich obszarach gospodarki, również w sektorze finansów publicznych. Zachodzące zmiany wymusiły ewolucję w rachunkowości, ponieważ informacje pochodzące z systemu rachunkowości muszą być użyteczne także w skali globalnej. E. Walińska pisze o tym, że współcześnie rachunkowość musi być zorientowana na nowego użytkownika – globalnego. Dostarczane przez nią informacje, oprócz tradycyjnych atrybutów (takich jak wiarygodność, zrozumiałość, porównywalność oraz istotność), powinny mieć cechy związane z funkcjonowaniem podmiotu w otoczeniu międzynarodowym<sup>4</sup>. Wówczas staną się użyteczne i będzie można je porównywać z informacjami przekazywanymi przez podmioty w innych krajach. Spowoduje to obniżenie kosztów pozyskiwania i interpretacji informacji (finansowych i niefinansowych) dotyczących oceny dokonań jednostek sektora publicznego.

Jak wspomniano, teoretycy i praktycy rachunkowości podkreślają, że jej nadrzędnym celem jest nie tylko dostarczanie informacji służących opisowi, monitorowaniu i odwzorowaniu obecnych relacji społecznych, ale także aktywne oddziaływanie na te relacje, tworzące, zmieniające i doskonalące zasady komunikowania oraz wzorce zachowań, i dzięki temu ustanawiające normy ładu społecznego<sup>5</sup>. R. Ignatowski twierdzi, że należy wyznaczyć rachunkowości zadania do spełnienia w systemie, które – według S.T. Surdykowskiej – polegają na ograniczeniu ryzyka inwestycyjnego w coraz bardziej konkurencyjnym środowisku gospodarczym<sup>6</sup>.

Wobec tego „znaczenie informacji tworzonych w rachunkowości w warunkach globalizacji gospodarki rośnie w stopniu trudnym do przecenienia”<sup>7</sup>. Szczególnego znaczenia nabierają międzynarodowe regulacje (standardy) rachunkowości. Jednakże, zdaniem R. Ignatowskiego, nie chodzi tylko o zastosowanie uniwersalnych rozwiązań księgowych, lecz o korzyści, jakie płyną z ich wyko-

<sup>3</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>4</sup> Zob. E. Walińska, *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 113.

<sup>5</sup> Zob. R. Ignatowski, *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 509–510.

<sup>6</sup> Zob. S.T. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999, s. 24.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

rzystania przez podmioty działające w globalnej gospodarce<sup>8</sup>. Według tego autora zastosowanie uniwersalnych standardów (rozwiązań) wpływa na rozwój globalnej gospodarki m.in. poprzez obniżenie kosztu kapitału i redukcję kosztów prowadzenia działalności, a ponadto zwiększa szanse na pozyskanie dodatkowych źródeł finansowania (w tym źródeł z UE) oraz na bardziej dynamiczną wymianę kapitału w skali ponadnarodowej i regionalnej.

Problemy związane ze standaryzacją wynikającą z procesu globalizacji zostały dostrzeżone również przez Unię Europejską. Integracja gospodarcza i polityczna w jej ramach skutkowałą powstaniem asymetrii informacyjnej. Informacje tworzone przez państwa członkowskie były nieporównywalne w wielu wymiarach, m.in. ekonomicznym, terytorialnym i społecznym. W celu zapewnienia ich porównywalności zaprojektowano Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego – EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*) oraz utworzono Klasyfikację Jednostek Terytorialnych (NUTS)<sup>9</sup>, która służy do statystycznego podziału państw członkowskich, kształtowania regionalnych polityk tych krajów, a także do przeprowadzania analizy stopnia rozwoju społeczno-gospodarczego poszczególnych regionów.

Można wymienić następujące działania, które są zorientowane na zmniejszenie rozbieżności między różnymi systemami rachunkowości: standaryzację i harmonizację. Należy podkreślić, że pojęcia „standaryzacja” i „harmonizacja” nie są tożsame. A.A. Jaruga określa harmonizację jako zmierzanie w kierunku podobieństw w wyborze między alternatywnymi rozwiązaniami rachunkowości<sup>10</sup>. W innym opracowaniu autorka ta pisze, że

harmonizacja zasad rachunkowości w skali regionalnej czy międzynarodowej oznacza proces zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach przy określonych granicach stopnia odmienności stosowanych w praktyce różnych krajów<sup>11</sup>.

E. Walińska twierdzi zaś, że pojęcie harmonizacji związane jest ze zmniejszeniem liczby stosowanych praktyk rachunkowości przez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego podmioty gospodarcze mogą dokonywać wyboru<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Zob. R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009, s. 38.

<sup>9</sup> NUTS – standard geokodowania utworzony przez Unię Europejską na potrzeby identyfikowania statystycznych jednostek terytorialnych.

<sup>10</sup> Zob. A.A. Jaruga, *Problemy implementacji międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006, s. 12.

<sup>11</sup> A.A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 3

<sup>12</sup> Zob. E. Walińska, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 29.

W literaturze przedmiotu z pojęciem harmonizacji mocno powiązane jest pojęcie standaryzacji, które S.T. Surdykowska określa jako proces przyjmowania przez zainteresowane strony identycznych lub zbliżonych praktyk (wzorców) rachunkowości<sup>13</sup>. Proces standaryzacji, zdaniem tej autorki, pociąga za sobą w konsekwencji ujednolicanie (unifikację) stosowanych zasad rachunkowości. Zatem „standaryzacja umożliwia wyższy stopień globalnego porządku we współczesnym świecie”<sup>14</sup>. Zdaniem A.A. Jarugi standardy mają ułatwić transakcje realizowane na skalę globalną dzięki porównywalności i przejrzystości sprawozdań finansowych organizacji z krajów o różnych tradycjach kulturowych oraz uwarunkowaniach społeczno-gospodarczych i systemach prawnych (poprzez uzupełnienie i rozszerzenie przepisów prawa, np. w postaci interpretacji dla większej jasności, uszczegółowienia, a także wypełnienia luk w odniesieniu do zagadnień nieuwzględnianych w akcie prawnym)<sup>15</sup>. Według tej autorki standardy rachunkowości obejmują zagadnienia dotyczące uznania (tj. wprowadzenia do systemu zdarzeń i transakcji), pomiaru (wyceny) i prezentacji w bilansie oraz innych sprawozdaniach finansowych ich wyróżnionych składników oraz wykazywanie informacji dodatkowych w notach i objaśnieniach. A.A. Jaruga podkreśla jednak, że w standardach nie ma miejsca na zasady ewidencji księgowej, konta, dokumenty księgowe czy procedury (*bookkeeping*). Takie ujednolicenie, zdaniem tej autorki, osiąga się poprzez unifikację zasad w postaci obowiązkowego planu rachunkowości obejmującego wykaz kont i zasady ich korespondencji oraz wyceny. Unifikacja zapewnia najwyższy stopień porównywalności. A.A. Jaruga pisze jednak, że było to regułą w systemie gospodarek centralnie planowanych.

J. Gierusz podkreśla, że włożono już wiele wysiłku w ujednolicenie przepisów. Pominięty jednak został istotny element, czyli sposób przekazywania informacji użytkownikom sprawozdania finansowego<sup>16</sup>. Uniemożliwia to porównywalność sprawozdań, znacznie utrudniając analizę benchmarkingową, np. między organizacjami działającymi w różnych krajach danego regionu.

Reasumując trzeba stwierdzić, że ujednolicenie informacji dostarczanych przez systemy rachunkowości przyjęte w poszczególnych krajach znacznie ułatwia dostęp do informacji, a w konsekwencji do rynków zagranicznych, umożliwia podejmowanie trafnych decyzji, obniża koszty sprawozdawczości finansowej oraz zmniejsza ryzyko i niepewność<sup>17</sup>. M. Dobija uważa, że harmonizacja

<sup>13</sup> Zob. S.T. Surdykowska, *Rachunkowość międzynarodowa*, s. 73.

<sup>14</sup> A.A. Jaruga, *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj...*, s. 523.

<sup>15</sup> Zob. *ibidem*; A. A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości...*, s. 6–9.

<sup>16</sup> Zob. J. Gierusz, *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, t. 56, s. 49.

<sup>17</sup> Zob. R. Ignatowski, *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie...*, s. 38; M. Foremna-Pilarska, E. Radawiecka, *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, wyd. II, Difin, Warszawa 2009, s. 47.

i standaryzacja to dwa istotne działania związane z odchodzeniem od indywidualnych, krajowych systemów rachunkowości<sup>18</sup>. Należy podkreślić, że są one od siebie zależne. Najpierw musi nastąpić proces harmonizacji – oparty na wspólnych założeniach i wzorcach. Konsekwencją harmonizacji jest standaryzacja – zastosowanie takich samych praktyk rachunkowości. Na końcu dopiero wystąpić może zjawisko unifikacji – ujednocnianie szczegółowych zasad rachunkowości.

Warto dodać, że harmonizacja i standaryzacja są powszechnie wykorzystywane w rachunkowości sektora prywatnego. R. Jones twierdzi, że rachunkowość jednostek gospodarczych w Europie jest obecnie ujednoczona, natomiast w rachunkowości budżetowej nie ma ani standaryzacji, ani harmonii<sup>19</sup>. Brak harmonizacji, zdaniem tego autora, jest wypadkową dwóch różnych podejść do rachunkowości: regulacji za pomocą prawa lub niedostosowania prawa. R. Jones uważa ponadto, że rachunkowość na szczeblu makro jest wprawdzie zharmonizowana i unormowana, lecz głównie dzięki statystyce.

Harmonizacja krajowych przepisów z dyrektywami UE wymusiła pewne zmiany w ustawie o rachunkowości i ustawie o finansach publicznych. Pomimo zmian legislacyjnych, rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych w Polsce nadal koncentruje się na wypełnianiu obowiązków prawnych. Moją intencją nie jest zanegowanie całego dorobku i przyjętych praktyk w dziedzinie rachunkowości jednostek tego sektora, lecz wskazanie jej mankamentów i opisanie narzędzi wspierających proces decyzyjny i umożliwiających ocenę dokonań podmiotów, które w nim działają. Pozytywne zmiany mogą zająć dzięki implementacji rozwiązań stosowanych w niektórych krajach wysokorozwiniętych.

## **2.2. Memoriałowe ukierunkowanie sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym jako efekt regulacji międzynarodowych**

Spotykany obecnie w Polsce model rachunkowości budżetowej zdeterminowany jest wieloma czynnikami wewnętrznymi i zewnętrznymi. Wskazałam wcześniej, że czynnikami wewnętrznymi są m.in. uwarunkowania historyczne i kulturowe. Istotnym czynnikiem zewnętrznym jest natomiast globalizacja. Członkostwo w organizacjach międzynarodowych ma wpływ na krajowe rozwiązania stosowane w rachunkowości sektora finansów publicznych. Duże znaczenie ma zwłaszcza Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2010) oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP).

<sup>18</sup> Zob. D. Dobija (red.), *Teoria rachunkowości – podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków 2014, s. 127.

<sup>19</sup> Zob. R. Jones, *Harmonizacja rachunkowości budżetowej w Europie: ogień i woda*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, t. 27(83), s. 159.

System Rachunków Narodowych (*System of National Accounts 2008*, SNA 2008)<sup>20</sup> oraz Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (*The European System of National and Regional Accounts*, ESA 2010)<sup>21</sup> mają na celu przygotowanie zagregowanych statystyk finansowych całej gospodarki. Rozwiązania te zostały opracowane wspólnie przez Unię Europejską, Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW), Organizację Narodów Zjednoczonych (ONZ), Urząd Statystyczny Unii Europejskiej (Eurostat), Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), a także Bank Światowy.

ESA 2010 ma charakter obligatoryjny, wynikający z wypełniania przez kraje członkowskie UE obowiązków statystycznych. Podstawowym dokumentem regulującym Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych we Wspólnocie jest Rozporządzenie Rady UE nr 2223/96<sup>22</sup>. Zostało do niego wydanych wiele rozporządzeń uszczegóławiających, które precyzują, uzupełniają lub zmieniają metody stosowane w rachunkach narodowych.

ESA 2010 zawiera metodykę dotyczącą wspólnych standardów, definicje, klasyfikacje oraz zasady zapisów księgowych, które należy stosować do zestawiania rachunków i tablic na porównywalnych zasadach dla celów statystycznych UE, a także program transmisji danych do Eurostatu w formie tablic, które mają być przekazywane przez państwa członkowskie w określonych terminach. W ESA 2010 wykorzystywane są dwa sposoby prezentacji procesów zachodzących w gospodarce, tj. poprzez grupowanie jednostek w sektory instytucjonalne oraz poprzez grupowanie lokalnych jednostek wg rodzajów działalności (wspomniana klasyfikacja NUTS). ESA 2010 ma na celu stopniowe zastępowanie wszystkich innych systemów pełniących rolę ram odniesienia i zawierających wspólne standardy, definicje, klasyfikacje oraz zasady zapisów księgowych służące do sporządzania rachunków państw członkowskich na potrzeby UE w taki sposób, aby umożliwić uzyskanie porównywalnych wyników.

ESA 2010 opiera się na pojęciach stosowanych w SNA 2008, który służy za podręcznik rachunków narodowych dla wszystkich państw świata (ESA 2010 jest w UE odpowiednikiem ogólnościatowego Systemu Rachunków Narodowych – SNA 2008). ESA 2010 jest spójny z zasadami określonymi w światowym podręczniku SNA 2008, poza nielicznymi wyjątkami. Występujące różnice dotyczą głównie sposobu prezentacji i stopnia uszczegółowienia niektórych wytycznych. Wynika to ze specyfiki UE, gdzie najważniejsze jest zapewnienie jak największej

---

<sup>20</sup> Przyjęty przez Komisję Statystyczną ONZ w lutym 2009 roku, zastępujący SNA 93 w celu dostosowania rachunków narodowych do nowej sytuacji gospodarczej, postępów w pracach metodologicznych i potrzeb użytkowników.

<sup>21</sup> Wprowadzony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 roku w sprawie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w UE. Zastąpił obowiązujące wcześniej ESA 95.

<sup>22</sup> Rozporządzenie Rady WE nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 roku w sprawie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych we Wspólnocie (Dz.U L 310 z 30.11.1996).

spójności mierników dla poszczególnych państw członkowskich, określonych na podstawie rachunków narodowych.

Warto dodać, że implementacja ESA 2010 jest istotnym działaniem z punktu widzenia harmonizacji i kształtowania modelu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Dane gromadzone przez ten system prezentują spójny obraz gospodarki narodowej i jej zmian w czasie. Są także wewnętrznie spójne w zakresie stosowanych pojęć i klasyfikacji, umożliwiając przeprowadzanie szerokich analiz społecznych i gospodarczych we wszystkich państwach członkowskich UE. Pokazują zatem wielowymiarowe tendencje zachodzące w gospodarkach tych państw.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) zawierają rekomendacje w zakresie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia (indywidualnych jednostek i całego skonsolidowanego sektora publicznego). Mają charakter fakultatywny, stanowią jedynie propozycje do zastosowania w rachunkowości budżetowej państw członkowskich. Obecnie nie mogą zastąpić krajowych regulacji dotyczących rachunkowości sektora publicznego. Mogą natomiast i powinny stanowić alternatywę dla przepisów krajowych lub przynajmniej bodziec do ich zharmonizowania.

Integracja Polski z Unią Europejską powoduje zatem konieczność zmian w systemie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznego. „Główny akcent jest kładziony na porównywalność danych księgowych oraz na konieczność harmonizacji zasad rachunkowości budżetowej w skali światowej. Występuje potrzeba jej rozwoju i standaryzacji zasad”<sup>23</sup>. Obecnie jedynym uznawanym przez UE zestawem standardów dla jednostek sektora publicznego są wspomniane MSRSP. Opracowanie międzynarodowych standardów rachunkowości właściwych dla sektora publicznego wzorowane było na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSSF), które sporządzono dla sektora prywatnego. Organem stanowiącym o kształcie MSRSP jest Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants*, IFAC), w ramach której utworzono Komitet Sektora Publicznego (*Public Sector Committee*, PSC). Federacja jest wspierana przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a także promowana przez Bank Światowy, MFW oraz rządy niektórych krajów wysokorozwiniętych.

Komisja Europejska twierdzi, że MSRSP opierają się na założeniu, iż nowoczesne zarządzanie sektorem publicznym, zgodne z zasadami oszczędności, skuteczności i wydajności, zależy od systemów informacji zarządczej zapewniających dostarczanie na czas dokładnych i wiarygodnych danych dotyczących pozycji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności instytucji rządowych i samorządowych, tak jak w przypadku każdego innego rodzaju podmiotu gospodarczego<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> M. Kaczmarek, *New Public Management jako determinanta rozwoju rachunkowości budżetowej*, Public Administration, Warszawa 1998, s. 34.

<sup>24</sup> Zob. Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*,



Dotychczas Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała 38 standardów rachunkowości memoriałowej oraz jeden standard rachunkowości kasowej: Sprawozdawczość finansowa według kasowej zasady rachunkowości (*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*). Standardem stanowiącym punkt wyjścia do sporządzania sprawozdań finansowych dla jednostek sektora finansów publicznych jest MSRSP 1: Prezentacja sprawozdań finansowych. Precyzuje on wszystkie elementy wchodzące w skład sprawozdania, ich strukturę i minimalną zawartość. Standardy opracowane dla jednostek sektora finansów publicznych nie posiadają ram konceptualnych.

Standaryzacja rachunkowości w sektorze publicznym została zainicjowana w związku z uchwaleniem dyrektywy 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 roku w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich<sup>25</sup>. Eurostat przygotował raport oceniający możliwość wdrożenia MSRSP w krajach członkowskich<sup>26</sup>. W raporcie tym stwierdzono, że nie ma możliwości bezpośredniego wdrożenia w UE powyższych standardów. Podkreślono jednak potrzebę harmonizacji zasad rachunkowości jednostek sektora publicznego w krajach członkowskich. Jednakże Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowa Federacja Księgowych zachęcają kraje członkowskie UE do wdrożenia MSRSP lub zharmonizowania obowiązujących w danym kraju przepisów. Celem zastosowania tych standardów w jednostkach sektora finansów publicznych ma być przede wszystkim poprawa jakości sprawozdań finansowych sporządzanych przez te podmioty. Zastosowanie MSRSP ma także umożliwić zwiększenie porównywalności między krajami członkowskimi UE. W literaturze przedmiotu wskazywane są ponadto następujące korzyści, jakie niesie ze sobą standaryzacja rachunkowości budżetowej w Europie:

- większa przejrzystość prezentowanych informacji dotyczących w szczególności wymogów w zakresie ujawnień w sprawozdaniach finansowych;
- poprawa efektywności zarządzania finansami publicznymi – rzetelniejsza ocena sytuacji majątkowo-finansowej, zadłużenia, ułatwienie podejmowania decyzji inwestycyjnych;

---

SWD (2013) 57 finał, Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego, Bruksela, [http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM\\_2013\\_114\\_PL\\_ACTE\\_f.pdf](http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM_2013_114_PL_ACTE_f.pdf), s. 9 (dostęp: 18.12.2016).

<sup>25</sup> Ramy budżetowe oznaczają zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych. Odnoszą się w szczególności do siedmiu obszarów. Jednym z nich są systemy rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej. W odniesieniu do każdego obszaru w dyrektywie określono szereg podstawowych norm. Państwa członkowskie mają dysponować systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych, i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym. Zob. M. Kaczurak-Kozak, *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność, opinie*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 61 s. 104.

<sup>26</sup> Zob. <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 5.07.2016).

- ujednoczenie zasad rachunkowości wewnątrz UE – możliwość porównywania sprawozdań finansowych na płaszczyźnie międzynarodowej, np. między miastami, ułatwienie prac międzynarodowych agencji ratingowych oceniających zdolność poszczególnych państw i jednostek do spłaty zobowiązań z tytułu wyemitowanych papierów dłużnych;
- wzrost jakości i usystematyzowania systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych;
- możliwość porównywania przez pracodawców i pracowników warunków fiskalnych w poszczególnych krajach w związku z podjęciem decyzji, gdzie mieszkać i pracować<sup>27</sup>.

MSRSP można zatem uznać za racjonalny punkt wyjścia modernizacji rachunkowości finansowej sektora publicznego. Stanowią także przydatne ramy odniesienia dla opracowania zestawu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS). W literaturze przedmiotu podnoszone są wprawdzie kwestie dotyczące poziomu skomplikowania MSRSP i braku szczegółowych wytycznych, co może utrudniać szybkie wdrożenie tego systemu oraz zwiększać koszty. Jak jednak pokazują wyniki badań przeprowadzonych przez M. Kaczurak-Kozak, 38% respondentów uznało, że MSRSP są gotowe do wdrożenia<sup>28</sup>. Ankietowani uważają je za istotne, ponieważ mogą się one przyczynić do podniesienia jakości zarządzania finansami publicznymi oraz wzrostu zaufania ze strony obywateli i rynku kapitałowego dzięki większej odpowiedzialności, przejrzystości i porównywalności rozliczeń, zwłaszcza w kontekście ostatniego kryzysu zadłużenia. Badania tej autorki ujawniły ponadto, że 31% respondentów sądzi, iż MSRSP częściowo nadają się do zastosowania w sektorze publicznym państw członkowskich UE. Natomiast większość badanych dostrzega potrzebę harmonizacji i wprowadzenia zasady memoriałowej w całym obszarze UE, ale ma zastrzeżenia co do tego, czy obecny kształt standardów MSRSP jest odpowiedni. Stanowczo przeciwko MSRSP wypowiedziało się 28% respondentów. M. Kaczurak-Kozak podaje, że uzasadniali swój sprzeciw m.in. niekompletnością MSRSP w stosunku do wymogów rachunkowości sektora publicznego (np. w odniesieniu do opodatkowania, świadczeń społecznych), złożonością tego systemu, sztywnymi zasadami dotyczącymi ujawniania informacji, a także mocnym powiązaniem z MSSF.

Komisja Europejska, uwzględniając opinie organów państw członkowskich i innych podmiotów wyrażone w ramach konsultacji społecznych, uznała, że z jednej strony MSRSP w obecnej postaci nie dadzą się łatwo wdrożyć w państwach

---

<sup>27</sup> Zob. D. Argento, P. Peda, G. Grossi, *International Harmonisation as a Stimulus to Change Public Sector Accounting: Evidence from the Estonian Central Government*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn, s. 1; R. Jones, *Harmonizacja rachunkowości budżetowej*, s. 163; M. Kaczurak-Kozak, *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości...*, s. 105–106; T. Kostrzewa, *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, „Finanse – Rynki – Ubezpieczenia” 2011, nr 41, s. 596; Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości...*, s. 9.

<sup>28</sup> Zob. M. Kaczurak-Kozak, *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości...*, s. 106.

członkowskich, z drugiej zaś strony standardy te stanowią niekwestionowany punkt odniesienia dla potencjalnej harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w UE<sup>29</sup>.

W tej kwestii wypowiedziało się również Ministerstwo Finansów<sup>30</sup>. W jego opinii istnieją zasadnicze wątpliwości, czy potencjalne korzyści z przyjęcia standardów w ich obecnym kształcie równoważyłyby związane z tym koszty. Ministerstwo Finansów dostrzega również zbyt wiele podobieństw do MSSF, które są odpowiednie dla jednostek sektora prywatnego, i kładą nacisk na przygotowanie sprawozdań zgodnie z potrzebami inwestorów (którzy nie są głównymi odbiorcami sprawozdań finansowych sektora publicznego<sup>31</sup>). Ministerstwo to podkreśla, że MSRSP są złożonym zestawem zasad i ze względu na poziom skomplikowania mogą być wręcz niemożliwe do zastosowania przez wiele mniejszych podmiotów działających w sektorze publicznym. Ministerstwo Finansów twierdzi także, iż istotne dla sektora publicznego obszary (np. transfery społeczne) nie są w MSRSP uregulowane. Zastrzeżenia Ministerstwa budzi ponadto możliwość dopuszczenia przez standardy różnych wariantów rozwiązań (do wyboru jednostki należy sposób wyceny aktywów i pasywów), co może prowadzić do odmiennego ujmowania w księgach rachunkowych podmiotów publicznych tożsamych zdarzeń, a w rezultacie do spadku porównywalności sprawozdań finansowych.

Krytykę zastosowania MSRSP przedstawili także inni badacze<sup>32</sup>. Twierdzą oni, że Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, pomimo swej nazwy, nie są w zasadzie standardami rachunkowości, lecz standardami sprawozdawczości finansowej. D. Argento, P. Peda i G. Grossi piszą, że sektor publiczny różni się od prywatnego pod względem celów, aspektów organizacyjnych, źródeł finansowania, formy własności, typu użytkowników informacji finansowej oraz posiadanej majątku<sup>33</sup>. Uwarunkowania te, zdaniem M. Greenwooda oraz R. Baylisa sprawiają, że wspomniane standardy nie odzwierciedlają charakterystycznych cech

<sup>29</sup> Zob. Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości...*, s. 10.

<sup>30</sup> Szerzej na ten temat: Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwie Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012), Warszawa, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (dostęp: 2.01.2017).

<sup>31</sup> Potwierdzają to także wyniki przeprowadzonych przeze mnie badań. Respondenci (skarbnicy gmin) wskazali, że głównym beneficjentem informacji o gminie są mieszkańcy. Szczegółowe wyniki zostały zaprezentowane w rozdziale piątym niniejszej monografii.

<sup>32</sup> Szerzej na ten temat: D. Adamek-Hyska, *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] A.M. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne” 2011, nr 73(11), s. 83; D. Argento, P. Peda, G. Grossi, *International Harmonisation as a Stimulus...* s. 3; M. Greenwood, R. Baylis, *Audit Fees And Pre-Audit Financial Reporting Quality: Evidence From Welsh Local Authorities*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn, s. 8; R. Jones, *Krytyka Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 2.

<sup>33</sup> Zob. D. Argento, P. Peda, G. Grossi, *International Harmonisation as a Stimulus...*, s. 3.

instytucjonalnych i regulacyjnych sektora publicznego w odniesieniu do świadczonych usług<sup>34</sup>. W praktyce może to stwarzać wiele problemów merytorycznych, m.in. związanych z wyceną (np. aktywów) czy zarządzaniem (reformy nie prowadzą do oczekiwanej skuteczności). Według D. Argento, P. Peda i G. Grossi nie bez znaczenia pozostaje również aspekt polityczny, ponieważ polityka prowadzona przez rząd może niekorzystnie oddziaływać na próby przeprowadzenia reform<sup>35</sup>. Trzeba ponadto podkreślić, że decyzje (np. dotyczące efektywności zarządzania, zanieczyszczenia, zatrudnienia, edukacji, zdrowia) podejmowane przez jednostki sektora publicznego nie przynoszą natychmiastowych rezultatów. Są zatem trudne do zmierzenia, a ich pomiar w krótkim okresie nie jest możliwy. Czynniki te, zdaniem G. Grossi oraz I. Steccolini, wzmagają niejednoznaczność kompleksowej oceny skuteczności realizacji zadań podmiotów sektora publicznego<sup>36</sup>.

Pomimo licznych wad i krytyki, wiele krajów Europy podejmuje działania w celu implementacji MSRSP. Niektóre z nich, jak np. Francja, dokonują ich modyfikacji, tworząc własne standardy. W tabeli 6 zostały zaprezentowane przykłady państw, które wdrożyły lub są w trakcie procesu wdrażania MSRSP na różnych szczeblach administracji rządowej.

**Tabela 6.** Wykaz państw europejskich dostosowujących regulacje krajowe do MSRSP

Kraj	Obszary zastosowania MSRSP
1	2
Austria	Ministerstwo Finansów, urząd pracy, Centrum Bezpieczeństwa Wypadkowego, administracja lokalna (samorządowa), np. Stan Queensland, Bundesland Styria, miasto Wiedeń
Belgia	administracja lokalna (samorządowa), np. prowincja Vlamms-Brabant
Bułgaria	Ministerstwo Finansów
Cypr	Zaadaptował MSRSP 2
Czechy	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, Ministerstwo Spraw Zagranicznych
Dania	administracja podatkowa, Ministerstwo Obrony
Estonia	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Obrony
Finlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Francja	Standardy rachunkowości oparte są na francuskiej GAAP dla sektora prywatnego, MSSF i MSRSP. Standardy są wydawane przez Conseil de normalisation des comptes publics (Komitet Doradczy ds. standardów rachunkowości sektora publicznego)

<sup>34</sup> Zob. M. Greenwood, R. Baylis, *Audit Fees and Pre-Audit Financial Reporting Quality*..., s. 8.

<sup>35</sup> Zob. D. Argento, P. Peda, G. Grossi, *International Harmonisation as a Stimulus*..., s. 3.

<sup>36</sup> Zob. G. Grossi, I. Steccolini, *Privatising Accounting and Accountability in The Public Sector: The Case of Municipal Consolidation*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn, s. 2.

Tab. 6 (cd.)

1	2
Grecja	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Hiszpania	policja, Ministerstwo Gospodarki i Finansów planuje wdrożyć MSRSP najpóźniej do roku 2010
Holandia	Ministerstwo Finansów, policja, Zarząd Więziennictwa, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, rząd pilotuje wdrożenie MSRSP
Irlandia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Litwa	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Luksemburg	policja
Łotwa	Ministerstwo Finansów; UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP
Malta	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Niemcy	Ministerstwo Finansów, policja, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Ministerstwo Sprawiedliwości, urząd pracy, administracja lokalna (samorządowa), np. Senat Berlina
Polska	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Portugalia	Narodowy Instytut Finansów
Rumunia	krajowe regulacje memoriałowej rachunkowości sektora publicznego są oparte na MSRSP
Słowacja	Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Obrony; UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowanej na MSRSP, rząd opracował już plan przyjęcia MSRSP
Słowenia	brak konkretnych wskazań, jednak członkostwo w UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Szwecja	administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Malmö
Węgry	Departament Obrony; UE wymusza reformy rachunkowości sektora publicznego wzorowane na MSRSP
Wielka Brytania	policja, administracja lokalna (samorządowa), np. północna Kornwalia, miasto Birmingham i Manchester
Włochy	Ministerstwo Infrastruktury, administracja lokalna (samorządowa), np. miasto Rzym

Źródło: D. Adamek-Hyska, *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] A.M. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne” 2011, nr 73(11), s. 75–76.

Obecnie krajowe standardy rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych są powiązane z MSRSP w 15 państwach członkowskich UE. W dziewięciu z tych państw krajowe standardy są oparte na MSRSP lub zgodne z nimi, w pięciu z nich krajowe standardy powołują się na nie w wybranych zagadnieniach, a w jednym państwie obowiązują one w części instytucji samorządowych na poziomie lokalnym. Jednak żadne z państw członkowskich nie wdrożyło w całości MSRSP.

Wnioski płynące z analizy danych zawartych w tabeli 6 potwierdzają spostrzeżenia R. Jonesa. Autor ten twierdzi, że

rachunkowość budżetowa w Europie jest zróżnicowana zarówno w skali międzynarodowej, jak i w obrębie poszczególnych krajów – na różnych szczeblach. Różnorodność dotyczy zasad wyceny i ujawniania informacji, ale są również bardziej zasadnicze różnice w systemach rachunkowości i budżetowania, pomimo faktu, że w gruncie rzeczy wszystkie te systemy są oparte na zasadzie kasowej<sup>37</sup>.

W związku z tym trudno mówić o porównywalności sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego krajów członkowskich UE. Badania pokazują jednak, że istnieje duże zainteresowanie procesem harmonizacji rachunkowości jednostek tego sektora na poziomie lokalnym i centralnym. Jest to konsekwencja obowiązujących umów między państwami oraz przynależności do UE. „Kraje, które niedawno przystąpiły do Unii Europejskiej wydają się być bliskie przeprowadzeniu szybkich reform i zmiany zasad rachunkowości opartej na zasadzie memoriałowej”<sup>38</sup>. Warto dodać, że proces harmonizacji rachunkowości budżetowej w każdym kraju będzie przebiegał odmiennie, ponieważ jest uwarunkowany barierami: politycznymi, historycznymi i kulturowymi. To zagadnienie omawiane jest przez wielu autorów<sup>39</sup>.

Niezależnie od możliwości wykorzystania MSRSP jako narzędzia księgowego komunikującego globalne otoczenie, w krajach Unii Europejskiej obserwuje się obecnie pełną harmonizację tzw. makro rachunkowości wymuszoną wyłącznie względami prowadzenia statystyki makroekonomicznej, a nie ujednoczenia sprawozdań finansowych (w tym budżetowych) jednostek sektora publicznego. Proces harmonizacji rachunkowości podmiotów sektora publicznego, podobnie jak

<sup>37</sup> R. Jones, *Harmonizacja rachunkowości budżetowej...*, s. 162.

<sup>38</sup> Ernst & Young, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States*, Prepared for Eurostat, Final Report 2012.

<sup>39</sup> Zob. m.in.: A. Barton, *The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia*, „ABACUS” 2009, vol. 45, no. 2; S. Bellanca, S. Cultrera, G. Vermeylen, *Analysis of public accounting systems in the European Union*, „Research in World Economy” 2015, vol. 6, no. 3, <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/rwe/article/view/7834> (dostęp: 2.02.2017).

sektora prywatnego, jest natomiast zamierzeniem długotrwałym. Wymaga właściwej identyfikacji zakresu standardów rachunkowości sektora publicznego, przeprowadzenia wielu badań w celu zdefiniowania problemów szczegółowych oraz licznych i wszechstronnych konsultacji społecznych. Mimo że opracowane już Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego nie mają wiążącej mocy prawnej, ich rozwój jest promowany przez liczne organizacje międzynarodowe oraz rządy wielu krajów europejskich. Standardy te nie zobowiązują do tego, aby szczegółowe zasady rachunkowości podmiotów sektora publicznego różnych krajów były identyczne. Ich zapisy są na tyle elastyczne, by zapewnić porównywalność sprawozdań finansowych podmiotów sektora publicznego w kraju i między państwami. Stosowana jeszcze zasada kasowa, zwłaszcza w rachunkowości rządowej, zdaje się być tylko opcją przejściową i zamierzenia władz Unii Europejskiej wskazują, iż w najbliższej przyszłości podmioty sektora publicznego przejdą na pełną rachunkowość memoriałową określoną w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego<sup>40</sup>.

Plany wdrożenia MSRSP w Polsce kontestuje Ministerstwo Finansów<sup>41</sup>. Podkreśla przy tym, że w naszym kraju jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki sfery budżetowej, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych zobowiązane są do uwzględniania zasad rachunkowości wynikających z ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności zasady memoriału. Wprowadzenie MSRSP miałyby ograniczony wpływ na poprawę jakości sprawozdawczości finansowej w naszym kraju. Wobec tego nie jest na razie planowane, a ewentualne działania w tym kierunku mogą zostać podjęte dopiero po zakończeniu prac na poziomie unijnym nad standardami ESPAS.

D. Adamek-Hyska zauważa jednak, że zrobiono istotny krok w kierunku harmonizacji rachunkowości polskiego sektora publicznego<sup>42</sup>. Zdaniem tej autorki było nim wprowadzenie zmian w szczególnych zasadach rachunkowości (2006), zobowiązujące jednostki i zakłady budżetowe do poszerzenia zakresu sporządzanych sprawozdań finansowych o rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Zdaniem D. Adamek-Hyski spowodowało to zbliżenie sprawozdawczości finansowej sektora publicznego do sprawozdawczości finansowej sektora prywatnego, a tym samym do systemu rachunkowości zasobów opartej na pełnej konwencji memoriałowej i kanonicznym modelu sprawozdawczym. Autorka ta dostrzega problem z harmonizacją rachunkowości polskiego sektora publicznego w braku istnienia zespołów badawczych, podkomisji Komitetu Krajowych Standardów Rachunkowości oraz zespołów konsultacyjnych, które mogłyby identyfikować problemy instytucji i organizacji sektora publicznego.

<sup>40</sup> D. Adamek-Hyska, *Kierunki harmonizacji rachunkowości...*, s. 83–84.

<sup>41</sup> Zob. Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwa Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012) Warszawa, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (dostęp: 2.01.2017).

<sup>42</sup> Zob. D. Adamek-Hyska, *Kierunki harmonizacji rachunkowości...*, s. 82–83.

W tym miejscu należy wyraźnie podkreślić, że obok możliwości stosowania MSRSP istnieje w UE obowiązek sporządzanie sprawozdań w celach statystycznych zgonie ze standardem ESA 2010. Przekazywane dane w ramach statystyki ESA 2010 mają duże znaczenie dla zapewnienia właściwego funkcjonowania unijnych ram nadzoru budżetowego. Dane te są sporządzane w ujęciu memoriałowym (podobnie jak MSRSP). Przekazywane statystyki budżetowe są zatem często pierwotnie opracowywane w oparciu o dane z systemu informatycznego rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych wykorzystującego konwencję kasową lub równoważnych im danych. Jednostki te przesyłają sprawozdania budżetowe do swoich ministerstw/departamentów do spraw finansów. Następnie wskazane instytucje przetwarzają je według reguł standardu ESA 2010 i przekazują dalej do Eurostatu. Gromadzone przez Eurostat sprawozdania odgrywają istotną rolę w prowadzeniu statystyk makroekonomicznych, które mają na celu zapewnić porównywalność danych w krajach członkowskich UE<sup>43</sup>.

Na kanwie doświadczeń z kryzysem gospodarczym i w poszukując innego rozwiązania Eurostat przeprowadził konsultacje społeczne dla państw członkowskich oceniające przydatność zastosowania MSRSP. W raporcie podsumowującym 26 respondentów (38%) odpowiedziało, że implementacja MSRSP powinna być rozważona. Głównym powodem była konieczność poprawy rozliczalności, przejrzystości i porównywalności rachunków sektora publicznego, zwłaszcza w świetle kryzysu zadłużenia. Za istotny powód uznano również ulepszenie zarządzania finansami publicznymi oraz zwiększenie zaufania obywateli i rynków kapitałowych. Kilku ankietowanych stwierdziło, że MSRSP są odpowiednie, ponieważ zostały już wdrożone w niektórych krajach i regionach, jak również w organizacjach międzynarodowych. Ponadto respondenci stwierdzili, iż MSRSP jest obecnie jedynym międzynarodowym standardem rachunków sektora publicznego, jaki istnieje<sup>44</sup>. Ankietowani, którzy opowiedzieli się za przyjęciem MSRSP, mieli wątpliwości, czy obecny ich kształt jest w stanie całkowicie pokryć wszelkie wymogi rachunkowości sektora publicznego. Główne obawy respondentów dotyczyły jednak potencjalnych kosztów i czasu, który byłby potrzebny do implementacji standardów. Grupa badanych, która uznała, iż MSRSP są niewystarczająco dopasowane do potrzeb sektora publicznego stanowiła 28% ogółu. Respondenci ci jednak dostrzegają potrzebę wprowadzenia ujednoliconego zestawu standardów rachunkowości memoriałowej sektora publicznego. W raporcie wskazywali także na inne wady i zalety stosowania MSRSP. Uznano m.in., że ich stosowanie sprzyjałoby mobilności wiedzy dotyczącej rachunkowości i zasobów. Eurostat ma

<sup>43</sup> Zob. Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej; D. Adamek-Hyska, *Kierunki harmonizacji rachunkowości...*, s. 77.

<sup>44</sup> Co ważne, MSRSP nie dokonuje klasyfikacji sektorowej, jak ESA2010, lecz daje narzędzia księgowo w ramach jednostek występujących w danym kraju w obszarze finansów publicznych.



jednak świadomość, że prawne i instytucjonalne różnice w państwach członkowskich sprawiają, że trudno będzie użyć wspólnego zestawu standardów<sup>45</sup>. Trzeba w tym miejscu przypomnieć, że UE podjęła już próbę ujednoczenia systemu informacyjnego w zakresie finansów publicznych obejmującego rachunkowość i sprawozdawczość sektora publicznego. Standardy te mają bazować na jednolitych i obligatoryjnych standardach europejskich, tj. *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) i miały być wzorowane na MSRSP<sup>46</sup>.

Wyniki przeprowadzonych konsultacji społecznych przez Eurostat stały się podstawą raportu Komisji Europejskiej dla Rady Europejskiej i Parlamentu Europejskiego<sup>47</sup> wspieranego przez robocze opracowanie personelu Komisji<sup>48</sup>. Obydwa dokumenty potwierdziły konieczność zastosowania jednolitych memoriałowych standardów rachunkowości sektora publicznego w krajach członkowskich UE, wskazując jednak, iż nie mogą być nimi MSRSP, które jednak nadają się jako rama odniesienia dla EPSAS.

W roku 2014 na posiedzeniu Eurostatu zostało przedstawione aktualne stanowisko Komisji Europejskiej dotyczące opracowywania standardów EPSAS, które zdaniem Komisji powinny:

- być odseparowane od MSSF i MSRSP, a także nie mogą być przez wskazane standardy wymuszane ani ograniczane;
- być opracowywane w ramach zwartej struktury UE;
- mieć jako system suwerenną zdolność stanowienia standardów;
- być opracowywane z należyтым respektem dla subsydiarności i proporcjonalności<sup>49</sup>.

Ponadto Eurostat uważa, że:

- planowanie budżetowe i rachunkowość budżetowa powinny pozostać poza zakresem EPSAS;

---

<sup>45</sup> Zob. Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, European Commission (2012), Luxembourg, [www.eurostat.eu](http://www.eurostat.eu) (dostęp: 11.04.2016).

<sup>46</sup> Celem wdrożenia tych standardów jest zniwelowanie luki informacyjnej, która powstaje z powodu przyjęcia odmiennych zasad i regulacji systemu finansów publicznych oraz odmienniej klasyfikacji jednostek należących do sektora finansów publicznych, aniżeli to wynika z krajowych regulacji (jak ma to miejsce w Polsce).

<sup>47</sup> Zob. Report from the Commission to the Council and the European Parliament, *Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States – The Suitability of IPSAS for the Member States {SWD (2013) 57 final}*, European Commission, <http://eurex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF> (dostęp: 11.03.2017).

<sup>48</sup> Zob. 57 Final: Commission Staff Working Document – Accompanying the document (to) Report from the Commission to the Council and the European Parliament: *Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States – The Suitability of IPSAS for the Member States {COM (2013) 114 final}*, European Commission, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF> (dostęp: 11.03.2017).

<sup>49</sup> Zob. W.A. Nowak, *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 153.

- ze względu na współfunkcjonowanie na rynkach finansowych podmiotów rządowych i prywatnych potrzebna jest odpowiednia spójność EPSAS z MSSF, MSRSF oraz ESA;
- nie trzeba powoływać nowej instytucji, ale zachować efektywne kosztywo podejście oparte na procedurach tworzenia prawa UE;
- w centrum przygotowywania decyzji mają się znaleźć reprezentanci rządów państw członkowskich;
- powinno się zapewnić należyty wzgląd na wszystkich istotnych interesariuszy (regularne konsultacje publiczne, Techniczna Grupa Doradcza)<sup>50</sup>.

W.A. Nowak zwrócił uwagę, że przedsięwzięcie opracowania standardów rachunkowości dla krajów UE jest poddawane krytyce ze względu na szacowane koszty, które zostaną w związku z nim poniesione<sup>51</sup>. Autor ten twierdzi, że obejmowałyby one wydatki związane z rozwojem rachunku kosztów i analizy finansowej, modernizacją zarządzania budżetowego i sprawozdawczości budżetowej, rozwojem i implementacją odpowiednich modułów IT (ERP) oraz systemu rewizji finansowej. Jednakże, zdaniem W.A. Nowaka, koszty opracowania i implementacji EPSAS, choć znaczne, w porównaniu z PKB są nieistotne i powinny być przewyższone przez korzyści pozyskiwania informacji generowanej za pomocą tych standardów. Warto dodać, że projekt EPSAS jest poddawany krytyce przez europejskie organizacje rachunkowców, jak np. *Federation of European Accountants* (FEE) i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP), a także światowe firmy audytorskie, jak Ernst & Young (EY) oraz PricewaterhouseCoopers (PwC).

W Polsce zostały już podjęte działania mające na celu standaryzację rachunkowości w sektorze publicznym. Jednym z ważniejszych była wspomniana wcześniej zmiana Rozporządzenia, która rozszerzyła w 2006 roku katalog sporządzanych sprawozdań finansowych. Jej celem miało być zbliżenie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych do rachunkowości jednostek sektora prywatnego. Kolejnym istotnym działaniem było podpisanie dyrektywy Rady UE 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 roku w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Celem tej dyrektywy było unikanie nadmiernego deficytu przez kraje UE. W dokumencie tym napisano, że kompletna i wiarygodna praktyka w zakresie rachunkowości publicznej, obejmująca wszystkie instytucje rządowe i samorządowe, jest warunkiem koniecznym tworzenia wysokiej jakości statystyk, porównywalnych we wszystkich państwach członkowskich. Rada UE zauważyła ponadto, że zasadniczą cechą gwarantującą wysoką jakość danych budżetowych jest ich przejrzystość, która musi obejmować regularny, publiczny dostęp do tych informacji. Oznacza to, że

system ten powinien odróżniać się od systemów danych statystycznych, których przedmiotem są wyniki finansów publicznych i od działań prognostycznych oraz

<sup>50</sup> Zob. *ibidem*.

<sup>51</sup> Zob. *ibidem*, s. 155.

budżetowych, które dotyczą przyszłych stanów finansów publicznych. Regulacja ta ma wymuszać stosowanie przyjętych reguł we wszystkich subsektorach finansów publicznych, a dokonywany przez np. NIK lub RIO<sup>52</sup> bądź przez prywatne firmy audytorskie niezależny audyt finansowy ma zachęcać i pobudzać do korzystania z najlepszych praktyk międzynarodowych<sup>53</sup>.

W większości krajów UE, również w Polsce, rachunkowość budżetowa, a szczególnie rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego wykorzystuje zasadę kasową<sup>54</sup>. W rachunkowości prowadzonej według tej zasady podstawowymi kategoriami są przepływy środków pieniężnych. Transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie wpływu lub wydatkowania środków pieniężnych, a nie w momencie realizacji umowy. Rodzi to wiele nieścisłości, ponieważ dochody i wydatki budżetowe często nie są ujmowane w roku obrachunkowym, którego dotyczą.

Wykorzystanie zasady kasowej w jednostkach sektora finansów publicznych uniemożliwia więc analizę efektywności i skuteczności realizowanych zadań. Zasada ta jest jedynie podstawą do kontroli limitu wydatków. W trakcie prób ujednoczenia informacji wykorzystywanych w procesie podejmowania decyzji powstają trudności, wynikające z odmiennego podejścia do przygotowywania budżetu oraz sprawozdawczości finansowej, bowiem budżet sporządzany jest według konwencji kasowej, a sprawozdania finansowe według konwencji memoriałowej.

Zdaniem R. Guerry de Sousy i innych autorów rachunkowość oparta na zasadzie kasowej charakteryzuje się przede wszystkim łatwością wykonania, wysokim stopniem obiektywizmu i ograniczoną liczbą wyborów<sup>55</sup>. Wadą tego systemu są rozbieżności między dochodami i wydatkami, które utrudniają ewidencję rzeczywistych kosztów eksploatacji i prawidłowe wykazanie przychodu. Ponadto rachunkowość kasowa dostarcza niewiele informacji o przyszłych zobowiązaniach.

Można zatem stwierdzić, że informacje generowane przez rachunkowość kasową nie mogą stanowić podstawy podejmowania decyzji ekonomicznych i ich oceny przez zarządców jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin. Wielu autorów uznaje, iż większą użyteczność w procesie decyzyjnym ma rachunkowość memoriałowa<sup>56</sup>. Uzasadnieniem tej tezy są następujące argumenty:

<sup>52</sup> Regionalna Izba Obrachunkowa.

<sup>53</sup> M. Wakuła, *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2016, nr 2, s. 239.

<sup>54</sup> Wynika to z zasłóści historycznych; dominuje podejście budżetowe, a w związku z tym zasada kasowa.

<sup>55</sup> Zob. R. Guerra de Sousa, A. Fernandes de Vasconcelos, J. Lira Caneca, R. Katsumi Niyama, *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*, „Revista Contabilidade & Finanças” 2013, vol. 24, no. 63, s. 221.

<sup>56</sup> Zob. B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009; R. Guerra de Sousa., A. Fernandes de Vasconcelos, J. Lira Caneca R. Katsumi Niyama, *Accrual basis accounting...*; M. Kaczmarek, *Księgowe uwarunkowania wdrożenia...*; Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów*

- rachunkowość oparta na zasadzie kasowej nie generuje informacji użytecznych w procesie decyzyjnym do wyceny rezultatów działalności czy egzekwowania odpowiedzialności za powierzone zasoby (koncentracja na poziomie środków pieniężnych jako kryterium skuteczności), natomiast rachunkowość memoriałowa uwzględnia wszystkie koszty i korzyści;
- rachunkowość kasowa może służyć interesowi sprawujących rządy, umożliwiając kreowanie odpowiedniego wizerunku poprzez sprawozdania finansowe, ponieważ zapłata można zostać przesunięta w czasie (celowa rejestracja zdarzenia w okresie wybranym przez instytucję);
- rachunkowość memoriałowa zwiększa przejrzystość i porównywalność sprawozdań finansowych, a rachunkowość kasowa jest wykorzystywana w celu kontroli budżetu;
- przy wykorzystaniu zasady kasowej pojawiają trudności w skalkulowaniu kosztów świadczonych usług, a nawet ogólnych operacyjnych jednostki;
- system ewidencji księgowej opartej na zasadzie kasowej pomija w ocenie poszczególnych działań koszty pośrednie. Pociąga to za sobą brak zainteresowania organów wykonawczych ustaleniem rzeczywistych kosztów realizacji zadań;
- wydatki inwestycyjne traktowane są w taki sam sposób, jak wydatki dotyczące kosztów zatrudnienia, bez uwzględnienia faktu, że te pierwsze są produktywnie najczęściej przez wiele lat. Z tego powodu w ujęciu kasowym nie ma bodźców do efektywnego wykorzystania majątku trwałego. Nieskapitalizowanie aktywów trwałych oraz niewykazywanie zobowiązań długoterminowych powoduje, że nie można rzetelnie i wiarygodnie przedstawić kosztów działalności operacyjnej jednostki w danym okresie sprawozdawczym, a także wycenić kosztów świadczonych przez jednostkę usług, czy też dokonać ewaluacji rezultatów jej działalności;
- rachunkowość memoriałowa stanowi podstawę rachunkowości statystycznej ESA 2010 oraz stosowania MSRSP.

Porównanie zastosowania zasady kasowej i memoriałowej w sektorze publicznym według różnych kryteriów przedstawia tabela 7.

---

*rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*; T. Kostrzewa, *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego...*; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*; M. Wakuła, *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 61; A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

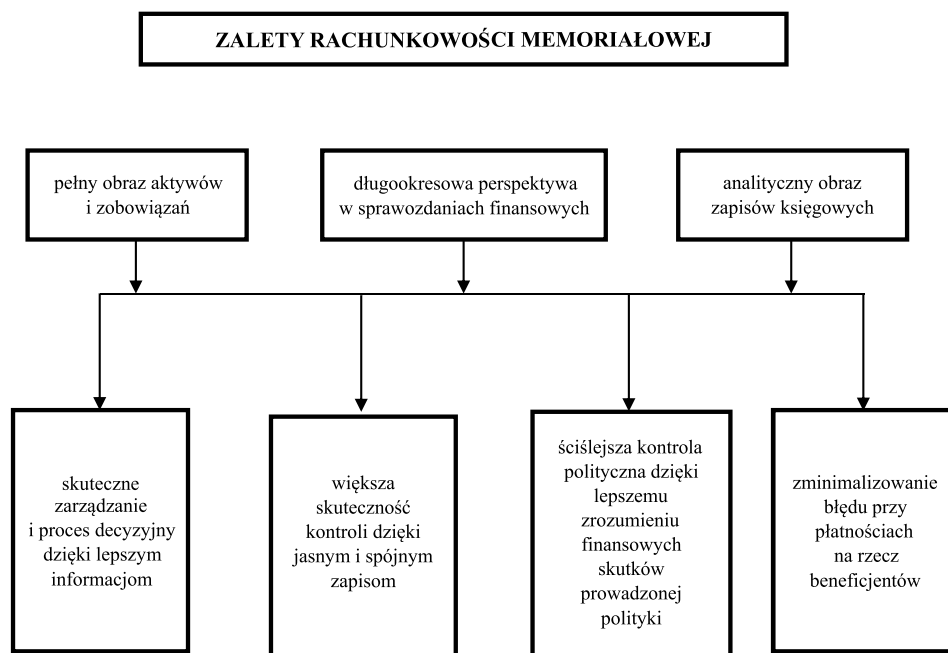
**Tabela 7.** Porównanie rachunkowości memoriałowej i kasowej w sektorze publicznym

Kryterium	Zasada kasowa	Zasada memoriałowa
rozumiałość	prosta, ale nieznaną większości ludzi	bardziej skomplikowana, ale znana przez większość ludzi
manipulacja	stosunkowo łatwa do manipulowania	łatwa do manipulowania, w zależności od prowadzonych audytów i stosowanych standardów rachunkowości
rozumiałość	tylko informacje na temat środków pieniężnych	zawiera informacje na temat środków pieniężnych, jak również dodatkowe informacje
przydatność w zarządzaniu przepływem środków pieniężnych	dostarcza tylko podstawowych informacji	zawiera informacje na temat środków pieniężnych i zobowiązań
zarządzanie aktywami niefinansowymi	nie dostarcza informacji	dostarcza informacje o wszystkich pozycjach aktywów
wiarygodność	ograniczona	bardziej znana agencjom ratingowym, kredytodawcom i mediom
podstawa ustalania strategii fiskalnej	ograniczona	użyteczna, jeżeli jest używana łącznie z informacjami na temat środków pieniężnych
odpowiedzialność	ograniczona	zapewnia informacje
podstawa do ustalania cen produktów i usług	ograniczona	dobra
zachęcająca do oszustw i korupcji	ograniczona	lepsza niż środki pieniężne, w zależności od środowiska kontroli i innych aspektów
wdrożenie	wysokie koszty systemów informatycznych (personalizacja i ograniczona dostępność)	koszt systemów informatycznych może być niższy, ale dodatkowo potrzebne są starania w celu identyfikacji i wyceny aktywów oraz innych składników
ciągłość działania	wymagane niewielkie umiejętności księgowe, ale zwiększone zapotrzebowanie na pracowników do obsługi	łatwy do utrzymania i szkolenia operatorów oraz zintegrowania danych (płatności, aktywów)

Źródło: R. Guerra de Sousa, A. Fernandes de Vasconcelos, J. Lira Caneca, R. Katsumi Niyama, *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*, „Revista Contabilidade & Finanças” 2013, vol. 24, no. 63, s. 222–223.

Postulat przejścia od rachunkowości kasowej do memoriałowej jest artykułowany przez różne organizacje międzynarodowe, które opowiadają się za standaryzacją rachunkowości budżetowej w krajach UE. Komisja Europejska uważa, że jedynym powszechnie przyjętym systemem informacyjnym, zapewniającym kompletny i wiarygodny obraz sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności sektora instytucji samorządowych jest rachunkowość memoriałowa. Komisja Europejska uznaje ponadto, że wprowadzenie tej rachunkowości w sektorze publicznym jest konieczne, aby uniknąć manipulowania wynikami, na co pozwala rachunkowość kasowa<sup>57</sup>. Moim zdaniem należy więc dążyć do stworzenia takiego rozwiązania, które z jednej strony umożliwi kontrolę wydatków budżetowych, a z drugiej strony będzie wspierać proces zarządzania, zwiększać skuteczność i efektywność realizowanych zadań publicznych. Optymalnym rozwiązaniem byłoby zastąpienie zasady kasowej zasadą memoriałową, która jest podstawą rachunkowości w sektorze prywatnym. Wykorzystywana byłaby wówczas w ewidencji stanu majątku, kosztów i przychodów, funduszy oraz wyniku finansowego.

Zalety rachunkowości memoriałowej rekomendowanej przez Europejską Federację Księgowych oraz ESA przedstawione zostały na rysunku 2.



**Rysunek 2.** Zalety rachunkowości memoriałowej

Źródło: M. Kaczurak-Kozak, *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność, opinie*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 61, s. 103.

<sup>57</sup> Zob. M. Wakuła, *Standaryzacja rachunkowości budżetowej...*, s. 236–237.

Według mnie na utrzymywanie się kasowego systemu rachunkowości i niewykorzystywanie nowych modeli oceny dokonań jednostek sektora finansów publicznych ma wpływ wiele czynników: trudności i koszty wprowadzenia zmian, orientacja zarządców jednostek sektora publicznego na korzyści krótkoterminowe (kadencyjność), a nie przyszłe, a także opór pracowników tego sektora przed jakimikolwiek zmianami. Opór ten wynika moim zdaniem z faktu, iż nie są oni odpowiednio motywowani do skuteczniejszego działania, a każda zmiana jest utożsamiana z większą ilością pracy, nowymi obowiązkami oraz koniecznością podnoszenia kwalifikacji. Ponadto wdrożenie narzędzi pomiaru oceny dokonań często jest dla nich niezrozumiałe i zbyt skomplikowane. Zmiany te są jednak niezbędne – zgodnie z omówioną wcześniej koncepcją *New Public Management* – ponieważ dostrzeżono niedostosowanie rachunkowości kasowej do aktualnych oczekiwań informacyjnych użytkowników<sup>58</sup>. Oznacza to, że konieczna jest zmiana podejścia do zarządzania oraz wprowadzenie modeli rachunkowości opartych na pełnej bądź zmodyfikowanej zasadzie memoriałowej, bowiem rachunkowość memoriałowa posiada większy potencjał informacyjny<sup>59</sup>.

Podsumowując informacje zgromadzone w tabeli 7 i na rysunku 2, należy zwrócić uwagę, że jedną z najważniejszych zalet memoriałowego ujęcia pozycji aktywów i zobowiązań jest to, że daje ono pełny obraz rzeczywistej sytuacji finansowej jednostki oparty na jasnych i spójnych zapisach. Brak solidnych i przejrzystych zasad rachunkowości może doprowadzić do realizowania zadań publicznych w sposób nieefektywny i do podejmowania decyzji inwestycyjnych nieuwzględniających wszystkich potencjalnych kosztów i korzyści.

U osób badanych przez R. Guerre de Sousa (i pozostałych autorów) przeważa przekonanie, że rachunkowość oparta na zasadzie memoriałowej jest użyteczna dla jednostek sektora publicznego<sup>60</sup>. Wyniki ich badań pokazują, że zarówno użytkownicy zewnętrzni, jak i wewnętrzni wierzą, że przyjęcie systemu rachunkowości memoriałowej spowoduje zwiększenie potencjału informacyjnego w procesie podejmowania decyzji i zarządzania podmiotami publicznymi. W konkluzji wspomniani autorzy podkreślają jednak, że cele tego typu systemu

<sup>58</sup> Przyjęcie metody memoriałowej w rachunkowości jednostek sektora publicznego jest jednym z ważniejszych postulatów NPM.

<sup>59</sup> W sprawozdaniach finansowych sporządzanych w modelu kasowym rachunkowości prezentowane informacje dotyczą wyłącznie przepływów (wpłat i wypłat) oraz stanu środków pieniężnych. W zmodyfikowanej postaci modelu kasowego dodatkowo wykazuje się informacje o należnościach i zobowiązaniach. Najpełniejszy zakres informacji dostarczany jest w sprawozdaniach sporządzanych w modelu memoriałowym rachunkowości. Obejmuje on informacje o zasobach i źródłach ich finansowania kontrolowanych przez jednostkę w dniu bilansowym oraz osiągniętych w danym roku przychodach, kosztach i wyniku finansowym. Zob. A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji...*, s. 22.

<sup>60</sup> Zob. R. Guerra de Sousa, A. Fernandes de Vasconcelos, J. Lira Caneca, R. Katsumi Niyama, *Accrual basis accounting...*, s. 227–228.

zostaną osiągnięte dopiero wtedy, gdy generowane informacje będą faktycznie stosowane przez użytkowników danych.

W.A. Nowak uznaje, że implementacja i funkcjonowanie systemu rachunkowości memoriałowej w sektorze rządowym jest możliwe<sup>61</sup>, i świadczą o tym doświadczenia zarówno byłych krajów socjalistycznych, jak i Nowej Zelandii<sup>62</sup>. Autor ten zaznacza jednak, że w pierwszym przypadku koszty przeważały nad korzyściami. Podobne spostrzeżenia dotyczące kosztów wdrożenia rachunkowości memoriałowej w innych państwach zaprezentowała Komisja Europejska<sup>63</sup>. Jej zdaniem reformy te były kosztowne (od 0,02 do 0,1% PKB). W opinii Komisji duży wpływ na koszty ma skala i tempo wdrażania rachunkowości memoriałowej, wielkość i stopień złożoności sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kompletność i wiarygodność istniejących systemów. Jak jednak zauważa dalej, harmonizacja rachunkowości (przejsie na zasadę memoriałową) spowoduje zmniejszenie poziomu biurokracji i wydatków, co w dłuższej perspektywie w znacznej mierze przewyższy zakładane koszty inwestycji. Aby było możliwe

uzyskanie przewagi korzyści nad kosztami, rozwój memoriałowych systemów rachunkowości powinien następować równolegle z ewolucją administracji publicznej ku menedżerskim systemom zarządzania. Wydaje się, że Polska administracja publiczna podąża tą drogą. Dokonały się już reformy, które mają sprawić, że zarządzanie administracją publiczną będzie bardziej menedżerskie za sprawą zmian legislacyjnych (reform), które nakładają obowiązek implementowania narzędzi z koncepcji NPM, m.in. budżetu zadaniowego<sup>64</sup>.

Warto dodać, że rachunkowość sektora publicznego w czasie globalizacji oraz w niestabilnym otoczeniu instytucjonalnym nabiera coraz wyższej rangi. Użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują rzetelnych i wiarygodnych informacji finansowych oraz możliwości oceny efektywności zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gmin. Trend ten widoczny jest w Polsce,

<sup>61</sup> W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, s. 198.

<sup>62</sup> Przykładem wprowadzenia rachunkowości memoriałowej jest dla Polski Estonia, która ma podobne uwarunkowania, ponieważ kraj ten przeszedł radykalną transformację: od gospodarki nakazowej do demokratycznej. Studium przypadku Estonii zaprezentowali D. Argento, P. Peda, G. Grossi, *International Harmonisation as a Stimulus...*, s. 3. Innymi krajami UE, które wdrożyły rachunkowość memoriałową w sektorze publicznym na poziomie lokalnym są: Słowacja, Belgia, Estonia, Finlandia, Francja, Grecja, Litwa, Malta, Holandia, Irlandia, Szwecja Wielka Brytania. Dualny charakter rachunkowości występuje w krajach takich jak: Dania, Portugalia, Niemcy, Słowenia, Węgry, Włochy. Zob. Ernst & Young, *Overview...*, s. 45; A. Khan, S. Mayes, *Transition to Accrual Accounting*, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2009, [http://www.eastafricitac.org/images/uploads/documents\\_storage/Transition\\_to\\_Accrual\\_Accounting.pdf](http://www.eastafricitac.org/images/uploads/documents_storage/Transition_to_Accrual_Accounting.pdf), s. 4 (dostęp: 25.01.2016).

<sup>63</sup> Zob. Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSR dla państw członkowskich*, s. 8.

<sup>64</sup> W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, s. 198.



ale także w wielu krajach europejskich i na świecie. Na kanwie tych potrzeb ewoluują regulacje, a w ślad za tym zasady i modele sprawozdawczości budżetowej. Wymogi stawiane przed rachunkowością jednostek sektora finansów publicznych (przejrzystość, efektywność gospodarowania zasobami, rozliczalność zarządców, stosowanie statystyk europejskich ESA 2010, MSRSP lub innych potencjalnych standardów) pokazują, iż nieuniknione jest (w dłuższej perspektywie) wdrożenie pełnego, kanonicznego modelu rachunkowości memoriałowej. Niemniej

doświadczenia innych państw, a także nastawienie decydentów i legislatorów w Polsce pokazują, że w obecnym czasie najbardziej optymalnym rozwiązaniem dla organów publicznych jest opcja polegająca na tymczasowym zachowaniu systemu kasowego w budżetach i transformacji sprawozdawczości finansowej na system memoriałowy (system dualny)<sup>65</sup>.

Jestem zdania, że warto propagować wśród zarządców i skarbników korzystanie z menedżerskiego modelu zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, z wykorzystaniem jego bogatego instrumentarium (budżet zadaniowy, kalkulacja kosztów, pomiar dokonań za pomocą wskaźników niefinansowych, *Balanced Scorecard* i *Lean management*), ponieważ przejrzyste raportowanie gwarantuje większe zaufanie obywateli i innych użytkowników tych sprawozdań.

### **2.3. Identyfikacja użytkowników informacji o sytuacji finansowej gminy i ich potrzeby informacyjne**

W niniejszym podrozdziale kontynuowane są rozważania dotyczące właściwości użytkowych sprawozdawczości finansowej gmin w świetle obowiązujących rozwiązań krajowych.

T. Kostrzewa uważa, że rachunkowość w sektorze publicznym powinna być elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości<sup>66</sup>. Wymóg odpowiedzialności wiąże się, zdaniem tego autora, z koniecznością dostarczenia zainteresowanym stronom właściwych danych, w tym przede wszystkim informacji finansowej, która pochodzi z systemu rachunkowości. Pisałam już o tym, że jakość generowanych informacji ulega stopniowej zmianie w celu uzyskania pełniejszego obrazu sytuacji finansowej jednostek finansów publicznych, a także w wyniku procesu harmonizacji zasad sporządzania sprawozdań finansowych o wymiarze międzynarodowym. Jednakże działania legislatorów

<sup>65</sup> T. Kostrzewa, *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego...*, s. 596.

<sup>66</sup> Zob. T. Kostrzewa, *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, t. III, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2007, s. 169.

koncentrują się głównie wokół rachunkowości finansowej. Należy w tym miejscu przypomnieć, że rachunkowość jako system składa się, poza rachunkowością finansową, także z rachunkowości zarządczej. I to właśnie narzędzia rachunkowości zarządczej wspomagają proces decyzyjny (zarządzania) i ocenę dokonań. Ponadto wdrażanie w Polsce narzędzi Nowego Zarządzania Publicznego wymaga zastosowania właściwych metod umożliwiających kalkulację kosztów realizowanych zadań<sup>67</sup>.

Obowiązujący w naszym kraju system rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, wymaga dostosowania do przepisów zawartych w ustawie o finansach publicznych, a także podporządkowania szczególnym zasadom budżetowym<sup>68</sup> i regulacjom zawartym w różnych aktach prawnych<sup>69</sup>.

Wspominałam już, że zadania jednostek sektora finansów publicznych koncentrują się na zaspokojeniu potrzeb obywateli. Jednakże w kontekście rachunkowości, jako systemu informacyjnego, należy podkreślić, że obywatele (mieszkańcy) nie są

---

<sup>67</sup> Przejawem tego jest budżet zadaniowy, o którym szerzej w rozdziale trzecim niniejszej monografii.

<sup>68</sup> Zasady budżetowe można zdefiniować jako reguły postępowania obowiązujące przy opracowywaniu i realizacji budżetu. Zasady te odnoszą się do budżetu państwa, jak również budżetów lokalnych związków publicznoprawnych, ale z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z zakresu działania samorządu terytorialnego.

<sup>69</sup> Warto je w tym miejscu wymienić: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010 r. Nr 128, poz. 861 z późn. zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2010 r. Nr 43, poz. 247 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 roku w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. z 2010 r. Nr 57, poz. 366); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 38, poz. 207 ze zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 roku w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. z 2009 r. Nr 211, poz. 1633); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 44, poz. 255). Ponadto na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą zastosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego jednostki sektora finansów publicznych mogą wspomagać podejmowanie decyzji w sprawie zasad (polityki) rachunkowości na podstawie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Rada MSRSP zaleca stosowanie wytycznych zawartych w tych aktach w celu zharmonizowania sprawozdań finansowych oraz poprawę ich przejrzystości.

jedynymi beneficjentami informacji generowanych przez ten system. Informacje przekazywane są także instytucjom międzynarodowym, które nakładają na jednostki sektora publicznego obowiązki sporządzania różnych sprawozdań.

Aby zatem zaprezentować obecny kształt systemu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek finansów publicznych oraz dokonać jego oceny, należy sklasyfikować odbiorców informacji oraz scharakteryzować ich potrzeby informacyjne. Jak twierdzi K. Winiarska, „forma sprawozdań wynika z potrzeb informacyjnych tzw. otoczenia i jest określona pewnymi aktami prawnymi”<sup>70</sup>, ponieważ funkcja informacyjna jest jedną z podstawowych funkcji, jaką pełni rachunkowość<sup>71</sup>.

Literatura przedmiotu zawiera wiele klasyfikacji grup użytkowników informacji finansowej o jednostkach niezorientowanych na działalność gospodarczą. Kilka z nich zaprezentowano w tabeli 8.

**Tabela 8.** Użytkownicy informacji o jednostkach sektora finansów publicznych

Autor klasyfikacji	Użytkownicy informacji
1	2
A.D. Belkaoui	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dostawcy zasobów: podatnicy, pożyczkodawcy, dostawcy zasobów niefinansowych, pracownicy, członkowie oraz ofiarodawcy</li> <li>• użytkownicy produktów dostarczanych przez daną jednostkę</li> <li>• podmioty odpowiedzialne za ustalanie polityki oraz za nadzór i ocenę menedżerów jednostek, czyli właściwe organa regulacyjne i organa nadzorujące</li> <li>• menedżerowie jednostek niezorientowanych na działalność gospodarczą</li> </ul>
M. Jarzębska	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rząd i jego organy</li> <li>• władze regionalne i lokalne</li> <li>• członkowie społeczności lokalnej</li> <li>• przedsiębiorstwa prywatne, potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i kredytodawcy</li> <li>• pracownicy i ich organizacje związkowe</li> <li>• dostawcy usług i inni kontrahenci, biorący udział w realizowaniu zadań jednostek samorządu terytorialnego</li> </ul>
Główne Biuro Rachunkowości Stanów Zjednoczonych i Biuro Głównego Audytora Kanady	<ul style="list-style-type: none"> <li>• legislatorzy</li> <li>• menedżerowie i planiści organów oraz agend rządowych</li> <li>• obywatele, media społecznościowego komunikowania, analitycy, grupy interesów oraz przedstawiciele lokalnej i regionalnej władzy</li> <li>• ekonomiści</li> <li>• organizacje gospodarcze</li> <li>• kredytodawcy i dystrybutorzy papierów wartościowych, a także ich doradcy</li> </ul>

<sup>70</sup> K. Winiarska (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 19.

<sup>71</sup> Rachunkowość pełni ponadto m.in. funkcję kontrolną, analityczną i planistyczną.

1	2
Komitet Sektora Publicznego Międzynarodowego Stowarzyszenia Rachunkowców	<ul style="list-style-type: none"> <li>• organa sprawujące władzę, w tym zwłaszcza organa sprawozdawcze – użytkownicy najwyższego poziomu</li> <li>• obywatele: podatnicy, wyborcy, grupy interesów oraz odbiorcy dóbr, usług i świadczeń rządowych</li> <li>• inwestorzy i kredytodawcy – dokonują oceny zdolności podmiotów rządowych, często poszukują dodatkowej informacji poza standardowymi raportami</li> <li>• inne rządy, agencje międzynarodowe oraz pozostali dostarczyciele zasobów</li> <li>• analitycy ekonomiczni i finansowi</li> <li>• kierownicy podmiotów rządowych oraz zatrudnieni przez rząd planiści i administratorzy – standardowe raporty finansowe nie są wystarczające, potrzebują informacji o kosztach poszczególnych rodzajów działalności i przedsięwzięć. Niestety systemy rachunkowości w Polsce nie są zaprojektowane JST tak, aby zaspokoić wewnętrzne i zewnętrzne potrzeby informacyjne, brakuje np. rachunku zysków i strat</li> <li>• pracownicy poszczególnych jednostek</li> </ul>
US GASBCS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ci, wobec których władze mają wyliczyć się w pierwszym rzędzie: grupa obywateli <i>sensu largo</i>, grupa obywateli <i>sensu stricte</i>, media, kręgi orędownicze (<i>advocate groups</i>) oraz badacze dziedziny finansów publicznych)</li> <li>• ci, którzy bezpośrednio reprezentują obywateli (grupa ciał prawodawczych i ciał nadzorujących)</li> <li>• ci, którzy pożyczają bądź są uczestnikami procesów pożyczania (grupa inwestorów i kredytodawców)</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Jastrzębska, *Instrumenty zarządzania finansami gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 10, s. 34–35; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 88–89.

Na podstawie danych zawartych w tabeli 8 można wprowadzić wyróżnić dwie grupy odbiorców informacji o gminie: użytkowników zewnętrznych (m.in. obywatele, jednostki biznesowe oraz agendy rządowe i samorządowe) oraz wewnętrznych (m.in. zarządcy gmin), jednak krąg tych odbiorców jest bardzo zróżnicowany. Niezależnie od przyjętej klasyfikacji, każdy z użytkowników sprawozdań zewnętrznych ma inne potrzeby informacyjne, które zdaniem W.A. Nowaka mogą obejmować:

- rodzaje i wartości składników majątku rzeczowego;
- zużycie majątku, czyli kosztów;
- zrealizowane programy socjalne;
- zobowiązania podatkowe;
- skalę związaną z podatkami, zwolnienia i upusty;

- realizację budżetu;
- wynik finansowy (rozmiarów deficytu), zmiany stanu zadłużenia, globalnych potrzeb finansowych oraz zapotrzebowania na kredyty i pożyczki;
- wartość bieżących zobowiązań długoterminowych<sup>72</sup>.

Reasumując, należy powiedzieć, że potrzeby informacyjne agend rządowych oraz innych samorządów są zaspakajane sprawozdaniami zewnętrznymi, które przybierają postać zunifikowaną, zgodną z regulacjami krajowymi i międzynarodowymi. Mogą one jednak być, zdaniem K. Winiarskiej, zróżnicowane pod względem: typu odbiorców informacji, zakresu szczegółowości oraz częstotliwości sporządzania<sup>73</sup>. Obowiązkiem gminy jest przygotowywanie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia i sprawozdań budżetowych. „Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzane są w ujęciu memoriałowym, natomiast sprawozdania budżetowe – w ujęciu mieszanym, przy czym ujęcie mieszane oznacza, że źródło danych zawiera wartości potrzebne do uzyskania informacji o charakterze kasowym i memoriałowym”<sup>74</sup>.

Na potrzeby informacyjne pozostałych użytkowników zewnętrznych oraz zarządców gmin, zdaniem D. Adamek-Hyski, warto odpowiadać sprawozdaniami niezunifikowanymi. Wobec tego zarządcy gmin powinni zmienić model i narzędzia zarządzania. Obowiązujące regulacje dotyczące sprawozdawczości gmin nie obligują tych podmiotów do implementacji narzędzi rachunkowości zarządczej wspomagającej proces decyzyjny oraz cenę dokonań. Oznacza to, że rachunkowość gmin zorientowana jest głównie na wypełnianie obowiązków prawnych, w pełni zaspokajając jedynie potrzeby innych agend rządowych w celach kontrolnych i statystycznych.

## 2.4. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej gmin

### Zakres i zasady sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia

Podstawowym aktem regulującym zasady gospodarki finansowej i sposób prowadzenia rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych jest ustawa o finansach publicznych (UoFP). Na mocy art. 40 ust. 1 UoFP wskazane jednostki prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Regulacje z zakresu rachunkowości i prawa bilansowego zawiera ustawa o rachunkowości. Jednak

<sup>72</sup> Zob. W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, s. 91.

<sup>73</sup> Zob. K. Winiarska (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek...*, s. 19.

<sup>74</sup> D. Adamek-Hyska, *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 64, s. 9.

stosownie do art. 80 ust. 1 tej ustawy niektóre rozdziały zostały wyłączone ze stosowania przez gminy, powiaty i województwa, a także przez państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe<sup>75</sup>. Wyłączone zostały rozdziały 5, 6 i 7, w których uregulowano zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych i skonsolidowanych, a także badania i ogłaszanie sprawozdań finansowych. Zasady sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki budżetowe i samorządowe oraz bilans wykonania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zostały określone w rozporządzeniu ministra finansów z dnia 17 września 2017 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont<sup>76</sup>. W tym akcie prawnym zawarto zasady sporządzania sprawozdań finansowych oraz ich wzory. Zgodnie z przywołanymi regulacjami w art. 23.1 sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia składają się z:

- bilansu z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego;
- łącznego bilansu obejmującego dane z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane w rachunku zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- łącznego zestawienia zmian z funduszu obejmującego dane z zestawień zmian w funduszu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- informacji dodatkowej.

Podstawowym sprawozdaniem sporządzanym przez gminę jest skonsolidowany bilans, którego układ jest zbliżony do bilansu, jaki przygotowują podmioty sektora prywatnego. Różnice w układzie bilansu wynikają ze specyfiki działalności prowadzonej przez gminy. Zdaniem E. Hellich podstawowe problemy, które występują podczas sporządzania bilansu dotyczą wykazywania i wyceny środków trwałych z uwagi na specyficzne określenia (użyczenie, przekazanie, wyposażenie, przekazanie przez zarząd) w przepisach szczególnych związanych z tworzeniem jednostek organizacyjnych oraz sprawowaniem zarządu przez gminy nad majątkiem Skarbu Państwa<sup>77</sup>. Ponadto koncentracja na kasowym wykonaniu planu finansowego stanowi przeszkodę w jasnym i rzetelnym przedstawieniu sytuacji majątkowej i finansowej. Jest to istotny problem, ponieważ jednostki sektora finansów publicznych opierają się na zasadach rachunkowości, a jedną

<sup>75</sup> Art. 2 ust. 1 pkt. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.).

<sup>76</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 1911.

<sup>77</sup> Zob. E. Hellich, *Podstawowe problemy rachunkowości...*, s. 163–164.

z podstawowych zasad jest *true and fair view*<sup>78</sup>, obligująca podmioty do przedstawienia rzeczywistej sytuacji finansowej i majątkowej jednostki.

Kolejnym elementem składowym sprawozdania finansowego gmin jest rachunek zysków i strat, który przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sporządzany jest przede wszystkim w wariantcie porównawczym. Struktura tego rachunku jest taka sama, jak dla podmiotów sektora prywatnego. Wymogiem tworzenia sprawozdania jest przypisanie poszczególnych wydatków według paragrafów do kosztów według rodzaju. Rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym wykorzystywany jest przez JST rzadziej ze względu na pracochłonność i kosztocłonność przygotowania danych. Sporządzanie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym może wynikać z przesłanek pragmatycznych, gdyż do celów sprawozdawczych i statystycznych obowiązującym właśnie ten wariant.

Podstawowe charakterystyki obu wariantów rachunku zysków i strat oraz ich wady i zalety zostały przedstawione w tabeli 9.

**Tabela 9.** Rachunek zysków i strat – porównanie wariantów sprawozdawczych

Wariant porównawczy	Wariant kalkulacyjny
Zalety	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• wystarczający dla potrzeb sprawozdawczych jednostki</li> <li>• zmniejsza pracochłonność ewidencji księkowej</li> <li>• koszt wytworzenia sprzedanej produkcji jest w drodze korekty poniesionych kosztów rodzajowych uzupełniony o zmianę stanu produktów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zaspokaja potrzeby sprawozdawcze jednostki</li> <li>• dostarcza informacji o koszcie wytworzenia sprzedanych produktów i świadczonych usług oraz wysokości kosztów okresu (k. zarządu, k. sprzedaży)</li> <li>• dostarcza prawidłowych danych do ustalenia parametrów i wskaźników ekonomiczno-finansowych, które w swojej konstrukcji zawierają koszty działalności operacyjnej</li> </ul>
Wady	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• brak informacji o jednostkowych kosztach wytworzenia produktów, usług/świadczeń publicznych</li> <li>• mała przydatność do podejmowania decyzji</li> <li>• mogą wystąpić zniekształcenia wskaźników ekonomiczno-finansowych, które w swojej konstrukcji zawierają koszty działalności operacyjnej</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• mogą wystąpić problemy z prawidłowym ustaleniem uzasadnionych kosztów pośrednich, przy wahaniach wykorzystania zdolności produkcyjnych</li> <li>• wzrost kosztów dokumentacji, ewidencji i przetwarzania.</li> </ul>

Źródło: E. Hellich, *Podstawowe problemy rachunkowości...*, s. 167.

<sup>78</sup> Jest to nadrzędna zasada, która wynika z zapisów ustawy o rachunkowości regulującej również jednostki sektora finansów publicznych. Szerzej na ten temat: A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji...*

Podjęte działania ustawodawcy, obejmujące rozszerzenie zakresu sprawozdawczego o rachunek zysków i strat, dowodzą dostrzeżenia ogromnego potencjału informacyjnego, jaki posiada sprawozdawczość finansowa sporządzana na podstawie rachunkowości memoriałowej<sup>79</sup>. Wykorzystanie zasady memoriału daje możliwość identyfikacji rzeczywistych kosztów realizowanych zadań. Zastosowanie zasad rachunkowości jest uzależnione od regulacji prawnych. Można zatem przypuszczać, że dążenie do harmonizacji i standaryzacji rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych sprawi, iż w dłuższej perspektywie zostanie wprowadzona pełna konwencja memoriałowa. Obecnie działanie, które może zostać podjęte w celu poprawy zarządzania i oceny dokonań tych jednostek, bez zmian przepisów prawa, to rozbudzenie u zarządców świadomości pojemności informacyjnej analiz danych dotyczących kosztów w wielu przekrojach. Niski poziom świadomości władarzy gmin o możliwościach wykorzystania wieloprzekrojowej ewidencji kosztów w procesie decyzyjnym potwierdzają badania zaprezentowane w niniejszej monografii<sup>80</sup> oraz badania przeprowadzone przez B. Filipiak<sup>81</sup>. Tylko nieliczne z przebadanych przez autorkę jednostek samorządu terytorialnego prowadzą ewidencję kosztów według typów działalności i ich rozliczenie (3,8%). Podstawową ewidencją kosztów wykorzystywaną przez gminy jest ewidencja kosztów według rodzajów i ich rozliczenie (85,5%).

Kolejnym obligatoryjnym dla gmin sprawozdaniem jest zestawienie zmian w funduszu jednostki samorządu terytorialnego, które – zgodnie ze swą nazwą – przedstawia zmiany (zwiększenia oraz zmniejszenia), jakie nastąpiły w poszczególnych składnikach funduszu oraz ich przyczyny. Sprawozdanie to powiązane jest z bilansem wartości funduszu jednostki oraz rachunkiem zysków i strat, wartością wyniku finansowego netto. Wzór zestawienia zmian w funduszu zawiera załącznik nr 8 Rozporządzenia Ministra Finansów z 17 września 2017 roku. To zestawienie, podobnie jak bilans oraz rachunek zysków i strat, również jest sprawozdaniem łącznym, obejmującym dane wskazane w jednostkowych zestawieniach zmian w funduszu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych<sup>82</sup>.

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi sprawozdanie finansowe sporządzane przez organ odpowiedzialny za wykonanie budżetu (może to być wójt, burmistrz, prezydent lub zarząd powiatu i samorządu województwa). Jest to jedyne sprawozdanie, które opiera się na konwencji kasowej, pozostałe sprawozdania kierują się zasadą memoriałową.

<sup>79</sup> Była już o tym mowa w niniejszym rozdziale monografii.

<sup>80</sup> Ich wyniki zostały szczegółowo omówione w rozdziale piątym.

<sup>81</sup> Zob. B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny...*, s. 118.

<sup>82</sup> Zob. D. Adamek-Hyska, *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 205.



Wydaje się, że utrzymywanie kasowego systemu rachunkowości dla budżetu gmin jest konsekwencją przepisów ustawy o samorządzie terytorialnym, w której budżet gminy uczyniono podstawą relacji odpowiedzialności pomiędzy zarządem gminy a radą gminy oraz organami władzy gminnej a społecznością lokalną. Uznano zatem, że waga znaczenia budżetu dla lokalnych stosunków władczych wymaga odrębnego systemu rachunkowości<sup>83</sup>.

Analizę porównawczą poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości finansowej jednostek samorządu terytorialnego zawiera tabela 10.

**Tabela 10.** Analiza porównawcza poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	Sprawozdanie finansowe	Bilans skonsolidowany	Sprawozdania budżetowe	Sprawozdania opisowe
1	2	3	4	5
Zakres prezentowanych danych	Aktywa, pasywa, koszty, przychody, wynik finansowy, fundusz jednostki	Aktywa, pasywa, fundusz jednostki, wartość firmy, kapitały mniejszościowe	Dochody, wydatki, przychody, rozchody, koszty, należności, zobowiązania, wynik wykonania budżetu, poręczenia, gwarancje	Dochody i wydatki budżetu szczegółowo określone w uchwale budżetowej, stopień zrealizowania programów wieloletnich
Podstawowe zasady ujmowania danych	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasada memoriałowa oraz zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych	Zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych
Częstotliwość sporządzania	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Za okresy miesięczne, kwartalne, półroczne lub roczne	Sprawozdanie z wykonania budżetu za okresy: półroczne i roczne. Informacja o stanie mienia za okres roczny

<sup>83</sup> W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, s. 176–177.

1	2	3	4	5
Wzorce i zasady sporządzania	Określone w przepisach o finansach publicznych	Określone w przepisach o finansach publicznych i w ustawie o rachunkowości	Określone w przepisach o finansach publicznych	Brak prawnie określonych wzorców i szczegółowych zasad sporządzania. Zakresy prezentowanych danych określone zostały w przepisach o finansach publicznych
Badanie przez biegłego rewidenta	Tak	Nie	Nie	Nie
Zatwierdzanie przez organ stanowiący	Tak	Nie	Nie	Tak
Przekazanie do regionalnej izby obrachunkowej	Tak	Tak	Tak	Tak (sprawozdanie z wykonania budżetu) Nie (informacja o stanie mienia)
Podstawa podjęcia uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu	Tak	Nie	Nie	Tak

Źródło: D. Adamek-Hyska, *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 209–210.

Z informacji przedstawionych w tabeli 10 wynika, iż brakuje powiązań danych zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia z poszczególnymi komponentami sprawozdań budżetowych. Można jednak zgodzić się z poglądem D. Adamek-Hyskiej, która stwierdza, że

system sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego jest wewnętrznie niespójny, lecz jego poszczególne komponenty dostarczają usystematyzowanych danych o jej sytuacji finansowej i majątkowej, wykonaniu budżetu oraz stanie mienia z uwzględnieniem wszystkich możliwych powiązań majątkowych z innymi podmiotami<sup>84</sup>.

<sup>84</sup> D. Adamek-Hyska, *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki...*, s. 210.

## Użyteczność informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych ogólnego przeznaczenia

Niedostatek informacyjny sprawozdań finansowych dostrzegają różni badacze<sup>85</sup>. W ich opinii należy dążyć do udoskonalania struktury i zwartości informacyjnej sprawozdań finansowych w celu zaspokojenia potrzeb różnych grup interesariuszy. Użytkownicy oczekują bowiem informacji prospektywnych, dotyczące strategii, a przede wszystkim źródeł ryzyka i niepewności. W związku z tym nie można się zgodzić z poglądem K. Winiarskiej, która twierdzi, że sprawozdania finansowe są źródłem danych niezbędnych do podejmowania decyzji finansowych przyczyniających się do optymalnego gospodarowania publicznymi środkami finansowymi i uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów (zasada efektywności)<sup>86</sup>. Trudno również się zgodzić z następującą opinią:

stosowane przez jednostki sektora finansów publicznych szczególne zasady rachunkowości, w tym jednolite plany kont, określone przez prawo finansów publicznych, mają zapewnić realizację funkcji dowodowej rachunkowości tych podmiotów oraz zagwarantować przejrzystość finansów publicznych<sup>87</sup>.

Jak słusznie twierdzi D. Adamek-Hyska, specyfika rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych, wynikająca z jej zasad, służy jedynie podkreśleniu i uwzględnieniu szczególnego rodzaju działalności tych podmiotów<sup>88</sup>. Według tej autorki powinna ona jednak stanowić uzupełnienie podstawowych zasad rachunkowości określonych w ustawie, a nie ich całkowite zastąpienie. D. Adamek-Hyska zauważa przy tym, że w praktyce szczególne zasady rachunkowości, podane w przepisach wykonawczych do ustawy o finansach

<sup>85</sup> M.in. E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad, B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 25–26.

<sup>86</sup> Zob. K. Winiarska (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek...*, s. 11. Niektórzy użytkownicy, broniąc użyteczności sprawozdawczości finansowej, argumentują, że właśnie ona służy do celów decyzyjnych. Moim zdaniem takie twierdzenie wynika z faktu, iż osoby odpowiedzialne za generowanie sprawozdań i raportów obawiają się dodatkowej pracy, często także nie posiadają żadnego doświadczenia ani znajomości podstawowych narzędzi rachunkowości zarządczej. Opinię tę potwierdzają wyniki przeprowadzonej ankiety. Większość respondentów uważa, że najbardziej efektywnym narzędziem w celach zarządczych jest budżet tradycyjny i nie widzą oni potrzeby wdrażania żadnych innych narzędzi rachunkowości zarządczej. Szczegółowa analiza wyników badań znajduje się w rozdziale piątym niniejszej monografii.

<sup>87</sup> M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010, s. 122.

<sup>88</sup> Zob. D. Adamek-Hyska, *Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w świetle aktualnych przepisów prawa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, s. 14–15. Szczególne zasady i cechy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych zostały omówione wcześniej.

publicznych, wpływają w istotny sposób na ograniczenie swobody kierowników jednostek sektora publicznego w wyborze polityki rachunkowości. Podmioty te nie mogą samodzielnie decydować o takich kwestiach, jak: sposób prowadzenia ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej, wybór wariantu sporządzania rachunku zysków i strat, sposób prowadzenia ewidencji szczegółowej do syntetycznych kont bilansowych, wartości niskocennych składników majątkowych jednorazowo amortyzowanych, oraz zasady wyceny inwestycji krótko- i długoterminowych. Co jednak najistotniejsze, szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych naruszają także w wielu zakresach nadrzędne zasady rachunkowości. Dotyczy to m.in.:

- obowiązkowego stosowania zasady kasowej do ewidencji budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, mimo że zasada kasowa nie została uwzględniona w katalogu zasad nadrzędnych rachunkowości;
- braku możliwości dokonywania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych, co ogranicza stosowanie zasady ostrożnej wyceny;
- braku możliwości wyceny aktywów jednostki po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia, kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, w sytuacji, gdy jednostka jest postawiona w stan likwidacji (co pomija zasadę kontynuacji działania);
- braku możliwości wykazywania skutków zmian polityki rachunkowości w informacji dodatkowej, co mocno ogranicza zasadę ciągłości zapewniającą porównywalność danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym za kolejne lata obrotowe<sup>89</sup>.

Słuszne wydaje się zatem spostrzeżenie W.A. Nowaka, który twierdzi, że

dokonywane w ostatnich latach zmiany rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych są wprowadzane głównie w następstwie zmian prawa finansów publicznych i stanowią kontyngencyjne zmiany adaptacyjne, wymuszone przez ustawowe odzwierciedlenia zmian rozmiarów i strategii sektora finansów publicznych<sup>90</sup>.

Moim celem jest wskazanie możliwości zwiększenia użyteczności sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych. Przedstawię więc narzędzie niewymagające zmian ustawowych.

<sup>89</sup> Zob. D. Adamek-Hyska, *Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów...*, s. 14–15.

<sup>90</sup> W.A. Nowak, *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych*, [w:] E. Śnieżek (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 113.

## Potencjał informacyjny sprawozdawczości budżetowej jako element sprawozdawczości finansowej gmin

Sprawozdawczość budżetowa, jak wspomniano, jest drugim, obok sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, komponentem sprawozdawczości finansowej gmin. Rachunkowość budżetową, czyli budżety i plany finansowe zadań publicznych, sporządza: rząd, samorząd lokalny i instytucje budżetowe. Sprawozdawczość budżetowa jest więc charakterystyczna dla jednostek sektora finansów publicznych, w tym gmin, i jest jednym z podstawowych miejsc, w którym agregowane są informacje z systemu rachunkowości oraz na podstawie których podejmowane są decyzje. Podwalin rachunkowości budżetowej M. Kaczmarek upatruje w rachunkowości finansowej oraz rachunku kosztów<sup>91</sup>.

Specyfika tej rachunkowości przejawia się w aktach prawnych, które regulują jej zakres i terminy<sup>92</sup>. Obowiązek dostosowania rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych do przepisów ustawy o finansach publicznych wiąże się z wymogiem podporządkowania jej zasadom budżetowym. Ważny jest ponadto obowiązek uwzględnienia tzw. zasad klasyfikacji budżetowej, która polega na podziale dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów na działy, rozdziały i paragrafy. Do tej klasyfikacji dostosowane są plany kont jednostek sektora publicznego. Usystematyzowanie dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów pozwala na zastosowanie zunifikowanych sprawozdań, będących podstawą planowania, wykonania i kontroli budżetów<sup>93</sup>. Zunifikowany charakter sprawozdań umożliwia, w skali makroekonomicznej, kontrolowanie jednostek sektora publicznego i ujawnianie ich błędów. Nadzór nad prawidłowością sporządzenia sprawozdań budżetowych sprawują wyznaczone organy państwa. Organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego są Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych Regionalne Izby Ob Rachunkowe<sup>94</sup>. RIO nadzoruje gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego, związków międzygminnych i związków powiatów, stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń gmin i powiatów, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych i innych podmiotów – w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

<sup>91</sup> Szerzej na ten temat: M. Kaczmarek, *Księgowe uwarunkowania wdrożenia...*, s. 38.

<sup>92</sup> Zob. art. 41 ustawy o finansach publicznych.

<sup>93</sup> Rozporządzenie z dnia 13 czerwca 2016 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1015) wprowadza jednolity system sprawozdawczości dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego.

<sup>94</sup> Zob. art. 171 ust. 2 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r. Nr. 78, poz. 483).

Sprawozdawczość budżetowa gmin stanowi końcowy etap generowania informacji w systemie rachunkowości budżetowej<sup>95</sup>. Dane zawarte w sprawozdaniach budżetowych wykazywane są w kwotach, według podziałek klasyfikacji budżetowej, ponieważ muszą być zgodne z prowadzoną przez jednostkę ewidencję księgową. Dane generowane z systemu rachunkowości stanowią podstawę sporządzania jednostkowych sprawozdań budżetowych. Następnie są agregowane, tworząc sprawozdania łączne<sup>96</sup> lub zbiorcze<sup>97</sup>. Informacje przedstawiane są narastająco, od początku do końca okresu sprawozdawczego. Sprawozdania zawierają dane dotyczące przebiegu i wyników wykonania planów finansowych i budżetu, stanu i struktury majątku jednostek sfery budżetowej oraz stanu należności i zobowiązań na koniec danego okresu sprawozdawczego. Cechą charakterystyczną sprawozdawczości budżetowej jest jej realizacja w oparciu o zasadę kasową, która jest mocno krytykowana w literaturze przedmiotu, ponieważ nie daje możliwości przygotowania informacji użytecznych w procesie decyzyjnym i ocenie dokonań jednostek sektora finansów publicznych<sup>98</sup>.

Sprawozdania budżetowe, tak jak pozostałe komponenty sprawozdawczości finansowej, powinny dostarczać informacje różnym grupom interesariuszy. W praktyce informacje zawarte w tych sprawozdaniach są użyteczne głównie dla agend rządowych (są przekazywane do RIO, GUS-u oraz Ministerstwa Finansów). W przypadku pozostałych interesariuszy, będącymi beneficjentami tych sprawozdań, praktyczne wykorzystanie informacji zawartych w sprawozdawczości gmin jest niewielkie<sup>99</sup>. Przyczyny tego stanu rzeczy to stosowanie konwencji kasowej oraz zbyt duży zakres i rozproszenie informacji w różnych raportach.

---

<sup>95</sup> Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych, ich rodzaje, formy i terminy określone są w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

<sup>96</sup> Zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe łączne są sporządzane przez: dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego; dysponentów środków budżetu państwa, przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego; dyrektorów izb skarbowych na podstawie sprawozdań jednostkowych urzędów skarbowych, jako organów podatkowych.

<sup>97</sup> Zgodnie z art. 6 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe zbiorcze są sporządzane przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.

<sup>98</sup> Zastosowanie zasady kasowej w jednostkach sektora finansów publicznych, jej wady i zalety zostały już w tym rozdziale omówione.

<sup>99</sup> Potwierdzają to wyniki moich badań. Szczegółowa analiza została zawarta w rozdziale czwartym.

Mimo to należy zgodzić się z tezą D. Adamek-Hyskiej, że sprawozdania budżetowe stanowią obecnie jedyną wiarygodną bazę danych dotyczących gromadzenia oraz wydatkowania środków publicznych, umożliwiając poznanie i ocenę sytuacji finansowej jednostki samorządu terytorialnego<sup>100</sup>. Wynika to z faktu, iż sprawozdania budżetowe poprzez prawnie uregulowane formularze, zakres podmiotowo-przedmiotowy oraz terminy obiegu pozwalają na zachowanie dyscypliny finansów publicznych. Trzeba ponadto powiedzieć, że tak rozbudowany system sprawozdań budżetowych gmin wynika bezpośrednio z dużego zakresu ich działalności, konieczności uwzględniania prawnie ustalonych zasad gospodarki finansowej, a także z potrzeby nadzoru, kontroli, statystyki i jawności finansów publicznych. Niemniej funkcje sprawozdań budżetowych oraz ich znacznie rozbudowany zakres podmiotowo-przedmiotowy utrudniają gminie realne zarządzanie jej finansami poprzez planowanie, kontrolę i podejmowanie decyzji dotyczących bieżącego roku budżetowego i dalszej przyszłości.

Wady sprawozdawczości budżetowej dostrzega wielu badaczy, którzy sądzą, że uniemożliwiają one efektywne zarządzanie finansami gmin oraz ocenę ich dokonań<sup>101</sup>. W literaturze przedmiotu można odnaleźć również odmienne opinie o użyteczności sprawozdań budżetowych. K. Winiarska twierdzi, że

sporządzane przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe) sprawozdania budżetowe oraz w zakresie operacji finansowych stanowią podstawę dokonania analizy finansowej w różnych przekrojach danych ekonomicznych<sup>102</sup>.

Niezależnie od opinii o niej obecna sprawozdawczość budżetowa, będąca integralną częścią sprawozdawczości finansowej gmin, nadal stanowi jedyne źródło oceny sytuacji finansowej tych podmiotów.

B. Filipiak przeprowadziła wśród skarbników gmin badania dotyczące użyteczności sprawozdawczości budżetowej<sup>103</sup>. Ich wyniki pokazują m.in. niebezpieczne zjawisko (z punktu widzenia oceny sytuacji i gospodarki finansowej): aż 21,5% ankietowanych odpowiedziało, że rachunkowość w gminach jest prowadzona jedynie pod kątem sprawozdawczości statystycznej. Badania te ujawniają ponadto, że istotny wpływ na walory informacyjne ma polityka rachunkowości oraz zastosowana metoda ewidencji księgowej. W jednostkach samorządu terytorialnego podstawową zasadą prowadzenia rachunkowości jest zasada kasowa, ale

<sup>100</sup> Zob. D. Adamek-Hyska, *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania...*, s. 5, 8, 12.

<sup>101</sup> M.in.: A. Adamek-Hyska, *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania...*; B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny...*; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora finansów publicznych...*; A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji...*

<sup>102</sup> K. Winiarska (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek...*, s. 257.

<sup>103</sup> Zob. B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny...*, s. 118, 212.

wobec jej licznej krytyki autorka ta postanowiła zbadać opinię skarbników. Duża część respondentów (45,5%) widzi konieczność zmiany i przejścia do stosowania zasady memoriałowej. Dostrzegają oni praktyczne trudności w stosowaniu metody kasowej w ocenie sytuacji i gospodarki finansowej gminy.

Kontynuując analizę wyników badań B. Filipiak, trzeba wspomnieć, iż 39,3% ankietowanych uważa, że istniejący system sprawozdawczości zapewnia pełny zakres informacji przydatnych w procesie podejmowania decyzji<sup>104</sup>. To dość duża grupa, ale pamiętajmy, że o przydatność sprawozdawczości w procesie decyzyjnym zapytano skarbników, czyli użytkowników wewnętrznych systemu, mających dostęp do innych danych, a także posiadających odpowiednie kwalifikacje. Interesująca jest odpowiedź respondentów (13,1%), którzy twierdzą, że system sprawozdawczości gmin jest całkowicie nieprzydatny w procesie podejmowania decyzji. Z kolei 47,5% ankietowanych sądzi, że można go wykorzystać w ograniczonym zakresie. Pokazuje to potrzebę dokonania zmian w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych badanych odbiorców. Większość respondentów (74,3%) pozyskuje informacje dodatkowe z systemu wewnętrznego (głównie informacje budżetowe). Aż 39% ankietowanych twierdzi, że w procesie podejmowania decyzji konieczne są dodatkowe informacje i zestawienia finansowe poszczególnych jednostek (dane te są wykorzystywane w procesie monitoringu kondycji i gospodarki finansowej). Niespełna 10% badanych jednostek stworzyło swój własny system informacyjno-sprawozdawczy.

B. Filipiak prowadziła także badania wśród przedstawicieli komisji rewizyjnych samorządu gminnego. Aż 76% respondentów uznało, że sprawozdania z wykonania budżetu są wystarczające dla oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego<sup>105</sup>. Niewielu ankietowanych (19%) było zdania, że ocenę tę należy opierać także na innych raportach czy opiniach ekspertów. Zaskakujące w tym kontekście są odpowiedzi respondentów na pytanie, w którym trzeba było wskazać czynniki utrudniające ocenę sytuacji i gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Ankietowani twierdzą, że te czynniki to: brak kompleksowego raportu informującego w sposób obiektywny o sytuacji finansowej całej jednostki samorządu terytorialnego wraz z jednostkami podległymi (30%), brak kompleksowej informacji (20%), brak oceny audytora zewnętrznego, brak systematycznych analiz pozwalających na ocenę gospodarki finansowej (20%), brak oceny ekspertów (15%), brak oceny finansowej budżetu (10%).

<sup>104</sup> Zob. *ibidem*, s. 212. Podobny wynik uzyskali M. Walczak, M. Kowalczyk (*Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010, s. 204–205), którzy postawili respondentom pytanie: w jakim stopniu sprawozdania z wykonania budżetu dostarczają osobom zarządzającym finansami danych do przeprowadzenia analiz, które mogłyby być przydatne w procesie zarządzania finansami jednostek? – ocenę bardzo dobrą oraz dobrą dało łącznie 56,41% respondentów, średnią 38,46%, a złą i bardzo złą jedynie 5,13%.

<sup>105</sup> Zob. B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny...*



W podsumowaniu swoich badań B. Filipiak pisze, że coraz częściej władze jednostek samorządu terytorialnego poszukują rozwiązań, których obowiązujące prawo nie dostarcza. Jej zdaniem prawo nie nadaża za zmianami<sup>106</sup>. Brak rozwiązań instytucjonalnych (wskazania narzędzi, instrumentów, zasad i wytycznych) według B. Filipiak uniemożliwia elastyczne dostosowanie się do potrzeb, jakie tworzy funkcjonowanie w burzliwym i zmiennym otoczeniu, obciążone wysokim stopniem ryzyka. Nie można jednak zgodzić się z twierdzeniem tej autorki, że prawo powinno regulować wszystkie rozwiązania. Na potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy mogą odpowiadać narzędzia rachunkowości zarządczej, które nie są regulowane przez prawo, i muszą być dostosowane do każdej jednostki. Jednocześnie wykorzystanie instrumentów wspierających proces zarządzania i ocenę dokonań może się przyczynić do tego, że obligatoryjne sprawozdania gmin staną się bardziej wiarygodne i użyteczne.

Przedstawiona krytyka użyteczności sprawozdań finansowych gmin otwiera przestrzeń poszukiwania nowych rozwiązań lub uzupełniania istniejących. Ministerstwo Finansów dostrzegło rangę problemu i opracowało dokument zawierający założenia reformy systemu budżetowego<sup>107</sup>. Przyznało w nim, że sprawozdawczość budżetowa w obecnym kształcie jest zdeterminowana zakresem ustawy budżetowej i podporządkowana celowi, jakim jest wypełnianie obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych innych agend rządowych oraz obowiązków publikacyjnych, wynikających z zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Ministerstwo stwierdziło ponadto, że z jednej strony, mimo wielości rodzajów i znacznej szczegółowości, sprawozdania budżetowe nie pozwalają na pełne zaspokojenie krajowych i międzynarodowych potrzeb informacyjnych. Z drugiej strony sprawozdawczość budżetowa, realizowana podobnie jak planowanie budżetowe w dwóch odrębnych układach klasyfikacyjnych, nie dostarcza pełnych i użytecznych danych, niezbędnych do kompleksowej analizy, zarządzania, oceny i kontroli procesów zachodzących w ramach finansów publicznych, związanych z pozyskiwaniem środków publicznych i ich wydatkowaniem, oraz wiedzy o uzyskanych efektach. Istniejącej luki informacyjnej nie wypełnia sprawozdawczość finansowa jednostek sektora publicznego ze względu na zasadnicze rozbieżności (w tym definicyjne) między ustawą o finansach publicznych a ustawą o rachunkowości.

Należy zatem oczekiwać, że najbliższe reformy wprowadzą pożądane zmiany i dostosują sprawozdania finansowe do potrzeb szerszej grupy interesariuszy.

<sup>106</sup> Zob. *ibidem*, s. 129.

<sup>107</sup> Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Biuletyn Ministerstwa Finansów” 2016, nr 3(20), [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034) (dostęp: 21.04.2017).

## Rozdział 3

# Strategiczna karta wyników jako uniwersalny i elastyczny system pomiaru dokonań gmin

### 3.1. Pomiar dokonań gmin jako determinanta racjonalnego działania

Zarządzanie jednostkami sektora finansów publicznych, w tym gminami, staje się współcześnie coraz większym wyzwaniem. Wynika to z dynamicznie zmieniającego się otoczenia, ograniczonego dostępu do zasobów oraz rosnących oczekiwań obywateli. Instytucje te, funkcjonując w erze globalizacji – w społeczeństwie opartym na wiedzy, lecz zmagającym się z niepewnością – potrzebują narzędzi umożliwiających skuteczne wdrażanie i monitorowanie wybranej przez jednostkę strategii. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na rolę strategii (trafność doboru i realizacji)<sup>1</sup>. Jej wyznaczenie dostarcza decydom podstaw do racjonalnego działania w długim okresie, znacznie obniża poziom ryzyka dla potencjalnych inwestorów, a także jest koniecznym wymogiem przy ubieganiu się o kredyt oraz pomocowe środki finansowe, krajowe lub zagraniczne. Uwiarygodnia zatem gminę w oczach partnerów zewnętrznych i wewnętrznych. „Sukces realizacji strategii organizacji zdeterminowany jest odpowiednią metodologią zarządzania uwzględniającą charakterystyczne cechy organizacji”<sup>2</sup>. Potrzebny jest zatem „system pomiarowy, który równoważy historyczną dokładność i integralność danych finansowych z czynnikami sukcesu<sup>3</sup> w dzisiejszej gospodarce, a jednocześnie umożliwia organizacji skutecznie realizować strategię”<sup>4</sup>. Ponadto, jak podkreśla J. Michalak,

---

<sup>1</sup> Zob. O.A. Gică, O.I. Moisescu, *How to build a successful balanced scorecard*, „Management & Marketing” 2007, nr 1, s. 140; J. Michalak, *Wpływ zastosowania koncepcji pomiaru dokonań spółek na efektywność funkcjonowania nadzoru korporacyjnego w świetle badań ankietowych*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i audytu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 384.

<sup>2</sup> B. Gavurová, V. Šoltés, *Application of the cross-impact matrix method in problematic phases of the balanced scorecard system in private and public sector*, „Journal of Applied Economic Sciences” 2013, vol. 1(23), s. 99.

<sup>3</sup> Do czynników sukcesu można zaliczyć przede wszystkim kapitał intelektualny (wiedza i kompetencje pracowników, innowacyjna kultura organizacyjna) oraz relacje z klientami. Czynniki te są kluczem do tworzenia wartości organizacji.

<sup>4</sup> O.A. Gică, O.I. Moisescu, *How to build a successful...*, s. 140.

dostarczenie informacji o wynikach jest bardzo ważne dla zarządzających organizacjami, ponieważ informacja ta pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy organizacja realizuje postawione jej cele (czy działa w sposób skuteczny) oraz czy racjonalnie wykorzystuje posiadane zasoby (czy działa wydajnie)<sup>5</sup>.

Efektywność i menedżeryzm w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych to główne postulaty nurtu *New Public Management*<sup>6</sup>. Zgodnie z koncepcją NPM działalność gmin powinna być poddawana pomiarowi<sup>7</sup>. Uzasadnieniem opracowania kompleksowego zbioru mierników w gminach jest według R.S. Kaplana i D.P. Nortona realizacja oczekiwań interesariuszy i pracowników<sup>8</sup>. Autorzy ci podkreślają, że gminy nie mogą osiągnąć ustalonych celów, nie uwzględniając tych oczekiwań.

Pomiar dokonań oparty na miernikach i postulatach NPM ma na celu zbliżenie zarządzania jednostkami sektora publicznego do zarządzania jednostkami biznesowymi, tak aby decydenci mogli oceniać skutki bieżących decyzji na przestrzeni kolejnych lat. Wdrożenie zasad Nowego Zarządzania Publicznego w krajowych jednostkach sektora finansów publicznych pociąga za sobą zmiany legislacyjne i ustrojowe. Ostatnie reformy finansów publicznych w Polsce wymuszają wdrożenie systemu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego, wieloletniej prognozy finansowej oraz budżetu zadaniowego<sup>9</sup>. M. Dylewski wyraża opinię, że jest to ważny krok w reformowaniu finansów publicznych, przede wszystkim ze względu na wydłużenie horyzontu czasowego<sup>10</sup>. Aby w pełni było jednak możliwe zastosowanie w gminach rekomendowanych przez Ministerstwo Finansów narzędzi, zmiany muszą zajść także w systemie rachunkowości<sup>11</sup>. W mojej opinii należy rozbudzić świadomość władarzy gmin w Polsce dotyczącą możliwości wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej, które stanowią podstawę

<sup>5</sup> J. Michałak, *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 21, s. 144.

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat w rozdziale drugim niniejszej monografii.

<sup>7</sup> W Polsce system mierników został wprowadzony przez ustawodawcę w budżecie zadaniowym. Jest to pierwszy krok w reformowaniu polskich finansów publicznych.

<sup>8</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001, s. 151.

<sup>9</sup> Obecnie obligatoryjne na szczeblu rządowym.

<sup>10</sup> Zob. M. Dylewski, *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście zmian ustawowych oraz doświadczeń wybranych krajów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 521.

<sup>11</sup> Obecnie system rachunkowości polskich gmin zorientowany jest na wypełnianie obowiązków prawnych nałożonych na te podmioty. W większości przypadków gminy nie dokonują innych zmian w tym systemie niż te wymagane ustawowo. Miom zdaniem niezbędną zmianą, jaka powinna zostać wdrożona jest wieloprzekrojowa ewidencja kosztów, ponieważ stanowi podstawę zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. W niektórych państwach reformy finansów publicznych obejmowały zmianę rachunkowości kasowej na memoriałową oraz wdrożenie MSRSR. Szerzej na ten temat pisałam w rozdziale drugim.

procesu decyzyjnego i oceny efektywności<sup>12</sup>. Potrzeba pomiaru dokonań tych jednostek jest ważna z punktu widzenia obywatela – jako głównego beneficjenta świadczonych przez nie usług.

Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej nabiera zatem coraz większego znaczenia w zarządzaniu gminami, ponieważ – jak twierdzi A. Jarugowa – rachunkowość tworzy platformę komunikowania się (poprzez system raportów wewnętrznych i sprawozdań finansowych) jednostki z otoczeniem rynkowym i instytucjonalnym<sup>13</sup>.

Wprowadzone w systemie finansów publicznych zmiany są bardzo ważne, jednak to dopiero początek reform. Zgadzam się z M. Zawickim i M. Dylewskim, którzy uważają, że w Polsce nie wdrożono jeszcze kompleksowej reformy zarządzania publicznego, które w krajach o rozwiniętej demokracji opiera się na myśleniu i zarządzaniu strategicznym<sup>14</sup>. Wyzwaniem dla gmin jest zatem opracowanie strategii, która zaspokoi potrzeby klientów oraz zapewni lepszą jakość usług i realizowanych zadań. M. Nieplowicz dostrzega w gminach trend polegający na stosowaniu w zarządzaniu metod zorientowanych na szeroko rozumianego klienta<sup>15</sup>. Wspomniana autorka twierdzi, że jednostki te poszukują i wdrażają

---

<sup>12</sup> Przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania jednostką, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów organizacji. Informacje rachunkowości zarządczej powinny być dopasowane do zewnętrznych warunków sytuacyjnych jednostki oraz wewnętrznych procesów i szczebli zarządzania w celu efektywnego i sprawnego sterowania. Sterowanie na poziomie operacyjnym wymaga informacji o efektywności i jakości wykonywanych zadań. Są to na ogół informacje ilościowe, często o małym stopniu agregacji, przedstawiane zarówno pracownikom wykonawczym, jak i przełożonym. Na poziomie sterowania strategicznego rachunkowość zarządcza dostarcza informacji o dokonaniach finansowych i niefinansowych dotyczących długiego okresu. Podsystem rachunkowości finansowej jest regulowany przez prawo. Należą do niej sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia, które muszą zaspokajać potrzeby informacyjne wielu użytkowników. Szerzej na ten temat: A.A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 1999, s. 19–23; A. Jarugowa, *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1998, s. 17.

<sup>13</sup> Zob. A. Jarugowa, *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości...*, s. 17–18, A.A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej*, s. 19.

<sup>14</sup> Zob. M. Zawicki, *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 123. M. Dylewski na podstawie analizy obecnych wymogów formalno-prawnych oraz praktyki uważa, że polskie jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, dopiero wchodzą w fazę planowania długoterminowego. M. Dylewski wyróżnił cztery fazy ewolucji myślenia strategicznego, które przekładają się na sposób i metody zarządzania: 1) planowanie finansowe – realizacja budżetu; 2) planowanie długoterminowe – przewidywanie przyszłości; 3) planowanie zorientowane na zewnątrz – myślenie strategiczne; 4) zarządzanie strategiczne – kreowanie przyszłości. Zob. M. Dylewski, *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego...*, s. 517.

<sup>15</sup> Zob. M. Nieplowicz, *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim województwa mazowieckiego*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2013, nr 287, s. 138.

metody, które pozwalają sprostać rosnącym oczekiwaniom klienta i zaoferować im wysokiej jakości usługi. Zdaniem M. Nieplowicz jedną z metod, które są wykorzystywane przez menedżerów sektora publicznego w celu poprawy technik zarządzania oraz przełożenia sformułowanej strategii na działanie jest *Balanced Scorecard*; koncepcja ta łączy miary finansowe (oparte na danych historycznych) z niefinansowymi<sup>16</sup>.

Rachunkowość, pełniąc funkcję informacyjną i kontrolną, ma umożliwić dokonanie oceny efektywności ekonomicznej, społecznej i ekologicznej decyzji podejmowanych przez zarządców gmin. Wspomaganie procesów decyzyjnych i kontrolnych możliwe jest dzięki pomiarowi, który jest dokonywany w systemie rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Pomiar dokonań powinien stanowić podstawę oceny efektywności podjętych już przez menedżerów decyzji oraz być wytyczną przy ich podejmowaniu w przyszłości.

Pomiar jest liczbowym opisem zjawisk, obiektów i cech podmiotu.

Pomiar w rachunkowości polega na przypisaniu liczb do różnego typu obiektów, w tym przeszłych, bieżących i przewidywalnych zdarzeń jednostki gospodarczej, jej stanów majątkowych oraz osiągniętych lub prognozowanych wyników działalności. Pomiar odbywa się na podstawie obserwacji oraz zgodnie z zasadami i miarami właściwymi rachunkowości<sup>17</sup>.

Wynik (*performance*) w rachunkowości finansowej utożsamiany jest z wynikiem finansowym, który uzyskuje się poprzez porównanie w skali cząstkowej i globalnej przychodów i kosztów. A. Szychta uważa, że poziom wyniku można wyrazić w systemie rachunkowości za pomocą różnych miar finansowych i niefinansowych<sup>18</sup>. Wzbogacenie oceny dokonań jednostki przez mierniki niefinansowe jest możliwe dzięki zastosowaniu różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Według J. Michalaka konieczność uzupełnienia pomiaru dokonań o miary niefinansowe wynika z odmienności potrzeb informacyjnych różnych grup odbiorców<sup>19</sup>. Niektórzy badacze uważają, że dokonania powinny obejmować następujące wymiary: efektywność, jakość, wydajność, jakość życia zawodowego,

---

<sup>16</sup> *Balanced Scorecard* nazywana jest także „zbilansowaną kartą wyników”. Sformułowano także zmodyfikowaną koncepcję BSC, metody *3K Scorecard* oraz francuską koncepcję pomiaru wyników – *Tableau de Bord*. Pozwalają one odwzorować stopień realizacji celów przedsiębiorstw skupionych na tworzeniu wartości dla interesariuszy, w tym inwestorów (akcjonariuszy). Szerzej na ten temat: A. Szychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2007, t. 41, s. 177.

<sup>17</sup> A. Szychta, *Metody i systemy pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych. Zbilansowana karta wyników*, [w:] A. Szychta (red.) *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 756.

<sup>18</sup> Zob. *ibidem*, s. 757.

<sup>19</sup> Zob. J. Michalak, *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 384.

innowacyjność i rentowność<sup>20</sup>. W.A. Nowak kładzie nacisk nie tylko na poddawane pomiarowi aspekty oraz metodę pomiaru, ale także na dobór momentów przekazywania rezultatów pomiaru zainteresowanym stronom<sup>21</sup>. Przywołany autor podkreśla ponadto, że najważniejsze są te z dokonań, które jednocześnie realizują cele i maksymalizują efektywność

Według J. Michalaka system pomiaru dokonań można zdefiniować jako system informacyjny, w którym dokonuje się ustalenia, ewidencji, przetwarzania (rozumianego jako agregowanie i porównywanie z celami i standardami) oraz komunikowania informacji o wynikach jednostki<sup>22</sup>. Ten sam autor wskazuje, że system pomiaru dokonań jest narzędziem łączenia celów przedsiębiorstwa z celami jego pracowników. Według J. Michalaka, aby ta rola mogła zostać spełniona, informacje w nim tworzone muszą być wiarygodne, porównywalne, a zjawiska, którymi jednostka chce zarządzać muszą być chociaż częściowo kontrolowalne. Według A. Szychty, aby pomiar dokonań stanowił skuteczny instrument wspierający zarządzanie, powinien: być powiązany ze strategią i celami jednostki; zawierać osiągalne cele, których realizacja będzie podlegała pomiarowi; dotyczyć wszystkich szczebli zarządzania i dziedzin działalności jednostki; zawierać sprzężenie o osiągniętych wynikach; zostać zakomunikowany i zaakceptowany przez wszystkich pracowników<sup>23</sup>. Według B. Gavurová i V. Šoltés jakość procesu pomiaru i zarządzania wynikami zależy od wzajemnej symbiozy wskaźników finansowych i niefinansowych<sup>24</sup>.

A. Szychta zauważa, że system pomiaru wyników jest koniecznym ogniwem w łańcuchu wiodącym od misji i strategii jednostki gospodarczej do jej działań operacyjnych<sup>25</sup>. Najważniejszym czynnikiem sukcesu jest zatem trafnie wdrożona strategia oraz stopień jej realizacji. Efektywne wprowadzanie strategii jest z kolei zdeterminowane wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej. Jak twierdzą A. Neely i K. Platts, wskaźniki pomiaru powinny pochodzić ze strategii jednostki<sup>26</sup>.

System pomiaru wyników (*performance measurement*<sup>27</sup>) stanowi podstawę zarządzania wynikami, co skutkuje zastosowaniem szerszej koncepcji: systemu

<sup>20</sup> M. Pan, *Developing Key Performance Indicators (KPIs) for a Department Utilizing Environment Based Design (EBD) Methodology*, Concordia University, Canada 2013, s. 16.

<sup>21</sup> Zob. W.A. Nowak, *Sterowanie dokonaniami organizacji*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Sychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje...*, s. 567.

<sup>22</sup> Zob. J. Michalak, *Pomiar dokonań*, s. 384.

<sup>23</sup> Szerzej na ten temat: A. Sychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 174–175.

<sup>24</sup> Zob. B. Gavurová, V. Šoltés, *Application of the cross impact...*, s. 99.

<sup>25</sup> Zob. A. Sychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 173.

<sup>26</sup> Zob. A. Neely, K. Platts, *Performance measurement system design: a literature review and research agenda*, „International Journal of Operations & Production Management” 2005, vol. 25(12), [https://www.researchgate.net/publication/235309521\\_Performance\\_measurement\\_system\\_design\\_A\\_literature\\_review\\_and\\_research\\_agenda](https://www.researchgate.net/publication/235309521_Performance_measurement_system_design_A_literature_review_and_research_agenda), s. 1250 (dostęp: 12.05.2017).

<sup>27</sup> System pomiaru wyników (*performance measurement*) jest różnorodny i obejmuje wskaźniki wyników (*Result Indicators, RIs*), kluczowe wskaźniki wyniku (*Key Result Indicators, KRIs*),

zarządzania dokonaniem organizacji (*performance management system*) lub systemu pomiaru i kontroli wyników (*performance measurement and control system*).

Według A. Szychty system pomiaru dokonań przedsiębiorstwa spełniający wymienione w niniejszym rozdziale wymogi oraz ściśle sprzężony z innymi metodami rachunkowości zarządczej i koncepcjami zarządzania można nazywać zintegrowanym systemem pomiaru wyników<sup>28</sup>. Kwestia ta jest przedmiotem ciągłych dyskusji ekspertów na arenie krajowej i zagranicznej, którzy poszukują możliwości stworzenia efektywnego narzędzia wspomagającego zarządzanie organizacjami, także gminami.

Postulaty efektywnego zarządzania dokonaniem gmin są zawarte w koncepcji *New Public Management*. Główną ideą jest wzrost pomiaru dokonań oparty jednocześnie na miarach finansowych i niefinansowych. Próby poszukiwania oraz dostosowania metod i koncepcji zarządzania do specyfiki jednostki skutkują powstaniem wielu alternatywnych rozwiązań. Ich katalog tworzą m.in. metody zarządzania jakością (TQM<sup>29</sup>, certyfikacja ISO<sup>30</sup>, model doskonałości EFQM<sup>31</sup>), wspólna metoda oceny CAF<sup>32</sup> oraz metody zarządzania strategicznego (Strategiczna Karta Wyników). Koncepcje te są uniwersalne i mogą być wykorzystywane zarówno w jednostkach sektora prywatnego, jak i publicznego<sup>33</sup>.

---

wskaźniki dokonań (*Performance Indicators, PIs*) oraz kluczowe wskaźniki dokonań (*Key Performance Indicators, KPIs*). Wskaźnikami wyników (RIs) są wszystkie wskaźniki finansowe, ponieważ dostarczają informacji o wynikach wielu działań, ale nie wskazują, jak poszczególne działania wpływają na wynik. Kluczowe wskaźniki wyniku (KRIs) reprezentują niektóre wskaźniki wyników (RIs), które są zgodne z istotnymi czynnikami sukcesu. Dostarczają informacji o wynikach organizacji osobom, które się nimi interesują, ale nie są wykorzystywane w bieżącym zarządzaniu. Cykl monitorowania tych wskaźników jest zazwyczaj długi (co miesiąc, co kwartał, a nawet raz do roku). Wskaźniki te mogą być finansowe albo niefinansowe. Inaczej jest w przypadku kluczowych wskaźników dokonań (*Key Performance Indicators, KPIs*) – pomiar za ich pomocą dokonywany jest częściej (co godzinę, codziennie, raz na tydzień). KPI dokonuje pomiaru konkretnej działalności, dzięki temu jest w stanie dostarczyć informacji na temat tego, co należy zrobić, aby poprawić końcowy wynik, wpłynąć na wydajność. Stanowią zestaw środków ukierunkowanych na te aspekty dokonań organizacyjnych, które są najbardziej istotne dla obecnego i przyszłego sukcesu. Szerzej na ten temat: M. Pan, *Developing Key Performance Indicators...*, s. 15.

<sup>28</sup> Zob. A. Sychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 175–176.

<sup>29</sup> Total Quality Management koncentruje się na osiągnięciu zadowolenia klientów dzięki niestannemu doskonaleniu jakości. Celem tej metody jest zapewnienie organizacji długotrwałego sukcesu oraz przyniesienie korzyści jej członkom i społeczeństwu. Podejście to jest znacznie bardziej złożone i kompleksowe niż normy ISO czy też koncepcja EFQM.

<sup>30</sup> Stanowi zbiór standardów zapewnienia jakości opublikowany przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną.

<sup>31</sup> *European Foundation for Quality Management*. Model Excellence EFQM opracowany został przez Europejską Fundację Zarządzania przez Jakość. Celem EFQM jest propagowanie koncepcji TQM.

<sup>32</sup> *Common Assessment Framework* – metoda ta jest narzędziem kompleksowego zarządzania jakością stworzonym dla organizacji sektora publicznego (zbliżona konceptualnie do modelu EFQM).

<sup>33</sup> Koncepcję CAF utworzono wyłącznie dla podmiotów administracji publicznej.

### 3.2. Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze efektywności gminy

W literaturze przedmiotu zostały opisane koncepcje i narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane w jednostkach sektora publicznego<sup>34</sup>. Narzędzia te można podzielić na tzw. tradycyjne, czyli rachunek kosztów i budżetowanie oraz nowoczesne – rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, strategiczna karta wyników i *Lean Accounting*, a także *Benchmarking*.

Rachunek kosztów stanowi człon rachunkowości zarządczej. Obejmuje systematyczny rachunek kosztów oraz problemowe rachunki kosztów i wyników o charakterze pozaewidencyjnym. Systematyczny rachunek kosztów stanowi integralną część systemu ewidencyjno-informacyjnego rachunkowości. Obejmuje m.in. pomiar i wycenę kosztów dotyczących nabywania i używania zasobów, grupowanie strumieni kosztowych w przekrojach ewidencyjnych w celu odzwierciedlenia przebiegu procesów oraz przygotowanie i prezentację informacji o kosztach i wynikach w postaci zewnętrznych sprawozdań finansowych i statystycznych, a także raportów wewnętrznych dostosowanych do potrzeb kierowników. Systematyczny rachunek kosztów jest ściśle związany z rachunkowością finansową, dostarcza danych zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym użytkownikom informacji systemu rachunkowości. Problemowe rachunki kosztów i wyników tworzące bazę informacyjną do podejmowania decyzji są natomiast sporządzane dla potrzeb zarządu jednostki i kierowników niższych szczebli zarządzania<sup>35</sup>.

Krytyka rachunku kosztów, a w szczególności zasady rozliczania kosztów pośrednich na produkty w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych, a także rozliczanie kosztów ogólnych na ośrodki odpowiedzialności miała istotne znaczenie dla powstania rachunku kosztów działań (*Activity-Based Cost, ABC*). Rachunek kosztów działań stanowi metodę pomiaru wielkości (wolumenu) i kosztów działań, które są niezbędne do wytworzenia i sprzedaży produktów. Zgodnie z tą metodą koszty pośrednie podlegają rozliczeniu na obiekty kosztów (np. produkty, usługi, klientów) za pomocą różnych kluczy rozliczeniowych, które jednocześnie są nośnikami kosztów określonych działań. Model rachunku kosztów działań stanowi także punkt wyjścia do nowego podejścia do zarządzania (przyjmuje się, że drogą do osiągnięcia rentowności przez jednostkę jest zarządzanie działaniami, które powodują koszty). W wielu przypadkach kalkulacja kosztów metodą ABC

<sup>34</sup> Zob. m.in. M. Walczak, M. Kowalczyk, *Rachunkowość i budżetowanie...*, s. 137; M. Michalak, E. Zarzycka, *Pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego w Polsce w kontekście wdrażania koncepcji New Public Management – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 69, s. 61–80.

<sup>35</sup> Zob. A. Szychta, *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 168.



polega jedynie na przypisaniu realizowanym działaniom kosztów bezpośrednich oraz rozliczonych kosztów pośrednich. Jest to niewystarczające kryterium oceny skuteczności podejmowanych przez jednostkę działań.

Według R.S. Kaplana i R. Coopera informacje uzyskane dzięki ABC doprowadziły do powstania *Activity-Based Management* (ABM), czyli zarządzania na podstawie działań. Koncepcja ta wykorzystuje informacje o działaniach i ich kosztach do podejmowania decyzji usprawniających skuteczność i efektywność wymaganych działań. Jak zauważa A. Szychta, w celu wdrożenia ABM nie jest konieczna kalkulacja kosztów produktów metodą ABC; wystarczy wyodrębnienie działań i pomiar ich kosztów<sup>36</sup>.

Metodą strategicznej rachunkowości zarządczej lub strategicznego zarządzania kosztami jest rachunek kosztów docelowych (*target costing*). Stanowi on jedną z najważniejszych metod zarządzania kosztami zorientowaną na tworzenie wartości dla klientów, ponieważ punktem wyjścia do ustalenia, a następnie ponoszenia dopuszczalnego kosztu produktu są wymagania klientów dotyczące ceny, jakości i funkcji spełnianych przez określony produkt. Koncepcja *target costing* wymaga zastosowania w jednostce różnych metod rachunkowości zarządczej i zarządzania oraz technik inżynierskich w celu określenia i zapewnienia osiągnięcia założonego poziomu jednostkowego kosztu wyrobu<sup>37</sup>. Z koncepcją tą związany jest rachunek kosztów cyklu życia produktu. A. Szychta uważa, że można powiązać paradygmat kosztów docelowych z paradygmatem kosztów działań, pomimo występujących wielu różnic<sup>38</sup>. Autorka ta twierdzi, że w integracji ABC z systemem kosztów docelowych liczy się nie tyle zapewnienie dokładnego ustalenia kosztu jednostkowego produktu dzięki kalkulacji metodą ABC, lecz dostarczenie informacji wspierających restrukturyzację procesów i redukcję kosztów ich wykonania. Zdaniem A. Szychty ABC i ABM stanowią ważne narzędzie wspierające system *target costing*. Połączenie tych narzędzi tworzy kompleksowy system rachunkowości zarządczej, uwzględniający różne potrzeby informacyjne menedżerów w zakresie zarządzania operacyjnego i strategicznego. Wspomniana autorka podkreśla, że takie rozwiązanie jest zgodne ze współczesnym paradygmatem rachunkowości zarządczej, tj. paradygmatem strategicznej rachunkowości.

Rachunek redukcji kosztów (*Kaizen costing*) koncentruje się na konsekwentnym, a także permanentnym dążeniu do obniżania kosztu produktu w każdej fazie procesu produkcyjnego oraz pozostałych obszarach firmy poprzez wyszukiwanie i wdrażanie udoskonaleń w technologii i organizacji oraz podnoszenie poziomu wiedzy i kwalifikacji pracowników odpowiedzialnych za osiągnięcie założonego

<sup>36</sup> Zob. A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 253–268.

<sup>37</sup> Analiza wartości, projektowanie współbieżne, globalne sterowanie jakością (TQC), system *just-in-time* lub KANABAN.

<sup>38</sup> Zob. A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji...*, s. 359–394.

celu. Tak postawiony cel wpływa na efektywność realizacji procesu zarządzania kosztami. Rezultatem *kaizen* jest szybkie wprowadzanie dużej liczby małych poprawek w działaniach wykonywanych w jednostce, które prowadzą do stopniowej redukcji kosztów<sup>39</sup>.

Strategiczna karta wyników<sup>40</sup> to współczesna, wielowymiarowa metoda pomiaru wartości dla interesariuszy, która integruje pomiar i ocenę istotnych czynników sukcesu, więc służy zarządzaniu strategicznemu i badaniu stopnia osiągnięcia długofalowych celów organizacji w krótszych okresach<sup>41</sup>. Operacyjne wyniki każdego procesu podlegającego pomiarowi określają zazwyczaj trzy parametry: czas, jakość i koszty.

Celem *Lean Accounting* w zarządzaniu organizacją jest redukcja m.in. czasu wytwarzania oraz dostarczania klientom usługi, kosztu usług, poziomów zarządzania, liczby transakcji i procedur biurokratycznych, liczby poziomów technologicznych. Zdaniem I. Sobańskiej *Lean Accounting* zajmuje się generowaniem i komunikowaniem informacji finansowych i niefinansowych dla menedżerów i pracowników podejmujących decyzje dotyczące realizacji strategii<sup>42</sup>.

*Benchmarking* to metoda zarządzania charakteryzująca się ciągłym porównywaniem kosztów produktów, stosowanych rozwiązań lub realizowanych procesów w organizacji z ich odpowiednikami u konkurentów lub w jednostkach produkujących w różnych branżach w celu wprowadzenia nowych działań, które spowodują, że organizacja ta będzie najlepsza. *Benchmarking* polega na permanentnym uczeniu się od innych, najlepszych i wykorzystaniu ich doświadczeń. W procesie uczenia nie chodzi jednak tylko o wartość poznawczą nowych rozwiązań i wykorzystanie jej we własnej jednostce, lecz o tworzenie rozwiązań znacznie lepszych od poznanych<sup>43</sup>.

R. Dwivedi i współautorzy piszą, że narzędziami rachunkowości zarządczej umożliwiającymi pozyskiwanie dokładniejszych informacji o kosztach na różnych poziomach działalności organizacji oraz monitorowanie wyników są m.in.: rachunek kosztów działań (ABC) oraz *Balanced Scorecard* (BSC)<sup>44</sup>. Moim zdaniem koncepcją dostarczającą kompleksowego obrazu o dokonaniach gmin jest strategiczna karta wyników. T. Wnuk-Pel zauważa, że jako system pomiaru działalności

<sup>39</sup> Szerzej na ten temat: I. Sobańska, *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 392–399.

<sup>40</sup> Do nurtu współczesnych koncepcji pomiaru wartości dla interesariuszy należą także: piramida wyników, EFQM i pryzmat wyników.

<sup>41</sup> Zob. A.A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej...*, s. 51.

<sup>42</sup> Zob. I. Sobańska, *Podejście Lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 107–108.

<sup>43</sup> Szerzej na ten temat: I. Sobańska, *Współczesne systemy rachunku kosztów...*, s. 412–415.

<sup>44</sup> Zob. R. Dwivedi, A. Agarwal, S. Chakraborty, *Application of activity based costing and balanced scorecard models in a biscuit industry for sustainable competitive advantage*, „Journal of Advanced Research in Management (JARM)” 2015, vol. 1(11), s. 5.

zrównoważona karta dokonań ma dwie zasadnicze cechy, tzn. zbiera w postaci jednego raportu różne aspekty działalności jednostki i zapobiega optymalizacji jednego obszaru działalności kosztem innych<sup>45</sup>. W opinii tego autora tradycyjne systemy pomiaru skupiały się głównie na krótkookresowych miernikach finansowych, takich jak wskaźniki finansowe czy budżety. Zaletą BSC według K. Opolskiego i P. Modzelewskiego jest to, że pomaga stworzyć miary realizacji strategii instytucji publicznej w sposób zrównoważony, uwzględniający zarówno aspekty wewnętrzne instytucji publicznej, stronę finansową jej działalności, jak i otoczenie zewnętrzne w postaci odbiorców usług<sup>46</sup>.

To, co odróżnia BSC od innych wykorzystywanych często w organizacjach kombinacji miar finansowych i niefinansowych to według O.A. Gică i O.I. Moisescu powiązanie przyczynowo-skutkowe<sup>47</sup>. Autorzy ci twierdzą, że poprawnie skonstruowana karta wyników przedstawia historię strategii organizacji za pomocą powiązanych wskaźników pomiaru dokonań obejmujących cztery perspektywy: klienta, finansową, procesów wewnętrznych i rozwoju. Strategiczna karta wyników jest zatem systemem pomiaru, strategicznym systemem zarządzania oraz narzędziem komunikacyjnym. System ten używa pomiaru jako nowego języka w celu opisanie istotnych elementów realizacji strategii, zamiast koncentrować się na kontroli finansowej, która nie zapewnia wystarczających informacji dotyczących podejmowanych przez pracowników decyzji długoterminowych.

Wymienione narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane do pomiaru dokonań gmin stanowią tylko przykład wielu różnorodnych koncepcji, które ukształtowały się w praktyce gospodarczej i są przedmiotem zainteresowania akademików oraz praktyków. Przedstawiona systematyka metod i narzędzi rachunkowości zarządczej miała na celu zaprezentowanie koncepcji pomiaru dokonań, które mogłyby zostać wdrożone i wykorzystywane przez gminy. Wskazałam powiązania między różnymi narzędziami i metodami rachunkowości zarządczej. Aby jednak systemy te były spójne i użyteczne w erze globalizacji, postępu technologicznego i przy wzroście znaczenia zasobów niematerialnych, konieczne jest zastosowanie takich metod pomiaru, który będzie integrował wskaźniki finansowe i niefinansowe.

Obowiązującym, lecz nie obligatoryjnym dla gmin systemem pomiaru dokonań jest w naszym kraju koncepcja budżetu zadaniowego, który powinien stanowić podstawę kalkulacji planowanych zadań. Jak wykazano, budżet zadaniowy jest niezbędny w procesie przygotowywania Wieloletniej Prognozy Finansowej i inwestycyjnej. Wobec tego powinien stanowić instrument realizacji strategicznych

<sup>45</sup> Zob. T. Wnuk-Pel, *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 456–457.

<sup>46</sup> Zob. K. Opolski, P. Modzelewski, *Jakość i efektywność w administracji samorządowej – podejście metodologiczne*, „Ekonomia. Rynek – Gospodarka – Społeczeństwo” 2009, t. 22, s. 34.

<sup>47</sup> Zob. O.A. Gică, O.I. Moisescu, *How to build a successful...*, s. 141.

zamierzeń, co z kolei implikuje konieczność powiązania go ze strategią rozwoju. Niestety praktyka polskich gmin pokazuje, że planowanie wydatków w długim okresie odbywa się na podstawie danych historycznych – budżetów poprzedniego okresu sprawozdawczego. WPF, projektowana bez użycia jakichkolwiek narzędzi rachunkowości zarządczej czy budżetu zadaniowego, jest uproszczonym i ułomnym narzędziem planowania długoterminowego. Zasoby przewidywane do realizacji zadań nie są skalkulowane, nie określa się oczekiwanych rezultatów, a zadania nie są powiązane ze strategią. Wobec powyższego obligatoryjna WPF staje się fikcją. Można zatem stwierdzić, że gminy nie posiadają mechanizmów kontroli wydatków (poza zrównoważeniem budżetu) i pomiaru dokonań.

Reasumując, należy się zgodzić z poglądem J. Hermaszewskiego, który twierdzi, że związek przyczynowo-skutkowy celów nadrzędnych i wydatków majątkowych powinien stanowić suwerenny proces planowania długookresowego, niezależnie od zachowania równowagi dochodów i wydatków bieżących<sup>48</sup>. Autor ten podkreśla, że przy planowaniu wieloletnim występują ściśle związki przyczynowo-skutkowe (między misją organizacji a wydatkami inwestycyjnymi), a w budżecie zadaniowym występuje ścisła zależność pomiędzy celami i miernikami ich osiągnięcia.

Niestety, w gminach nie występuje zintegrowany system wspomagający zarządzanie i ocenę dokonań tych jednostek. Obecnie mamy raczej do czynienia z rozproszonym systemem zarządzania opartym na tradycyjnych budżetach i sprawozdaniach budżetowych<sup>49</sup>. J. Michalak, powołując się na badania rozwoju rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego w krajach rozwiniętych, twierdzi, że jednostki te wykorzystują głównie rutynowo zbierane dane administracyjne i finansowe, które nie stanowią dobrej podstawy do pomiaru i oceny wyników<sup>50</sup>. Należy zatem zgodzić się z poglądem M. Dylewskiego, który uważa, że niezbędnym krokiem w celu podniesienia efektywności procesów zarządzania zasobami publicznymi jest stopniowe zastępowanie archaicznych i niespójnych rozwiązań elementami zarządzania strategicznego oraz budżetu zadaniowego.

Należy więc dążyć do prezentacji informacji o dokonaniach w postaci wieloaspektowego raportu przedstawiającego wyniki i skutki działalności w wielu obszarach, z uwzględnieniem ich hierarchii i związków przyczynowo-skutkowych (mapa dokonań), który, jak pisze P. Kabalski, jest najwyższym stopniem zaawansowania prezentacji informacji o dokonaniach<sup>51</sup>. Autor ten uważa ponadto, że jeśli chodzi o charakter informacji, to najlepszym rozwiązaniem byłoby

<sup>48</sup> Zob. J. Hermaszewski, *Problemy wyodrębniania procesów w zarządzaniu...*, s. 83–85.

<sup>49</sup> Potwierdzają to wyniki moich badań. Zob. rozdział czwarty niniejszej monografii.

<sup>50</sup> Zob. J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006, t. 34, s. 58.

<sup>51</sup> Zob. P. Kabalski, *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji o wieloaspektowych dokonaniach przedsiębiorstwa a praktyka największych spółek giełdowych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, t. 52, s. 60.

połączenie informacji kwantytatywnych z narracją<sup>52</sup>. Prezentacja samych informacji liczbowych może być niewystarczająca. Po pierwsze, nie wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa można zmierzyć, a po drugie, liczby często nie oddają skali (znaczenia) danego przedsięwzięcia. Według P. Kabalskiego nie można więc przekazywać użytkownikom „suchych” liczb, należy je uzupełnić o krótkie wyjaśnienie istoty problemu (zjawiska), który kryje się pod daną wartością lub liczbą. Takie samo stanowisko zajmuje S. Perera. Twierdzi on, że dla pomiaru dokonań gminy szczególnie istotne są wielowymiarowe systemy, ponieważ w organizacjach tych nie można wszystkich zjawisk zmierzyć za pomocą konwencjonalnych miar<sup>53</sup>. Dlatego moim celem jest prezentacja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla wybranej gminy w Polsce, który łączy się z wdrożeniem narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego umożliwiających kalkulację zadań i usług, a także wprowadzeniem działań benchmarkingowych, co w konsekwencji służyć będzie zwiększeniu przejrzystości gmin oraz odpowiedzialności decydentów w obszarach, które do tej pory były niekontrolowane.

### 3.3. Struktura i funkcje strategicznej karty wyników dla gminy

Problem pomiaru wyników w sektorze publicznym na przestrzeni ostatnich lat został dostrzeżony zarówno przez praktyków, jak i teoretyków, którzy nie kwestionują konieczności wdrażania nowoczesnych narzędzi pomiaru. Sporządzone przez gminy sprawozdania finansowe i budżetowe oraz miary wskaźników finansowych oparte na tych raportach związane są przede wszystkim z realizacją wymogów prawnych<sup>54</sup>. Koncentracja gmin na miernikach finansowych jest często spowodowana obawą przed zmianą, brakiem zasobów kadrowych i finansowych. W literaturze przedmiotu pomiar wyników przy zastosowaniu jednego syntetycznego miernika finansowego jest często podważany ze względu na małą pojemność informacyjną (nie ujmuje kapitału intelektualnego, który w dzisiejszej gospodarce tworzy przewagę konkurencyjną)<sup>55</sup>. Stosowanie do pomiaru i oceny

---

<sup>52</sup> Ze względu na typ informacji można wyróżnić: informacje kwantytatywne, informacje o charakterze narracyjnym (opisowym) oraz informacje o charakterze mieszanym, czyli narracja uzupełniona informacjami kwantytatywnymi (lub odwrotnie). Zob. P. Kabalski, *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji...*, s. 61.

<sup>53</sup> Zob. S. Perera, H. Schoch, S. Sabaratnam, *Adoption of the balanced scorecard in local government: an exploratory*, „Asia-Pacific Management Accounting Journal” 2007, vol. 2, issue 1, s. 58.

<sup>54</sup> UoFP, UoR i inne akty prawne.

<sup>55</sup> Zob. A. Szychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 173–174; J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 58; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Focusing Your Organization on Strategy...*, s. 6; W. Mensah, B.P. George, *Performance management in the public sector: an action-research based case study in Ghana*, „Journal of Applied Economics and Business Research (JAEBR)” 2015, vol. 5(2), s. 108; The Chartered Institute of Management

dokonań tylko metod opartych na miarach finansowych ogranicza możliwość pełnej i wyczerpującej analizy obecnej i przyszłej sytuacji jednostki. Mierniki finansowe nie koncentrują się na długofalowej strategii organizacji. Wykorzystanie wyniku finansowego czy wskaźników rentowności jest w przypadku jednostek publicznych niezgodne z głównymi zasadami ich funkcjonowania. Za wady tradycyjnych finansowych miar wyników uznaje się także m.in.: retrospektywność, nieujawnianie przyczyn osiągniętych wyników, słabą możliwość predykcji przyszłych osiągnięć jednostki, zbyt duży nacisk na krótkoterminowe dokonania, nieuwzględnianie kosztu kapitału. Stosowanie oddzielnych wskaźników finansowych służy wyłącznie jako podstawa kontroli wykonania celów i zadań jednostki gospodarczej, lecz nie jako mechanizm projektowania przyszłych wyników i zarządzania nimi, który jest nastawiony na tworzenie wartości dla określonej grupy lub grup interesariuszy jednostki. Ponadto w wyniku nadmiernego polegania na celach i wskaźnikach finansowych podmiot zaniedbuje inne ważne perspektywy, takie jak: uczenia się i wzrostu oraz procesów wewnętrznych niezbędnych dla poprawy zarządzania i pozycji jednostki. Przedstawione problemy pokazują, że wskaźniki finansowe dostarczane przez system rachunkowości są niewystarczającym narzędziem w procesie podejmowania decyzji i oceny dokonań gmin.

Potrzebne jest zatem uzupełnienie systemu rachunkowości gmin o strategiczne miary dokonań dostarczane przez system rachunkowości zarządczej. Wyznacznikiem skuteczności tego systemu pomiaru jest jego zdolność inspirowania przede wszystkim menedżerów, inwestorów, kredytodawców w procesie decyzyjnym, wskazywanie drogi na przyszłość oraz zwiększenie przejrzystości organizacji. System ten powinien umożliwić dokonanie oceny efektywności podejmowanych działań, a także formułować i określać czynniki odpowiedzialne za wyniki osiągane przez organizację. Wobec tego szczególnego znaczenia nabierają miary jakościowe, opisowe, narracyjne oceny efektywności, które pozwalają na holistyczną ocenę działalności gmin. Zdaniem A. Szychty skutki działalności współczesnych organizacji powinny być badane przy zastosowaniu metody wielokryterialnej, w systemie pomiaru wyników dostosowanym do specyfiki danej organizacji, wewnętrznie spójnym oraz zintegrowanym z innymi metodami rachunkowości zarządczej<sup>56</sup>. C.A. Leoveanu sądzi, że system pomiaru dokonań organizacji

---

Accountants, „Balanced Scorecard Topic Gateway Series” 2008, no. 2, s. 5, [http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid\\_tg\\_balanced\\_scorecard\\_nov08.pdf](http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid_tg_balanced_scorecard_nov08.pdf) (dostęp: 20.05.2017); H. Nørreklit, *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*, „Management Accounting Research” 2000, vol. 11, s. 66, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf> (dostęp: 20.05.2017).

<sup>56</sup> Zob. A. Szychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 168; J. Michalak, *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 21, s. 151; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Focusing Your Organization on Strategy...* Także T. Wnuk-Pel uważa, że nie istnieje jeden uniwersalny wskaźnik charakteryzujący w sposób doskonały wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa. Nie wystarczą miary

musi uwzględniać wszystkie aspekty, które definiują organizację, tj. ludzi, finanse, materiały i inne zasoby zaangażowane w realizację zadań i ich celów<sup>57</sup>. Według tego autora system pomiaru powinien być źródłem oceny i kontroli umożliwiającym stworzenie ogólnego obrazu sytuacji danej jednostki. Zastosowanie systemu pomiaru dokonań może pozwolić na dokonanie bardziej precyzyjnej kontroli realizacji określonych zadań, świadczenia usług publicznych, osiągnięcia celów instytucji. Stanowi narzędzie zarządzania, dzięki któremu menedżer może obserwować wszystkie aspekty umożliwiające ocenę skuteczności lub efektywności.

Systemy pomiaru dokonań (*Performance measurement systems*) mogą zmniejszyć koszty dostarczania informacji poprzez monitorowanie i poprawę procesu budżetowego. Istotne jest również zwiększenie zaufania do instytucji, co można osiągnąć dzięki podniesieniu jakości świadczonych usług oraz obniżeniu ich kosztów, a także monitorowaniu realizacji zaplanowanych celów. Potrzeba wdrożenia i stałego wykorzystywania systemów pomiaru dokonań w gminach jest ważna przede wszystkim z punktu widzenia obywateli. Dzięki temu, że jednostki sektora publicznego korzystają z metod strategicznego planowania, zwiększają wydajność i poświęcają czas na monitorowanie wyników, to właśnie obywatele mogą korzystać z usług o lepszej jakości.

Narzędziem zaspokajającym zapotrzebowanie na informacje w procesie decyzyjnym oraz umożliwiającym pomiar dokonań gmin jest *Balanced Scorecard*<sup>58</sup>. Metoda ta wykorzystuje kombinację finansowych i niefinansowych mierników,

---

finansowe bez operacyjnych miar działalności, nie wystarczą też miary operacyjne bez miar finansowych. Dla właściwej oceny działalności jednostki menedżerowie muszą korzystać ze zintegrowanego systemu miar operacyjnych i finansowych charakteryzującego w sposób kompleksowy różne aspekty działania organizacji. Z kolei P. Kabalski pisze, że informacje o dokonaniach jednostki gospodarczej w różnych aspektach (a nie jedynie w aspekcie finansowym) są przydatne nie tylko menedżerom, ale także użytkownikom zewnętrznym. Autor ten zwraca uwagę, że obecni i potencjalni dostarczyciele kapitału chcieliby widzieć jednostkę oczami zarządu, czyli znać nie tylko jej aktualną pozycję finansową i wynik za miniony rok obrotowy, ale także strategię i postępy w jej realizacji, fundamenty przyszłego rozwoju, generatory wartości, słabe i mocne strony spółki. Inni interesariusze mogą być zainteresowani np. kwestią oddziaływania spółki na środowisko naturalne, jej odpowiedzialnością społeczną, relacjami z pracownikami. Szerzej na ten temat: T. Wnuk-Pel, *Zrównoważona karta dokonań jako system pomiaru działalności*, [w:] I. Sobańska (red.) *Rachunek kosztów...*, s. 456; P. Kabalski, *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji o wieloaspektowych dokonaniach przedsiębiorstwa a praktyka największych spółek giełdowych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, t. 52, s. 59.

<sup>57</sup> Zob. C.A. Leoveanu, *Performance evaluation systems in the public sector*, „Curentul Juridic” 2016, vol. 3, s. 28.

<sup>58</sup> W literaturze przedmiotu jako narzędzie pomiaru efektywności jednostek sektora finansów publicznych opisuje się ponadto *The Common Assessment Framework* (CAF), które służy do zarządzania jakością. Zostało opracowane dla sektora publicznego i zainspirowane modelem doskonałości Europejskiej Fundacji Zarządzania Jakością (EFQM). CAF ma zastosowanie w różnych krajach europejskich na różnych poziomach: centralnym i lokalnym. Zob. C.A. Leoveanu, *Performance evaluation systems...*, s. 29.

które ukazują działalność jednostki i jej osiągnięcia<sup>59</sup>. Łączy historyczną dokładność danych finansowych dotyczących poziomu oszczędności lub zadłużenia z czynnikami sukcesu, a także pomaga wdrażać strategie. W. Mensah i B.P. George twierdzą, że jednostka nie łącząc wskaźników finansowych z niefinansowymi doprowadza do tego, że nie w pełni rozumie swoją strategię i osiągnane wyniki. Zdaniem tych autorów skutkuje to brakiem przejrzystości działania, a w konsekwencji prowadzi do utraty dochodów<sup>60</sup>. Według R.S. Kaplana oraz D.P. Nortona strategiczna karta wyników ma na celu ochronę długoterminowych inicjatyw przed krótkoterminową optymalizacją, tak jak proces ustalania budżetu musi chronić długoterminowe inicjatywy przed naciskami na osiąganie krótkoterminowych wyników finansowych, co jest zauważalne w sferze politycznej.

Koncepcja strategicznej karty wyników powstała pod koniec XX wieku w Stanach Zjednoczonych. Klasyczna strategiczna karta wyników opracowana została przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona dla sektora prywatnego. Jednakże rozwój koncepcji pomiaru dokonań zaowocował wykorzystaniem tego narzędzia także w sektorze publicznym. Strategiczna karta wyników jest zatem uniwersalnym narzędziem planowania i zarządzania, niezależnie od wielkości i typu organizacji. Umożliwia zarządzanie jednostką zgodnie z jej wizją i strategią, monitorując realizację wyznaczonych celów oraz poprawiając komunikację zarówno wewnątrz organizacji, jak i z otoczeniem. Jest to nie tylko narzędzie służące do pomiaru wyników jednostki, ale także pozwalające przełożyć strategię na działanie. „Pomiar dokonań oraz otrzymane wyniki mają na celu udowodnienie, czy następował postęp w stosunku do planów oraz czy informacje wspomagają proces decyzyjny”<sup>61</sup>. Umożliwia zatem decydującym zidentyfikowanie źródeł wartości dla obecnych i przyszłych klientów. Koncepcja ta rozpoznaje obszary, w jakie należy zainwestować, aby uzyskać założony efekt – zwiększenie wartości dla klienta. Ponadto wypełnia lukę w zakresie zarządzania kapitałem intelektualnym<sup>62</sup>, ponieważ obecna sprawozdawczość finansowa jednostek (w tym także gmin) nie prezentuje informacji o tego typu kapitale. W procesie zarządzania kapitałem intelektualnym niezbędne są dane ilościowe i jakościowe, a nie finansowe.

---

<sup>59</sup> Do takich metod należą również: Intangible Assets Monitor, Performance Pyramid, Performance Prism, Public Sector Value Model i inne. Szerszy przegląd i analizę metod pomiaru dokonań przedstawia J. Michalak, *Pomiar dokonań – od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 8.

<sup>60</sup> Zob. W. Mensah, B.P. George, *Performance management...*, s. 99.

<sup>61</sup> *Introduction to the Balanced Scorecard for the Public Sector*, [www.stellarleadership.com](http://www.stellarleadership.com) (dostęp: 20.05.2017).

<sup>62</sup> Na kapitał intelektualny składa się kapitał ludzki i strukturalny. Kapitał ludzki obejmuje wiedzę pracowników, ich umiejętności oraz innowacyjność. Kapitał strukturalny – posiadane systemy informatyczne, technologie, patenty, znaki handlowe, jak również strukturę organizacyjną. Szerzej na ten temat: E. Nowak, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 128.



Istotą BSC jest zatem „postrzeganie organizacji jako zbioru elementów całości realizowanych procesów, których funkcjonowanie determinowane jest osiągnięciem celów strategicznych”<sup>63</sup>. Strategiczna karta wyników stanowi kompleksowe spojrzenie na organizację, równoważąc cele: finansowe z niefinansowymi, długoterminowe z krótkoterminowymi oraz wyniki przeszłe ze wskaźnikami skoncentrowanymi na przyszłości<sup>64</sup>. Moim zdaniem koncepcja BSC powinna być akceptowaną praktyką zarządzania gminami, ponieważ koncentruje się na wielokryterialnej ocenie efektywności działalności organizacji poprzez pomiar w czterech perspektywach (obszarach):

- perspektywa finansowa (umożliwia odpowiedź na pytanie, jak postrzegają nas właściciele);
- perspektywa klienta (umożliwia odpowiedź na pytanie, jak postrzegają nas klienci);
- perspektywa procesów wewnętrznych (umożliwia odpowiedź na pytanie, jakie procesy powinniśmy usprawnić);
- perspektywa rozwoju (umożliwia odpowiedź na pytanie, czy możemy się dalej rozwijać i kreować wartość).

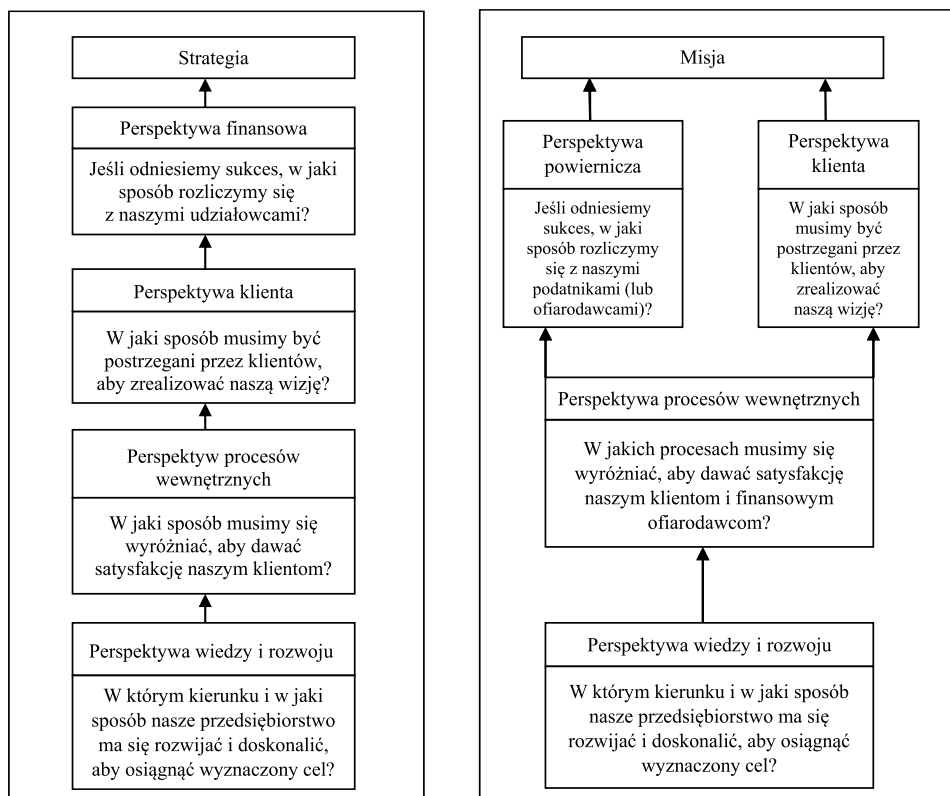
Wskazane perspektywy zapewniają równowagę między zewnętrznymi miarami satysfakcji klientów a miernikami procesów wewnętrznych realizowanych w gminie. Zdaniem autorów BSC karta powinna zawierać nie więcej niż 30 kluczowych wskaźników służących ocenie dokonań jednostki. Perspektywy muszą być uszeregowane logicznie w łańcuch przyczynowo-skutkowy, tworząc tzw. mapę strategii, która umożliwia realizację głównych celów organizacji. Mapa strategii stanowi narzędzie komunikowania celów jednostki z celami osobistymi pracowników. Na rysunku 3 została przedstawiona mapa strategii dla jednostek sektora prywatnego oraz publicznego.

Strategiczna karta wyników jest szeroko opisywana w literaturze przedmiotu, a badania nad możliwościami jej zastosowania przyniosły wiele szczegółowych rozwiązań. Elastyczność tej koncepcji umożliwia menedżerom ściśle dopasowanie każdej organizacji do jej aktualnej sytuacji i potrzeb. Wzajemny układ perspektyw oraz ich specyfika mogą się różnić w zależności od typu organizacji, rynku, branży czy sektora, w jakim funkcjonuje. Zastosowanie strategicznej karty wyników w jednostkach sektora publicznego pozostaje jednak wciąż znacznie rzadsze niż w sektorze prywatnym<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> I. Świderek, *Sprawozdawczość budżetowa oraz w zakresie operacji finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2016, s. 124.

<sup>64</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001, s. 12–13.

<sup>65</sup> Zob. L.A. Kidwell, S.K. Ho, J. Blake, P. Wraith, R. Roubi, W.A. Richardson, *Management techniques implemented by municipal administrators: an international comparison*, „The CPA Journal” 2002, no. 72, s. 63–66.



Rysunek 3. Ogólna mapa strategii

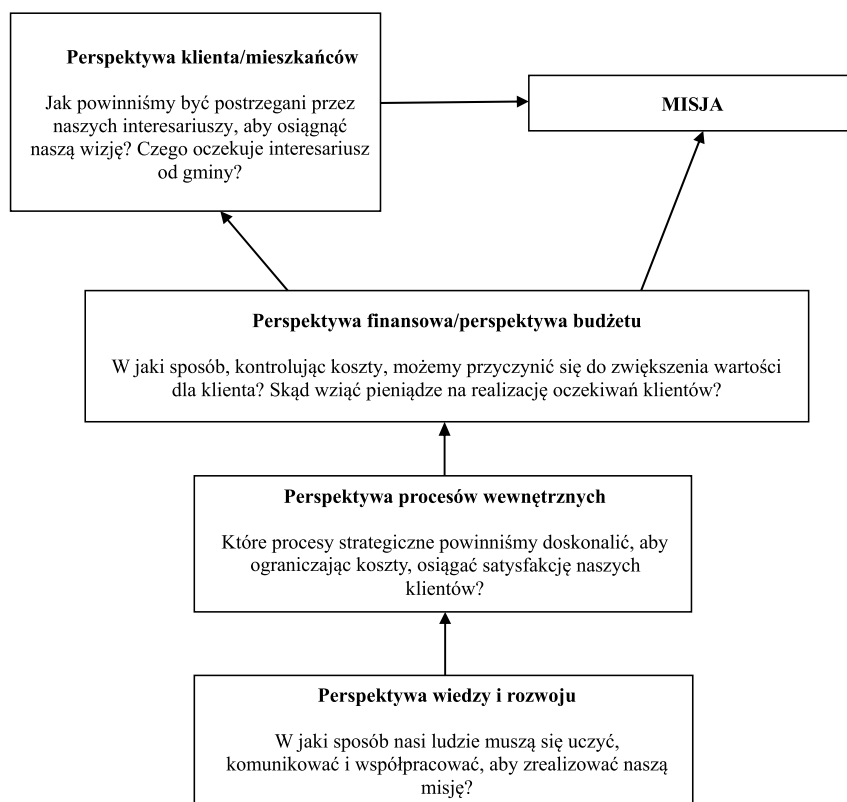
Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Mapy strategii w biznesie*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2011, s. 27.

Zastosowanie BSC w jednostkach sektora publicznego wymaga zmiany układu perspektyw, uzupełnienia o inne, a niekiedy zmiany terminologii. Działania te są niezbędne, aby dostosować tę koncepcję do specyfiki jednostki i jej potrzeb. Rysunek 4 przedstawia schemat strategicznej karty wyników dla sektora publicznego.

W strategicznej karcie wyników jednostek sektora publicznego wszystkie cele, działania, procesy i perspektywy zmuszą zostać podporządkowane misji jednostki, ponieważ istotą tych organizacji jest zaspokajanie potrzeb klientów. W modelu BSC dla tych podmiotów dominującą perspektywą jest perspektywa klienta lub interesariuszy<sup>66</sup>. Wynika to ze specyfiki działania gmin, dla których

<sup>66</sup> A. Rautiainen proponuje zmianę perspektywy klienta na perspektywę ludzi (*people perspective*), która uwzględniałaby zarówno interesy klientów, jak i pracowników jednostek sektora publicznego. Podejście to wydaje się wątpliwe, ponieważ w wielu sytuacjach interesy pracowników i klientów jednostek sektora publicznego są sprzeczne. Zob. J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 61.

najważniejszy jest szeroko rozumiany klient, a nie osiągnięte wyniki finansowe. Uzupełnieniem są perspektywy: finansowa<sup>67</sup>, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju. Stanowią one odwzorowanie najważniejszych aspektów strategii gmin i są podstawą do określenia celów i tematów strategicznych oraz pomiaru dokonań. Zasadnicze znaczenie ma związek między celami charakterystycznymi



**Rysunek 4.** Podstawowe perspektywy oraz pytania, które należy stawiać przy formułowaniu celów i mierników w BSC dla jednostek sektora publicznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Świerk, *Sprawozdawczość budżetowa oraz w zakresie operacji finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2016, s. 480; J. Michalak, *Doświadczenia z zakresu zastosowań Zrównoważonej Karty Dokonań w sektorze technologii informacyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 5, s. 86–87; A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje...*

<sup>67</sup> Może ona być również przedstawiona równoległe z perspektywą klienta. Uzasadnieniem takiego układu jest fakt, iż poprzez perspektywę finansową dokonuje się realizacji celów nadrzędnych klienta, czyli zgodnie z przebiegiem łańcucha przyczynowo skutkowego. Jednakże nie wszystkie powiązania będą od perspektywy operacyjnej poprzez finansową do perspektywy klienta. Część z nich oddziałuje bezpośrednio na perspektywę klienta, niezależnie od realizacji celów w perspektywie finansowej. I. Skadłubowicz, *Zastosowanie Balanced Scorecard w usprawnianiu funkcjonowania urzędów skarbowych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011, s. 271.

dla poszczególnych perspektyw, a także miernikami stopnia realizacji każdego z celów. Zapewnienie równowagi między tymi celami jest warunkiem ich osiągnięcia, a tym samym sukcesu gminy.

Obecnie dość powszechnym zjawiskiem jest opracowywanie w gminach strategii rozwoju. Jednakże najczęściej zarządzanie strategiczne kończy się na sformułowaniu strategii. Na posiedzeniach rady gminy (miasta) analizowane są najczęściej bieżące sprawy i poziom wykonania budżetu. Wszystkie te czynności odbywają się w oderwaniu od zaprojektowanej strategii. Zrównoważenie celów charakterystycznych dla wszystkich opisanych perspektyw powinno zapobiec niekorzystnym zjawiskom realizacji zadań wyznaczanych przez radnych gminy (miasta), którzy mają osobiste i polityczne cele. BSC wskazuje więc drogę, którą należy podążać, aby realizować określone wspólnie cele strategiczne. W ten sposób gmina nie będzie realizować osobistych i politycznych postulatów radnych kosztem inwestycji o charakterze rozwojowym. Jak twierdzi E. Nowak, szczególną zaletą tej koncepcji jest zachowanie ciągłości między planowaniem strategicznym i operacyjnym, co jest niedostrzegalne w tradycyjnym sposobie budżetowania<sup>68</sup>.

W strategicznej karcie wyników gmin wyróżnia się cztery perspektywy (według poniższej hierarchii):

- perspektywa klienta;
- perspektywa finansowa;
- perspektywa procesów wewnętrznych;
- perspektywa uczenia się i rozwoju.

### **Perspektywa klienta**

W strukturze zrównoważonej karty wyników gmin nadrzędną jest perspektywa klienta (interesariuszy, mieszkańców). Istnieje możliwość usytuowania w mapie strategii na najwyższym poziomie, obok perspektywy klienta, perspektywy finansowej w celu zasygnalizowania, jak ważne jest zadowolenie sponsorów i obywateli, którzy zapewniają organizacji środki finansowe dla prowadzenia działalności. Perspektywa ta koncentruje się na otoczeniu zewnętrznym w celu poznania i uwzględnienia w działalności gmin potrzeb szeroko rozumianych klientów. W literaturze przedmiotu wymieniane są najważniejsze aspekty działalności jednostki z punktu widzenia klienta (interesariuszy), w których gmina może konkurować z innymi w najbliższym otoczeniu. Przykładowymi celami i miarami procesu, produktu, rezultatu i skuteczności są:

- czas – kryterium to wyraża okres, w jakim organizacja może zaspokoić potrzeby klientów – czas realizacji zlecanego zadania, zrealizowanej usługi, wydania decyzji;

---

<sup>68</sup> Zob. E. Nowak, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.

- jakość – kryterium to mierzy jakość produktu/usługi z punktu widzenia klienta. Jakość postrzegana przez klienta to np.: liczba usług niewykonanych poprawnie, liczba błędnie wystawionych dokumentów, jakość dokumentacji przygotowywanej przez gminy, tzn. kompletność i bezbłędnosc;
- koszt – bezpośredni koszt świadczonej usługi nie jest jedynym kosztem postrzeganym przez interesariusza, może to być także koszt pozyskania informacji;
- lojalność interesariuszy – lojalność mierzy się przeciętnym czasem współpracy, liczbą podmiotów gospodarczych, które zaniechały współpracy z gminą. Pośrednio lojalność interesariuszy może być mierzona liczbą nowych podmiotów działających w regionie, nowych mieszkańców, którzy wybrali ten region po pozytywnym zaopiniowaniu przez innych interesariuszy;
- satysfakcja interesariuszy – istotny jest poziom ogólnej satysfakcji. Może być mierzony za pomocą kwestionariuszy, ankiet, ilości zgłaszanych skarg i zażaleń. Czynniki determinującymi mogą być: kultura, wiedza i kompetencje pracowników, organizacja obsługi, wygląd urzędu, poczucie jedności wśród mieszkańców;
- liczba nowych miejsc pracy na terenie gminy.

Analiza rzeczywistych wskaźników z jej wartościami docelowymi pozwala określić, czy wybrana strategia w odniesieniu do interesariuszy realizowana jest prawidłowo oraz czy jest zgodna ze strategią całej jednostki.

## Perspektywa finansowa

Perspektywa finansowa w zrównoważonej karcie wyników gmin nosi niekiedy nazwę perspektywy budżetu i odpowiada wyłącznie za możliwości sfinansowania realizacji zaplanowanych zadań gminy. Jest podporządkowana celom wskazanym w perspektywie klienta, ale dotyczy także przestrzegania zasad gospodarki finansowej. Osiągnięcie założonych celów zależy jednak nie tylko od perspektywy budżetu, ale również od działań podejmowanych w pozostałych perspektywach. Oznacza to, że cele i mierniki dokonań pozostałych perspektyw muszą być połączone poprzez związki przyczynowo-skutkowe z perspektywą finansową. Mierniki ujęte w perspektywie finansowej dokonują pomiaru wyników z okresu przeszłego i są wykorzystywane do oceny efektywności w krótkim okresie (mierniki realizacji celów). Jak już wspomniano, dla gmin aspekt finansowy nie jest celem nadrzędnym, lecz ograniczającym. Gminy muszą zaspokajać potrzeby obywateli przy ograniczonych środkach finansowych zaplanowanych w budżecie. Miarą nie powinien być zatem poziom oszczędności wygospodarowany przez gminę; oszczędności te mogły powstać na skutek zaniechania realizacji pewnych zadań wynikających z jej misji. Nie oznacza to, że BSC pomija tradycyjne wskaźniki finansowe.

Przykładowe cele i mierniki ich realizacji charakterystyczne dla perspektywy finansowej to:

- wzrost dochodów gminy mierzony m.in.: dynamiką dochodów gminy, wskaźnikiem udziału dochodów własnych w dochodach ogółem, wzrostem dochodów gminy z podatku CIT i PIT;
- udział kosztów operacyjnych (administracyjnych) w kosztach ogółem (wydatkach) lub przychodach (dochodach);
- wzrost wydajności mierzony dochodami w relacji do liczby zatrudnionych;
- zwiększenie wydajności wykorzystania aktywów;
- redukcja jednostkowego kosztu wykonania usługi.

Wzrost dochodów gminy można uzyskać poprzez zwiększenie jakości świadczonych usług, atrakcyjności gminy w wymiarze mieszkalnym, geograficznym i gospodarczym. Redukcję kosztów można osiągnąć nie tylko poprzez obniżanie kosztów, ale także poprawę efektywności, zwiększając np. liczbę obsługiwanych klientów. Określenie mierników wydajności wymaga przeanalizowania sposobu wykorzystania zasobów pośrednich (analizy procesów i działań), oszacowania produktów ich pracy oraz określenia ilości i jakości tych produktów w stosunku do poziomu zaangażowania zasobów. W tym celu niezbędne jest zastosowanie budżetu zadaniowego, który zapewnia powiązanie między wydatkami na zasoby wspierające, procesami i działaniami wykorzystującymi te zasoby oraz produktami tych procesów w formie wyrobów lub usług. Miarą sukcesu gmin jest zatem skuteczność i efektywność zaspokajania potrzeb jej klientów. Perspektywa finansowa odzwierciedla długoterminowe cele gmin, co dowodzi silnego związku strategicznej karty wyników z jej długoterminowymi celami.

## Perspektywa procesów wewnętrznych

Perspektywa procesów wewnętrznych obejmuje zarządzanie operacyjne, zarządzanie klientami, innowacje i relacje ze społeczeństwem. W perspektywie tej definiuje się działania i procesy, które zgodnie z przyjętymi założeniami umożliwiają realizację celów (wynikających ze strategii skierowanej na spełnienie oczekiwań klientów) sformułowanych w perspektywie klienta i finansowej. Z perspektywy klienta najważniejszym procesem wewnętrznym jest realizacja zasadniczych działań gminy – dostarczenie klientowi produktów i usług wysokiej jakości, terminowo i po możliwie niskiej cenie. Proces ten rozpoczyna się zgłoszeniem przez klienta zapotrzebowania na określoną usługę, a kończy momentem, w którym usługa zostanie zrealizowana. R.S. Kaplan oraz D.P. Norton twierdzą, że identyfikacja celów i mierników w perspektywie procesów wewnętrznych jest jedną z najbardziej wyraźnych różnic między strategiczną kartą wyników a tradycyjnymi systemami mierzenia efektywności<sup>69</sup>. Według tych autorów

<sup>69</sup> Szerzej na ten temat: R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 95–96.

systemy tradycyjne kontrolują przede wszystkim istniejące centra odpowiedzialności. Ich zdaniem zarówno tradycyjne systemy pomiaru wyników, jak i bardziej zaawansowane techniki koncentrują się jedynie na usprawnianiu działania pojedynczych komórek, a nie powiązanych ze sobą procesów. Wiele narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów standardowych, budżetowanie i kontrola kosztów oraz analiza odchyleń, służyło monitorowaniu procesów podstawowej działalności jednostki; charakteryzowano je głównie przez finansowe miary działalności (m.in. budżety). Pominięcie miar operacyjnych w ocenie procesów działalności zasadniczej doprowadza jednak do nieracjonalnych zachowań z punktu widzenia organizacji<sup>70</sup>. BSC uwydatnia zatem różnice pomiędzy tradycyjnymi metodami pomiaru dokonań. W strategicznej karcie wyników identyfikuje się i oblicza zazwyczaj mierniki, takie jak koszt, jakość, wydajność, czas w procesach, które determinują osiągnięcie celów strategicznych określonych w perspektywie klienta i finansowej. Istotną rolę w pomiarze kosztów procesów gospodarczych jednostek sektora prywatnego odgrywa rachunek kosztów działań (ABC), zaś w gminach – budżet zadaniowy<sup>71</sup>.

W strategicznej karcie wyników jako kompletnym i zintegrowanym systemie pomiaru działalności gmin (zawierającym miary finansowe i niefinansowe służące ocenie procesów wewnętrznych zachodzących w jednostce) można wyróżnić m.in.:

- przeciętny czas upływający od momentu zgłoszenia zapotrzebowania przez interesariusza do momentu zrealizowania usługi;
- jakość procesu – mierzona m.in. za pomocą: liczby e-usług, liczby pracowników posługujących się systemem EOD, poziomem zadowolenia interesariuszy z obsługi przez urzędników;
- koszt realizacji procesów wewnętrznych (z wykorzystaniem takich metod rachunkowości zarządczej jak np. rachunek kosztów działań czy budżet zadaniowy).

Miary dotyczące procesów związanych z działalnością podstawową powinny być porównywane w czasie i w stosunku do planów (trzeba stale prowadzić *benchmarking* z innymi gminami). Wyniki porównań między urzędami warto udostępnić zarówno kadrze kierowniczej gminy, jak i jej mieszkańcom.

---

<sup>70</sup> Przykładem takiego zachowania jest kupowanie dużej ilości materiałów i korzystanie z upustów cenowych. Działanie to, choć jest korzystne z punktu widzenia osoby odpowiedzialnej za te zakupy (odchylenia cenowe), może nie być korzystne dla całej jednostki (duża ilość zapasów oraz wysokie koszty ich finansowania i magazynowania). Zob. T. Wnuk-Pel, *Zrównoważona karta dokonań...*, s. 464.

<sup>71</sup> Zadanie jest podstawowym parametrem działania w gminach. Zob. rozdział drugi niniejszej monografii.

## Perspektywa uczenia się i rozwoju

Perspektywa uczenia się i rozwoju obejmuje cele i mierniki determinujące rozwój organizacji. W strategicznej karcie wyników cele perspektywy klienta, finansowej i procesów wewnętrznych określają obszary, w których jednostka musi się doskonalić, aby osiągnąć poprawę efektywności. „Cele w perspektywie rozwoju tworzą bazę, dzięki której możliwa jest realizacja zamierzeń ujętych w trzech pozostałych perspektywach. Są one zatem czynnikami, które determinują osiągnięcie sukcesu w pozostałych trzech perspektywach”<sup>72</sup>.

R.S. Kaplan oraz D.P. Norton proponują trzy główne elementy perspektywy rozwoju:

- potencjał kadrowy;
- możliwości systemów informatycznych – mierzy się dostępnością do dokładnych informacji o klientach i procesach dla pracowników podejmujących decyzje;
- poziom motywacji, decentralizacji i zbieżności celów<sup>73</sup>.

Perspektywa uczenia się i rozwoju jest skoncentrowana na innowacyjności, zdolności do uczenia się, uwzględnia czynniki intelektualne i z zakresu infrastruktury umożliwiające wykonanie celów określonych w perspektywie klientów i wewnętrznych procesów. Miarami ujmowanymi w tej części BSC są np.: satysfakcja pracowników, rotacja najważniejszych pracowników, nakłady na szkolenia pracowników, liczba zatrudnionych podwyższających swoje kwalifikacje. Każda miara w poszczególnych częściach omawianej koncepcji powinna być przyczynowo powiązana z innymi miarami i ostatecznie znajdować zakończenie w określonym mierniku finansowym, np. ekonomicznej wartości dodanej (EVA), stopie zwrotu nakładów (ROI), bądź zysku netto<sup>74</sup>.

Badania przeprowadzone przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona wykazały, że organizacjom nie sprawia trudności definiowanie celów i mierników w perspektywie klienta, finansowej i procesów wewnętrznych<sup>75</sup>. Zdaniem tych autorów podczas definiowania mierników odnoszących się do kwalifikacji pracowników, możliwości systemów informacyjnych oraz zbieżności celów jednostki – z reguły nie poświęca się wiele wysiłku na identyfikację mierników efektywności. R.S. Kaplan i D.P. Norton podkreślają, że jednym z ważniejszych powodów wdrażania strategicznej karty wyników jest rozwój potencjału poszczególnych pracowników i organizacji jako całości, zatem pomijanie tej perspektywy jest bardzo niepokojące.

<sup>72</sup> R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć...*, s. 122.

<sup>73</sup> Szerzej na ten temat: *ibidem*, s. 122–138.

<sup>74</sup> Zob. G. Kulikowska, I. Sobańska, *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu Departamentem Księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 18, s. 111; A. Szychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 179–180.

<sup>75</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć...*, s. 136.



Perspektywa finansowa w strategicznej karcie wyników mierzy osiągnięty aktualnie poziom kondycji finansowej jednostki. Perspektywa klienta wskazuje na źródła tej kondycji, tj. na pozycję rynkową jednostki i zadowolenie klientów. Dla osiągnięcia sukcesu rynkowego i finansowego, jednostka musi realizować właściwe procesy, których efektywność podlega pomiarowi w perspektywie procesów wewnętrznych. Przyszła sytuacja jednostki zależy również od jej zdolności do zmian, usprawnień i dalszego rozwoju, które to kategorie są mierzone w perspektywie rozwoju i wiedzy<sup>76</sup>.

A. Szychta zauważa ponadto, że koncepcja ta poprzez pomiar wskaźników finansowych i niefinansowych pokazuje, w jaki sposób gminy tworzą wartość dzięki inwestowaniu w klientów, dostawców, pracowników, nowe technologie i nowatorstwo<sup>77</sup>. Jest więc metodą, która umożliwia zidentyfikowanie, opis i monitorowanie składników kapitału intelektualnego.

Ewolucja dzisiejszego społeczeństwa i rosnące zapotrzebowanie na usługi publiczne, które ułatwiają życie obywateli wymagają nowych systemów wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań. *Balanced Scorecard* wydaje się jedną z najlepszych koncepcji wspierających proces zarządzania strategicznego, która umożliwia zaspokajanie potrzeb klientów oraz pozwala dokonać wieloaspektowej oceny działań podejmowanych przez decydentów.

### 3.4. Implementacja strategicznej karty wyników w gminie

Wdrożenie strategicznej karty wyników jest procesem wieloetapowym. R.S. Kaplan i D.P. Norton sądzą, że karta ta nie może obejmować wszystkich usług świadczonych przez jednostkę<sup>78</sup>. Ich zdaniem w strategicznej karcie wyników należy uwzględnić te usługi, które dana jednostka chce doskonalić, aby gmina była lepszym miejscem zamieszkania, pracy i prowadzenia działalności gospodarczej. Warto przy tym pamiętać, że nie każdą kategorię ekonomiczną można zmierzyć. O wyborze kategorii podlegającej pomiarowi powinny zdaniem R. Simonsa decydować następujące czynniki:

- 1) możliwość realizacji (wykonalność) pomiaru wyników;
- 2) zrozumienie procesu transformacji nakładów na wyniki;
- 3) koszty pozyskania informacji;
- 4) pożądany poziom innowacji;
- 5) obserwowalność (uchwytność) wyników<sup>79</sup>.

<sup>76</sup> A. Szychta, *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru...*, s. 180.

<sup>77</sup> Zob. *ibidem*, s. 182.

<sup>78</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001, s. 151.

<sup>79</sup> Zob. R. Simons, *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, za: J. Michałak, *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 389.

Istotne jest zdefiniowanie zależności przyczynowo skutkowych między nakładami a wynikami. W przypadku braku możliwości powiązania tych kategorii monitorowanie procesu transformacji powoduje ponoszenie nieuzasadnionych kosztów. Ważny jest również koszt dokonywanego pomiaru, zwłaszcza z punktu widzenia gmin, które powinny minimalizować koszty pozyskiwania informacji. W procesie pomiaru nakładów i transformacji generowane są także koszty obserwacji. Komponentami tych kosztów są według J. Michalaka: koszt obserwacji, koszt utraconych korzyści oraz koszty spowodowane brakiem monitoringu<sup>80</sup>. W opinii tego autora informacje o procesie powinny być gromadzone i monitorowane wówczas, gdy kryterium oceny jest bezpieczeństwo lub jakość. Ponadto istotna jest obserwowalność (uchwytność) wyników. W przypadku, gdy procesy transformacji są mało zrozumiałe lub trudne do zaobserwowania, wówczas – według J. Michalaka – za zmienną obserwowalną powinno się przyjąć kontrolę nakładów powiązaną ze szkoleniami i oddziaływaniem na postawy pracowników w taki sposób, aby przyjęli cele organizacji za własne<sup>81</sup>.

Autorzy strategicznej karty wyników R.S. Kaplan i D.P. Norton podkreślają, że ze względu na odmiennność każdej organizacji, realizację innych celów i zadań, tworzenie tego narzędzia pomiaru wyników powinno podążać własną drogą<sup>82</sup>. T. Kondraszuk i J. Jaworski zauważają, że tworzenie strategicznej karty wyników jest kreatywnym procesem decyzyjnym w organizacji<sup>83</sup>. R.S. Kaplan i D.P. Norton wyróżniają osiem etapów budowy karty, lecz w literaturze przedmiotu wymienianych jest najczęściej pięć typowych etapów implementacji omawianej koncepcji<sup>84</sup>.

Pierwszym etapem we wdrażaniu systemu wspomagającego zarządzanie, opartego na BSC, powinno być opracowanie strategii (sformułowanie celu strategicznego) uwzględniającej zróżnicowane potrzeby społeczne<sup>85</sup>. Jest to bardzo

<sup>80</sup> Zob. J. Michalak, *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza...*, s. 391.

<sup>81</sup> Zob. *ibidem*, s. 392.

<sup>82</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Focusing Your Organization on Strategy...*, s. 9.

<sup>83</sup> Zob. T. Kondraszuk, J. Jaworski, *Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w gospodarstwie wiejskim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 74, s. 48.

<sup>84</sup> Zob. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Focusing Your Organization on Strategy...*, s. 9. Zob. także: Zob. A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 52; T. Kondraszuk, J. Jaworski, *Ramy koncepcyjne...*, s. 48; J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 63; J. Michalak, *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza...*, s. 442; M.P. Rodríguez Bolívar, A.M. López Hernández, D. Ortiz Rodríguez, *Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: an experience in municipal sport services*, „Academia, Revista Latinoamericana de Administración” 2010, nr 45, <http://revistaacademia.cladea.org>, s. 118 (dostęp: 11.08.2016).

<sup>85</sup> Badania pokazują, że 62,7% jednostek samorządu terytorialnego nie aktualizuje swojej strategii. Proces aktualizacji strategii rozwoju powinien być przyjmowany jako systemowy element zarządzania strategicznego gminą. Strategia powinna być aktualizowana i korygowana w trakcie istotnych zmian w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym gminy. Zob. M. Zajdel, M. Michalewicz-Kaniowska, *Bank*

trudny etap, ponieważ – jak pokazują badania P.R. Nivena – tylko 10% organizacji wdraża swoją strategię<sup>86</sup>. Wśród barier skutecznego wdrożenia autor ten wymienia:

- barierę wizji: niewielki odsetek pracowników rozumie strategię (5%);
- barierę ludzi: tylko 25% menedżerów posiada powiązanie systemu motywacyjnego z realizowaną strategią;
- barierę zarządzania: w większości przypadków kadra zarządzająca poświęca mniej niż godzinę w miesiącu na dyskusję dotyczącą strategii (85%);
- barierę zasobów: ponad połowa organizacji nie łączy przygotowywanych przez siebie budżetów z opracowaną strategią (60%).

Opracowana i przyjęta strategia musi zatem zostać przedstawiona i wyjaśniona każdemu pracownikowi. Zarządcy gmin powinni przekazać swoim podwładnym widoczne i bezpośrednie korzyści płynące z wykorzystania strategicznej karty wyników. Pracownicy powinni mieć świadomość, że zadania przez nich realizowane są tak samo ważne, jak produkt wytwarzany w jednostce biznesowej, a od jakości wykonanego zadania zależy poziom satysfakcji klienta. W celu wyjaśnienia strategii gminy należy poinformować wszystkich pracowników o tym, jakie są oczekiwania klientów, czy i w jaki sposób możemy te oczekiwania spełnić, które procesy wewnętrzne powinny zostać zmienione (i jak) w celu realizacji strategii oraz czy jednostka posiada odpowiednią infrastrukturę (informatyczną, organizacyjną i ludzką). W celu przybliżenia strategii i idei karty wyników pracownikom, można wykorzystywać zarówno sposoby tradycyjne (zebrania ogólne, broszury, gazetki, tablice informacyjne, programy szkoleniowe), jak i nowoczesne (strony internetowe, intranety, pomoce wizualne w formie map uczenia się, drzewo zależności przyczynowo-skutkowych). Wykorzystanie nowoczesnych kanałów komunikacji może wpłynąć pozytywnie na lepsze zrozumienie przez pracowników celów strategicznych, monitorowanie postępów w zakresie realizacji strategii, a także na świadomość realizacji celów strategicznych poprzez działania każdego z pracowników.

Kolejnym etapem jest budowa mapy strategii, zawierającej konkretne cele w każdej z wyodrębnionych perspektyw (razem z określonym miernikami i terminami ich realizacji). Cele mieszczące się w poszczególnych perspektywach muszą być odpowiednio uporządkowane i podzielone przynajmniej na dwa obszary: operacyjne i strategiczne. Powinny być dostosowane do celów w perspektywie klienta, które będą gwarantować jego satysfakcję. Zgodnie z założonymi celami finansowymi i potrzebami klientów, organizacja identyfikuje cele i środki

---

*Danych Regionalnych w aspekcie planowania Strategii Rozwoju Gminy*, „Europa Regionum” 2013, t. XVI, s. 197–198.

<sup>86</sup> Zob. P.R. Niven, *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximising Performance and Maintaining Results*, John Wiley and Sons, New York 2002, s. 9–11.

dla procesów wewnętrznych. Koncepcja strategicznej karty wyników uwypatnia te procesy, które są najbardziej istotne dla uzyskania satysfakcji klientów. Podczas określania celów w perspektywie uczenia się i wzrostu ujawnione zostają wymagane inwestycje w przekwalifikowanie pracowników, unowocześnienie technologii informacyjnych i systemów.

Wielką wagę należy przywiązywać do tego, aby wszystkie cele spełniały kryteria określone opisywaną już regułą SMART, a także były konsultowane z pracownikami na wszystkich szczeblach organizacji<sup>87</sup>. Niezbędne jest ponadto zapewnienie zbieżności indywidualnych celów pracowników ze strategią gminy oraz powiązanie systemu wynagradzania z osiągnięciami indywidualnymi pracowników, departamentów oraz całej jednostki. Wówczas każdy pracownik gminy będzie rozumiał cel pomiaru, znał źródło danych oraz oczekiwany kierunek zmian.

Po dokonaniu analizy misji w gminie, zidentyfikowaniu wszystkich interesariuszy oraz określeniu własnych celów, gmina musi wyznaczyć dla każdego założonego celu odpowiednie mierniki (wskaźniki) poziomu ich realizacji. A. de Waal uważa, że zarządzanie dokonaniami jest procesem, w którym sterowanie organizacją odbywa się poprzez definiowanie misji, strategii i celów organizacji, podlegających pomiarowi przy wykorzystaniu krytycznych czynników sukcesu i kluczowych mierników dokonań (*Key Performance Indicators*, KPI)<sup>88</sup>. W każdym projekcie strategicznej karty wyników muszą zatem zostać wybrane kluczowe wskaźniki efektywności (KPI), które będą odzwierciedlać cele gminy i staną się kluczem do sukcesu jednostki. Ponadto od KPI wymaga się, aby: były mierzalne, sposób ich obliczania był jasno zdefiniowany, definicja ta niezmienna w czasie dokonywanych analiz, wskazane zostały źródła danych do jego obliczenia, pożądana tendencja, a także osoba odpowiedzialna za poziom wskaźnika. „Pracownicy muszą zrozumieć mierniki, aby ich decyzje i działania dawały oczekiwane skutki”<sup>89</sup>. KPI są czymś więcej niż tradycyjnymi miarami finansowymi. Dotyczą m.in. takich obszarów, jak: poziom satysfakcji klienta, stopień identyfikowania się celów osobistych pracowników z celami gminy, potencjał kadrowy czy kultura organizacyjna oraz, co najważniejsze, są powiązane ze strategią gminy. Obszary te trudno zmierzyć, można jednak dokonać ich oceny za pomocą KPI. A. de Waal dodaje, że pomiar wykonuje się po to, aby podejmować skuteczne działania korekcyjne mające za zadanie utrzymanie organizacji na drodze realizacji jej celów<sup>90</sup>.

M. Rydzewska-Włodarczyk twierdzi jednak, że zastosowanie mierników finansowych w ocenie dokonań gmin jest utrudnione ze względu na cele ich

<sup>87</sup> T. Kondraszuk, J. Jaworski, *Ramy koncepcyjne...*, s. 48.

<sup>88</sup> Zob. A. de Waal, *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, New York 2007, s. 19.

<sup>89</sup> R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced...*, s. 242.

<sup>90</sup> Zob. A. de Waal, *Strategic Performance Management*, s. 19.

działania. Zasoby tych podmiotów nie służą osiągnięciu wyników finansowych i rentowności (takie wyniki oznaczają zbędne obciążenie podatników, a ujemny wynik zaburza ideę redystrybucji środków publicznych w celu zaspokojenia potrzeb społecznych bez naruszania zasobów publicznych)<sup>91</sup>. Autorka ta zaleca w przypadku gmin oceniać stopień osiągnięcia najlepszych rezultatów przy pełnej realizacji założonych celów i optymalnym wykorzystaniu zasobów.

W związku z powyższym podczas projektowania wskaźników powinny zostać wykorzystane jednocześnie mierniki finansowe i niefinansowe. Uwzględniająca je mapa strategii będzie bardziej doskonałym odwzorowaniem zależności między różnorodnymi celami stawianymi jednostkom sektora publicznego.

Odpowiednie zestawienie celów i mierników w poszczególnych płaszczyznach umożliwia przede wszystkim wypełnienie luki informacyjnej na temat stanu bieżącego organizacji. Dokonuje się tym sposobem pewnego rodzaju diagnostyki, która z kolei umożliwia weryfikację realizacji celów strategicznych. Opracowany wzorzec oceny może być wykorzystywany do bieżącego monitorowania procesów zachodzących w organizacji, a także kontroli założonych celów z rezultatami podjętych decyzji<sup>92</sup>.

Podjęte decyzje oraz wynikające z nich działania powodują, że wyznaczone wskaźniki zmieniają swój poziom. Pomiar odchyleń wskaźników od wartości docelowych, a także obserwacja współzależności między nimi umożliwiają podejmowanie decyzji mających na celu powtórne zrównoważenie karty.

Następny etap to wdrożenie strategicznej karty wyników, która ma zapewnić diagnozę obszarów wymagających zmian, planowanie operacyjne i strategiczne, zarządzanie i ocenę realizacji przyjętych we wcześniejszym etapie celów. Wymagana jest więc okresowa analiza mierników zawartych w karcie, aby dokonać pomiaru skuteczności podejmowanych działań w drodze realizacji celów strategicznych organizacji. Monitorowanie i analiza odchyleń założonych celów umożliwia wdrażanie działań naprawczych oraz wykorzystanie przez gminę szans lub eliminację zagrożeń w celu osiągnięcia sukcesu. Weryfikacja realizacji strategii stanowi podstawę do jej aktualizacji oraz modyfikacji celów zawartych w poszczególnych perspektywach. Zarządzanie wspomagane strategiczną kartą wyników jest zatem procesem ciągłym nastawionym na formułowanie i wdrażanie skutecznej strategii oraz wynikających z niej planów, przede wszystkim Wieloletniej Prognozy Finansowej gmin.-

O możliwościach aplikacyjnych BSC w organizacjach publicznych świadczą doświadczenia zagraniczne opisane w literaturze. Kartę wykorzystuje się w takich miejscach, jak: Uniwersytet w Kalifornii, Uniwersytet w San Diego, Uniwersytet

<sup>91</sup> Zob. M. Rydzewska-Włodarczyk, *Warunki pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Europa Regionum” 2013, t. XVI, s. 186.

<sup>92</sup> T. Kondraszuk, J. Jaworski, *Ramy koncepcyjne...*, s. 49.

w Edynburgu, szpital dziecięcy w Duke, szpitale w Szwecji, samorządy w Finlandii, Miasto Charlotte (USA), Miasto Brisbane, Australia, Centrelink, Australia, Ministerstwo obrony w USA, Wojtkowy Wydział Medyczny, (AMEDD US), Texas Education Agency (TEA), Fulton County School (Georgia), Rząd Landu Badenia-Wirtembergia w Niemczech<sup>93</sup>.

Zaadaptowanie strategicznej karty wyników do zarządzania polskimi gminami jest nie tylko możliwe, ale i bardzo potrzebne. Koncepcja BSC umożliwia bowiem bardziej efektywnie gospodarowanie ograniczonymi zasobami (ludzkimi, rzeczowymi i finansowymi), przewidywanie oraz przeciwdziałanie problemom i zagrożeniom, które mogą się pojawić w niedalekiej przyszłości. Decyzje podejmowane w oparciu o strategiczną kartę wyników będą wpływać nie tylko na poziom zadłużenia gminy, możliwości inwestycyjne, ale także na jakość życia mieszkańców. Koncepcja ta wypełnia zatem lukę wynikającą z braku narzędzi wykorzystywanych do prognozowania i oceny dokonań tych podmiotów.

Ponadto niewątpliwą zaletą BSC jest jej integralność z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej oraz metodami zarządzania. Oznacza to, że zastosowanie jej nie obliguje jednostki do zaprzestania korzystania z innych metod rachunkowości zarządczej czy technik zarządzania. Umiejętne zastosowanie tej koncepcji może w pełni zgadzać się z realizacją podstawowych postulatów nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi, przede wszystkim efektywnego zarządzania i pomiaru dokonań. Koncepcja ta uwzględnia także założenia teorii kosztów transakcyjnych: redukuje koszty pozyskiwania informacji przez różnych interesariuszy oraz redukuje niepewność. Ponadto będzie sprzyjać rzetelnemu wypełnianiu obowiązków formalnych nałożonych na gminy.

Stosowanie strategicznej karty wyników w polskich gminach jest obecnie mało rozpowszechnione. Proces wdrażania tej koncepcji jest trudny dla gmin ze względu na niewielkie zasoby finansowe i kadrowe oraz ograniczenia wynikające z przepisów regulujących ich funkcjonowanie. Implementacja BSC wymaga ponadto zmian w systemie rachunkowości oraz strukturze organizacyjnej gminy.

---

<sup>93</sup> Szerzej na ten temat: P.R. Niven, *Balanced Scorecard Step-by-Step...*, s. 34; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced...*; J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 60; <https://kpilibrary.com/topics/using-the-balanced-scorecard-in-the-public-sector> (dostęp: 26.05.2017); Y.A. Pollalis, M. Gartenberg, B. Edmunds, *Applying the balanced scorecard methodology in the public sector. The case of the department of defense in the United States*, „Journal of Economics and Business” 2004, vol. 54, no. 1; A. Rautiainen, *Balanced Scorecard Usage in Finish Municipalities*, School of Business and Economics, University of Jyväskylä, Ph.D. Thesis Research Proposal, November 2005.

### 3.5. Zalety i bariery wdrożenia strategicznej karty wyników w gminie

Przedstawiona koncepcja strategicznej karty wyników w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym gminach, łączy się z podejściem holistycznym. Zastosowanie w karcie zróżnicowanych mierników finansowych i niefinansowych dostarcza wielowymiarowych informacji o bieżącej sytuacji oraz przyszłej kondycji gminy. W literaturze przedmiotu wymienia się wiele zalet wdrożenia strategicznej karty wyników<sup>94</sup>. Największą korzyścią jest stworzenie mapy strategii, która sprzyja zrozumieniu przez pracowników strategii organizacji, poprawie ich motywacji oraz powiązaniu działań pracowników ze strategią i z celami organizacji. Pełniejsze zrozumienie strategii przez wszystkich pracowników umożliwia uzyskanie szybkiego rozwiązania powstających problemów i podejmowanie na bieżąco działań naprawczych. Przyczynia się to do poprawy komunikacji w gminie, ponieważ – jak podkreśla H. Nørreklit – pomiar dokonań nie jest ograniczony tylko do wskaźników finansowych<sup>95</sup>. Zdaniem W. Mensaha i B.P. George’a pozytywnym skutkiem jest również to, że system ten motywuje pracowników do osiągania wyznaczonych celów nie tylko z powodu przewidywanej nagrody, ale także zwiększenia samopoczucia i zadowolenia<sup>96</sup>. Autorzy ci zauważają, że tworzy on ponadto poczucie spełnienia wśród pracowników, gdy podejmują oni decyzje i realizują własne zamierzenia, wpływając jednocześnie na zwiększenie poprawy działania całej organizacji. Y.A. Pollalis i współautorzy piszą, że wyniki pomiaru zachęcają ludzi do angażowania się w zmiany, ponieważ otrzymują oni informację zwrotną dotyczącą wykonywanej pracy oraz mogą dzielić się swoją wiedzą i wpływać na to, co należy jeszcze zrobić, aby usprawnić funkcjonowanie całej organizacji<sup>97</sup>.

Zarządzanie gminą oparte na strategicznej karcie wyników daje również możliwość posiadania szerszych i kompleksowych informacji dotyczących obrotu jednostki i jej planów na przyszłość, pozwala na monitorowanie postępów w osiąganiu celów strategicznych, a także koncentrację na czynnikach będących źródłem wartości w długim okresie – co w konsekwencji powoduje wzrost jakości świadczonych usług i satysfakcji klientów<sup>98</sup>.

<sup>94</sup> Zob. J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 63–64; J. Świerk, *Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 442, s. 481.

<sup>95</sup> Zob. H. Nørreklit, *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*, „Management Accounting Research” 2000, vol. 11, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf>, s. 82 (dostęp: 20.05.2017).

<sup>96</sup> Zob. W. Mensah, B.P. George, *Performance Management...*

<sup>97</sup> Szerzej na ten temat: Y.A. Pollalis, M. Gartenberg, B. Edmunds *Applying the balanced scorecard methodology...*

<sup>98</sup> Zob. J. Świerk *Analiza gotowości polskich miast...*, s. 481.

Skoordynowanie pomiaru dokonań z systemem zarządzania gminą powinno zintensyfikować organizacyjne uczenie się i poprzez informacje zwrotne wpływać na udoskonalanie strategii i poprawę funkcjonowania organizacji. Zrównoważona karta wyników stanowi cenne źródło raportowania i kontroli dokonań gmin wykorzystywane na potrzeby wewnętrzne i zewnętrzne. Warto dodać, że jest to system, który powinien nieustannie ewoluować. Jednak zaprojektowanie i wdrożenie tego systemu jest niezwykle skomplikowane, co potwierdza obserwowana w naszym kraju praktyka.

J. Świerk pisze, że zastosowanie tej koncepcji w gminach, uwzględniające interesy wszystkich interesariuszy, umożliwia formułowanie celów i strategii zarówno z punktu widzenia polityczno-administracyjnego, jak i z perspektywy mieszkańców<sup>99</sup>. Autorka ta zaznacza, że BSC pozwala także na określenie zależności między ilością i jakością świadczonych usług oraz stopniem realizacji celu, a ponadto zależności między stopniem realizacji celu oraz programami politycznymi i zaufaniem społeczeństwa. Trzeba się zatem zgodzić z poglądem J. Michalaka, który twierdzi, że omawiana koncepcja koncentruje się na potrzebach świadczeniobiorców, obywateli<sup>100</sup>. „Informuje również społeczeństwo i pracowników o efektach działania oraz czynnikach determinujących realizację misji i celów strategicznych”<sup>101</sup>.

Zastosowanie w gminach systemu pomiaru dokonań opartego na strategicznej karcie wyników natrafia jednak w praktyce na wiele trudności i barier. Przywołane już zostały bariery wynikające z ograniczonych zasobów, uwarunkowań prawnych, które regulują system finansów publicznych w Polsce oraz wyzwań stawianych przed specjalistami rachunkowości w gminach. J. Michalak pisze ponadto o trudnościach z przejrzystym zdefiniowaniem wyników i ich ocenieniem, mało widocznych korzyściach dla różnych grup interesariuszy oraz o niemożności zaspokojenia ich zróżnicowanych, czasem sprzecznych oczekiwań<sup>102</sup>.

Oznacza to, że proces implementacji musi się wiązać ze zmianą kultury organizacyjnej tych jednostek – od koncentracji na zadaniach do koncentracji na odbiorcach usług i zwiększeniu efektywności. Warunkiem wykorzystania omawianej koncepcji do pomiaru dokonań gmin jest również modyfikacja systemu rachunkowości, który powinien zmierzać do integracji systemu rachunkowości finansowej z systemem rachunkowości zarządczej. Projektując narzędzie pomiaru dokonań, należy dostarczyć informacje służące ocenie stopnia realizacji strategii płynące z systemu rachunkowości zarządczej. Ponadto autorzy strategicznej karty wyników zauważają, że w procesie implementacji często pojawiają się błędy

<sup>99</sup> Zob. J. Świerk, *Pomiar dokonań jednostki samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu strategicznej karty wyników na przykładzie gminy Inowrocław*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia 4” 2015, nr 4, s. 590.

<sup>100</sup> Zob. J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 63–64.

<sup>101</sup> M. Nieplowicz, *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników...*, s. 133.

<sup>102</sup> Zob. J. Michalak, *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań...*, s. 58.



w strukturze i doborze mierników, a także błędy organizacyjne w procesie opracowywania oraz stosowania tej karty.

Mimo wielu niekwestionowanych zalet, nawet najbardziej nowoczesne koncepcje pomiaru wyników, takie jak *Balanced Scorecard* wykazują pewne niedoskonałości. H. Nørreklit poddał krytyce niektóre założenia tej koncepcji. Autor ten uważa, że:

- trudno utrzymać związki przyczynowo-skutkowe między analizowanymi perspektywami – mają one charakter bardziej logiczny;
- duża ilość narzędzi oraz złożoność techniki powodują zmniejszenie kontroli zarządzania;
- mamy do czynienia z subiektywnością i trudnością wyboru mierników;
- występują trudności w obiektywnym pomiarze mierników niefinansowych;
- nie zawsze istnieje zależność między wzrostem satysfakcji klienta a zwiększeniem wyniku finansowego i rentowności;
- omawiana koncepcja nie zapewnia zarządzania ochroną środowiska, co może spowodować rozbieżność między planem zawartym w strategii a rzeczywistymi działaniami<sup>103</sup>.

Według H. Nørreklit niezgodność planu strategicznego z codziennymi działaniami organizacji wymaga odpowiednich narzędzi: konieczna jest zmiana zarządzania, uczenia się organizacyjnego i kontrolowanie przez pracowników procesów zmian<sup>104</sup>. Na różnych poziomach należy wprowadzić odpowiednie strategiczne środki, które umożliwią kontrolę i koordynację decyzji i działań pracowników na tych poziomach. Wspomniany autor zaznacza także, że kompleksowe miary finansowe generowane przez system rachunkowości nie są wystarczające dla zapewnienia spójności między decyzjami i działaniami pracowników. Ponadto niedokładne założenia strategicznej karty wyników mogą doprowadzić do wadliwego działania, co może skutkować brakiem wydajności. W konsekwencji może to spowodować rozbieżność między zakładaną strategią a realizowanymi działaniami. Należy zatem, zdaniem H. Nørreklit, dążyć do udoskonalania i rozwoju istniejących koncepcji. Przedstawione bariery i krytyka BSC nie powinny jednak moim zdaniem hamować entuzjazmu i opóźniać wdrożenia tej koncepcji, ponieważ odwołując się do jej wykorzystania, gminy tracą szansę mierzenia efektywności w tych obszarach, w których posiadają dostęp do informacji.

Uważam, że strategiczna karta wyników jest narzędziem, które może wspomagać efektywne zarządzanie gminami poprzez podejście wieloaspektowego. Do tej pory wiele obszarów działania, procesów i zasobów nie było dostrzeganych. Wykorzystywane obecnie przez większość gmin systemy oceny dokonań nie zawierają wszystkich istotnych zmiennych, zatem nie można oczekiwać, że

<sup>103</sup> Zob. H. Nørreklit, *The balance on the balanced scorecard...*, s. 75–77.

<sup>104</sup> Zob. *ibidem*, s. 66–70.

pozyskiwane z nich informacje są użyteczne i wiarygodne. Wobec tego potrzebne są modele pomiaru dokonań, które pogłębią wiedzę o czynnikach sukcesu w gminie. Rachunkowość musi sprostać tym oczekiwaniom. System rachunkowości polskich gmin powinien ulec zmianie, ponieważ obecnie w większości jednostek występuje koncentracja na sporządzaniu sprawozdań finansowych, które służą jedynie wypełnianiu nałożonych na gminy obowiązków prawnych. Sprawozdania finansowe nie dostarczają informacji użytecznych w procesie decyzyjnym oraz przy ocenie dokonań. Sporządzane przez gminy budżety służą tylko porównaniu planu z wykonaniem. Dzięki BSC możliwa będzie kalkulacja planowanych zadań, a co za tym idzie rzetelne sporządzanie obligatoryjnych planów wieloletnich oraz ocena i kontrola efektywności polskich gmin przez różnych interesariuszy.

Przeprowadzona analiza pozwala stwierdzić, że *Balanced Scorecard* jest uniwersalnym i elastycznym instrumentem strategicznej rachunkowości zarządczej, możliwym do wykorzystania w gminie w celu wypełnienia ciężących na tej jednostce obowiązków prawnych, a ponadto stanowi system chroniący przed utratą zaufania szeroko rozumianych klientów. Należy przy tym podkreślić, że BSC musi być zaprojektowana dla konkretnej gminy, w sposób uwzględniający jej strategię. W przeciwnym razie zastosowanie karty może przynieść odmienne od oczekiwanych efekty. B. Gavurová i V. Šoltés piszą, że niedoskonałe zastosowanie koncepcji BSC może znacznie obniżyć jej jakość lub pogorszyć funkcjonalność całego systemu zarządzania<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> Zob. B. Gavurová, V. Šoltés, *Application of the cross-impact matrix method in problematic phases of the balanced scorecard system in private and public sector*, „Journal of Applied Economic Sciences” 2013, vol. 1(23), s. 104.



## Rozdział 4

# Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim – wyniki badań własnych

### 4.1. Charakterystyka próby badawczej

Wyboru próby badawczej (województwa) dokonano na podstawie analizy danych GUS za rok 2015<sup>1</sup>. Wykorzystane zostały zestawienia 16 województw w Polsce, w którym każdemu z nich jest przyporządkowany kolejny numer od 1 do 16. Cyfra ta oznacza miejsce (ranking) spośród zestawionych przez GUS jednostek. Na podstawie analizy danych GUS przyjęto, że województwo łódzkie jest najbardziej reprezentatywne w badanych zakresach. Wybór województwa oparty został na podstawie następujących charakterystyk: powierzchnia (9 miejsce), ludność ogółem zamieszkując województwo (6 miejsce), dochody ogółem (8 miejsce) oraz wartość dodana brutto (ceny bieżące na jednego pracującego w roku 2014). Przedstawione charakterystyki są istotnymi determinantami rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej gmin w Polsce.

Jako technikę badawczą zastosowano ankietę; narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety. Jego wybór uzasadnia to, iż badania tego typu są powszechnie stosowane w naukach o zarządzaniu (z tego powodu nie przedstawiono ich podstaw teoretycznych), a także trudność w zastosowaniu innego narzędzia, np. wywiadu eksperckiego. Początkowo miał być przeprowadzany wywiad ekspercki, jednakże po podjęciu prób umówienia spotkań okazało się, że jego wykorzystanie napotyka pewne bariery (zakres terytorialny i liczebność gmin w województwie łódzkim – 198 oraz niemożność dopasowania terminów spowodowana obowiązkami skarbników).

Zakresem badań objęto wszystkie gminy znajdujące się na terenie województwa łódzkiego. Kwestionariusz ankiety skierowany został do skarbników gmin.

---

<sup>1</sup> Zob. [lodz.stat.gov.pl](http://lodz.stat.gov.pl) (dostęp: 10.10.2016). Wszystkie informacje podlegające analizie wiązały się z danymi za rok 2015 (poza tymi, jakie dotyczyły wartości dodanej brutto, które zostały podane przez GUS na koniec 2014).

Uzasadnieniem był fakt, iż ta grupa respondentów legitymuje się wysokimi kwalifikacjami oraz powinna posiadać szeroką wiedzę na temat systemu rachunkowości. Osoby te są współodpowiedzialne za funkcjonowanie gmin, a będąc jednocześnie pracownikami, wpływają na pracę innych. Takie podejście można uznać za uzasadnione, gdyż daje badaczowi możliwość poznania nie tylko opinii i uwag kadry zarządzającej, ale dodatkowo pozwala na porównanie postrzegania tych samych zjawisk i procesów przez kadrę zarządzającą różnych organizacji.

Badanie ankietowe zostało podzielone na dwie części: próbną oraz właściwą. Do badania próbnego wybrano wszystkie gminy z województwa łódzkiego. Zostało ono przeprowadzone w grudniu 2016 roku (była to elektroniczna ankieta). Uzyskano cztery wypełnione kwestionariusze, co stanowiło jedynie 2% gmin województwa łódzkiego. Badanie właściwe prowadzono od stycznia do marca roku 2017. Drogą komunikacji z jednostkami statystycznymi był tym razem email. Otrzymano 42 wypełnione ankiety, co stanowi 21% (należy to uznać za wynik zadawalający). Nieliczne braki w zwróconych formularzach oraz pewne nieścisłości w odpowiedziach zostaną ujawnione w kolejnym podrozdziale monografii, podczas omawiania poszczególnych zagadnień.

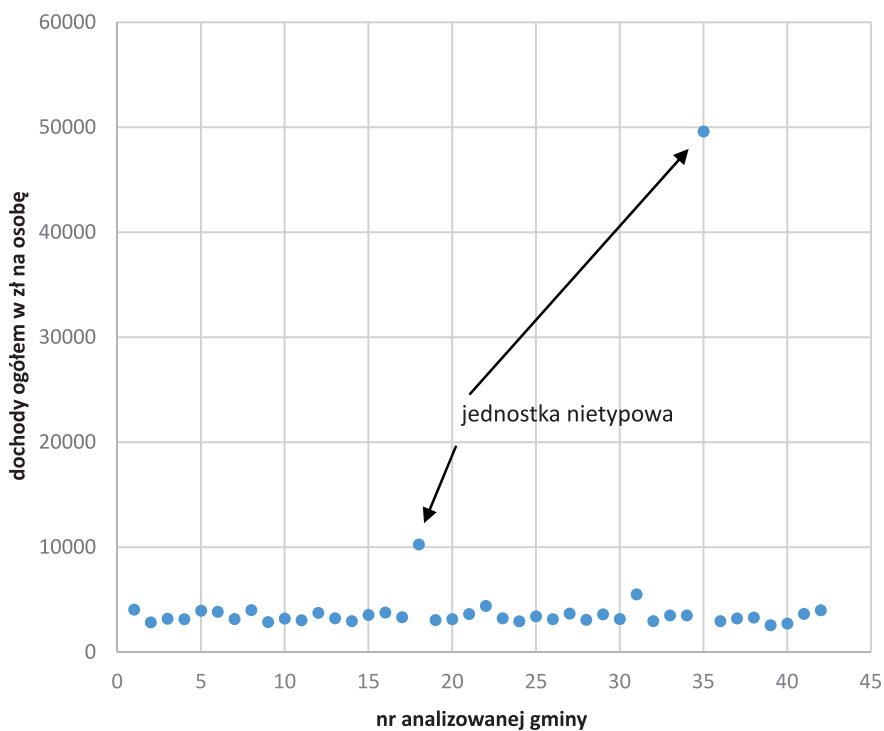
Rozesłany do skarbników gmin kwestionariusz ankiety obejmował trzy obszary:

- charakterystykę jednostki;
- charakterystykę systemu rachunkowości gminy;
- wykorzystanie budżetu zadaniowego.

Z uwagi na to, iż badano stopień rozwoju rachunkowości zarządczej, a dane miały być skorelowane z innymi determinantami, początkowo dokonano charakterystyki gmin pod względem liczby mieszkańców oraz wysokości dochodów (na podstawie danych GUS). Ponieważ jednak badane gminy są bardzo zróżnicowane, wystąpiły jednostki nietypowe, które musiałyby zostać wyłączone z badania. Posługując się zestawem danych dostępnych przez GUS, wybrano więc inne charakterystyki, które mogłyby odpowiadać za rozwój stopnia rachunkowości zarządczej w gminach. Do charakterystyki gmin wybrano następujące cechy:

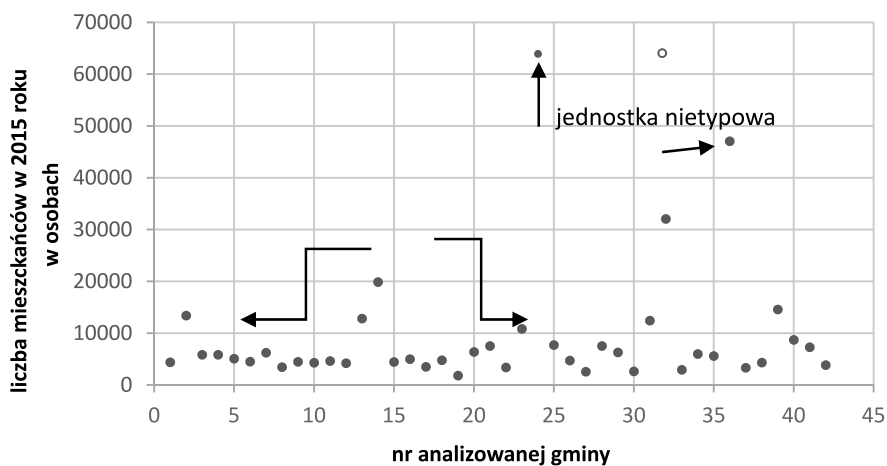
- dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca;
- liczbę mieszkańców w osobach;
- liczbę podmiotów w rejestrze regon;
- ludność w osobach na km<sup>2</sup>;
- powierzchnię w km<sup>2</sup>.

Dokonana na podstawie powyższych cech analiza gmin wykazała, że każda z cech posiada jednostki nietypowe (co pokazano na rysunkach 5–9), zatem stosowanie klasycznych miar dla charakterystyk było niemożliwe. Dlatego też w dalszych analizach posłużono się miarami klasycznymi, takimi jak: wartość minimalna i maksymalna, mediana (Me), kwartyle (Q1, Q3), rozstęp kwartyłowy (Q), współczynnik zróżnicowania ( $V_Q$ ) – co zostało przedstawione w tabeli 11.



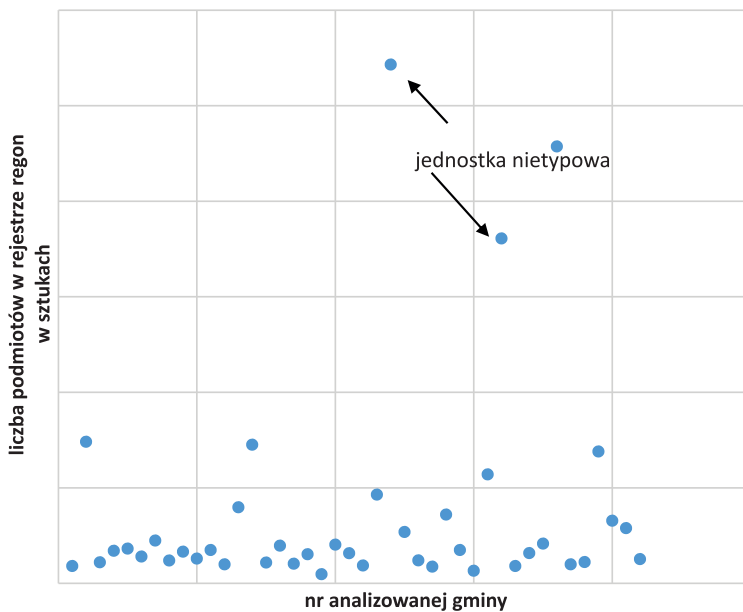
Rysunek 5. Dochody ogółem w złotych na mieszkańca

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.



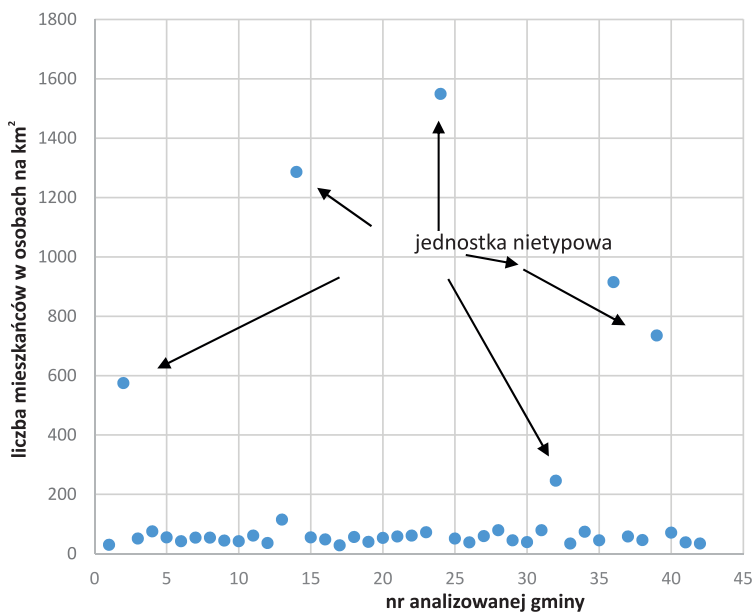
Rysunek 6. Liczba mieszkańców w osobach

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.



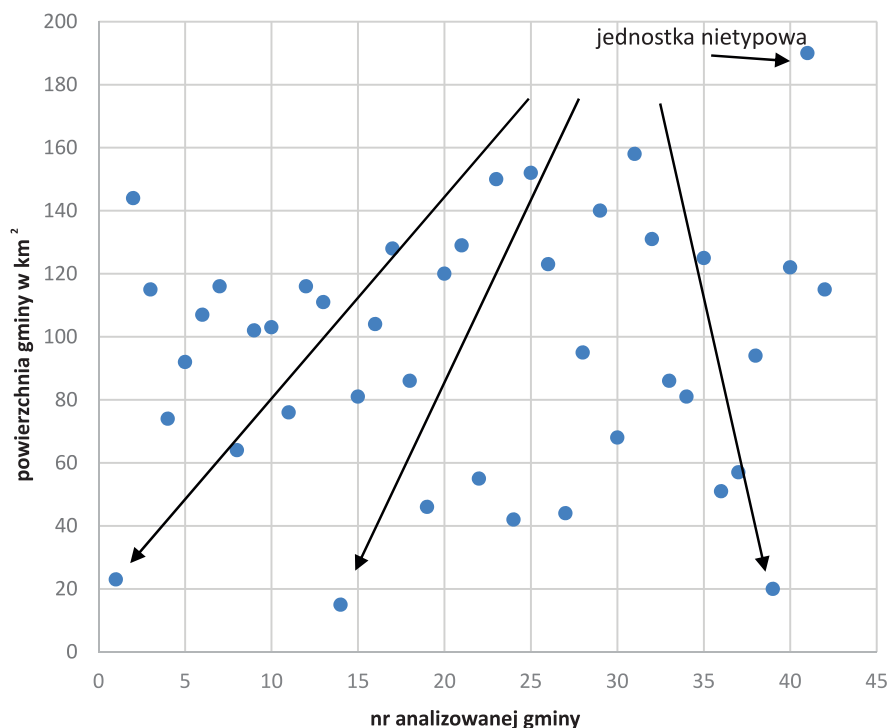
Rysunek 7. Liczba podmiotów w rejestrze region w sztukach

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.



Rysunek 8. Liczba ludności w osobach na km<sup>2</sup>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Rysunek 9. Powierzchnia gminy w km<sup>2</sup>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Tabela 11. Charakterystyki wybranych gmin

Charakterystyki	N	Me	Min	Max	Q1	Q3	Q	V <sub>Q</sub>
dochody w zł ogółem na 1 mieszkańca	42	3261,50	2561	49 596	3075	3744	669	21%
liczba mieszkańców w osobach	42	5350,00	1837	63 960	4298	7731	3433	64%
liczba podmiotów w rejestrze REGON	42	336,00	95	5 430	220	655	435	129%
ludność na 1 km <sup>2</sup> w osobach	42	55	28	1 549	42	74	32	59%
powierzchnia w km <sup>2</sup>	42	102,50	15	190	68	123	55	54%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

W połowie badanych gmin dochody ogółem na jednego mieszkańca wynosiły co najwyżej 3261,50 zł. W jednej czwartej badanych gmin dochody te wynosiły co najwyżej 3075 zł. W 1/4 badanych gmin dochody te wynosiły co najmniej



3744 zł. Badane gminy różniły się od wartości średniej dochodów ogółem na 1 mieszkańca przeciętnie o 669 zł.

W połowie badanych gmin liczba mieszkańców to co najwyżej 5350 osób. W jednej czwartej badanych gmin liczba mieszkańców to co najwyżej 4298 osób. W 1/4 badanych gmin liczba mieszkańców to co najmniej 7731 osób. Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby mieszkańców przeciętnie o 3433 osoby.

W połowie badanych gmin liczba podmiotów w rejestrze REGON wynosiła co najwyżej 336 sztuk. W jednej czwartej badanych gmin liczba tych podmiotów wynosiła co najwyżej 220 sztuk. W 1/4 badanych gmin liczba tych podmiotów wynosiła co najmniej 655 sztuk. Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby podmiotów w rejestrze REGON przeciętnie o 435 sztuki.

W połowie badanych gmin liczba ludności na 1 km<sup>2</sup> to co najwyżej 55 osób. W jednej czwartej badanych gmin liczba ludności na 1 km<sup>2</sup> to 42 osoby. W 1/4 badanych gmin liczba ludności na 1 km<sup>2</sup> to co najmniej 74 osoby. Badane gminy różniły się od wartości średniej liczby osób na km<sup>2</sup> przeciętnie o 32 osoby.

W połowie badanych gmin powierzchnia wynosiła co najwyżej 102,50 km<sup>2</sup>. W jednej czwartej badanych gmin powierzchnia wynosiła co najwyżej 68 km<sup>2</sup>. W 1/4 badanych gmin powierzchnia wynosiła co najmniej 123 km<sup>2</sup>. Badane gminy różniły się od wartości średniej powierzchni przeciętnie o 55 km<sup>2</sup>.

W trakcie analizy zróżnicowania charakterystyk badanych gmin (z wykorzystaniem współczynnika zróżnicowania dla miar pozycyjnych<sup>2</sup>) okazało się, że o ich niejednorodności stanowi:

- liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach, dla której  $V_Q = 129\%$ ;
- liczba mieszkańców w osobach, dla której  $V_Q = 64\%$ ;
- liczba osób na 1 km<sup>2</sup>, dla której  $V_Q = 59\%$ ;
- powierzchnia w km<sup>2</sup>, dla której  $V_Q = 54\%$ .

Na jednorodność badanych gmin pod względem miar pozycyjnych (mała zmienność analizowanej grupy) wskazują tylko dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca ( $V_Q = 21\%$ ). Wyliczone wartości współczynnika zmienności pokazują zatem, że analizowane gminy są najmniej zróżnicowane pod względem dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca. Cechą najbardziej różnicującą badane gminy jest natomiast liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach ( $V_Q = 129\%$ ).

---

<sup>2</sup> Jest to stosunek odchylenia ćwiartkowego do mediany. Współczynnik zmienności informuje o zmienności wyników obserwacji w odniesieniu do mediany. Daje informacje o rozproszeniu wyników, ale w odniesieniu do tego, jak duża jest mediana. D. Witkowska (red.), *Statystyka w zarządzaniu*, AND, Warszawa 2004, s. 100–102.

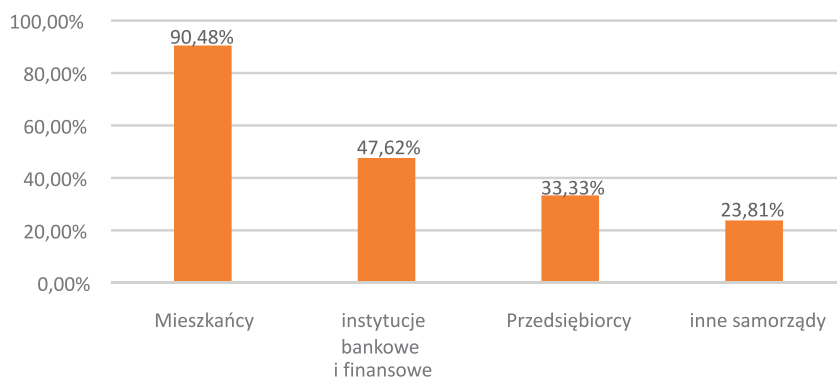
## 4.2. Weryfikacja hipotez

Jak pisałam we wstępie, podjęłam próbę weryfikacji (z wykorzystaniem narzędzi statystycznych) następujących hipotez:

- 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;
- 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.

Weryfikację miała umożliwić analiza odpowiedzi respondentów.

W odpowiedzi na pytanie „Jaka grupa odbiorców jest najczęstszym beneficjentem informacji na temat gminy?” najczęściej ankietowanych (90,48% – 38 wskazań na 42 badane gminy) wskazało na mieszkańców. Na drugim miejscu (47,62% – 20 wskazań) znalazły się instytucje bankowe i finansowe. Przedsiębiorców wskazało 33,33% respondentów (14 wskazań), inne samorządy 23,81% (10 wskazań) oraz innych użytkowników (11,9%), do których ankietowani zaliczyli: komercyjne instytucje zewnętrzne, osoby prywatne z wnioskiem o informację publiczną, radnych, RIO, MF, Urząd wojewódzki. Wyniki badania zostały zaprezentowane na rysunku 10.



**Rysunek 10.** Główni beneficjenci informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Na podstawie powyższych danych dokonano także analizy liczebności grup użytkowników sprawozdań finansowych. Tabela 12 ilustruje, że zbadane gminy najczęściej wskazywały dwóch odbiorców (1/3 badanych gmin). Niewiele mniej, bo 13 gmin (30,95%) wskazało tylko jednego odbiorcę sprawozdań finansowych, a około 24% aż trzech odbiorców.

Tabela 12. Suma beneficjentów sprawozdań finansowych

Suma beneficjentów sprawozdań finansowych	Liczba gmin	Wskazany użytkownik informacji o gminie	Odsetek badanych gmin (%)
1	13	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 11 wskazań – mieszkańcy</li> <li>• 1 wskazanie – instytucje bankowe i finansowe</li> <li>• 1 wskazanie – przedsiębiorcy</li> </ul>	30,95
2	14	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10 wskazań – mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe</li> <li>• 2 wskazania – mieszkańcy i inne samorządy</li> <li>• 2 wskazania – mieszkańcy i przedsiębiorcy</li> </ul>	33,33
3	10	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 5 wskazań – mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy</li> <li>• 2 wskazania – mieszkańcy przedsiębiorstwa i inne samorządy</li> <li>• 2 wskazania – mieszkańcy, przedsiębiorstwa i instytucje bankowe</li> <li>• 1 wskazanie – mieszkańcy, przedsiębiorstwa i inne</li> </ul>	23,81
4	5	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 3 wskazania – mieszkańcy, przedsiębiorcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy</li> <li>• 1 wskazanie – mieszkańcy, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy oraz osoby prywatne z wnioskiem o informację publiczną</li> </ul>	11,90
Suma końcowa	42		100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

W tym miejscu można dokonać weryfikacji pierwszej hipotezy: głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy. Odsetek gmin wskazujących mieszkańców jako głównych beneficjentów informacji (90,48%) jest istotnie wyższy niż procent gmin wskazujących odpowiednio: przedsiębiorców, instytucje bankowe i finansowe, inne samorządy. Biorąc pod uwagę te dane, **należy potwierdzić H1**. Wynik tego badania potwierdza stanowisko Ministerstwa Finansów (piszę o tym szerzej w rozdziale drugim monografii).

Kolejne zagadnienie wiąże się z pytaniem „Jakiego rodzaju analizy są sporządzane przez gminy dla użytkowników zewnętrznych?”. Trzynaście spośród

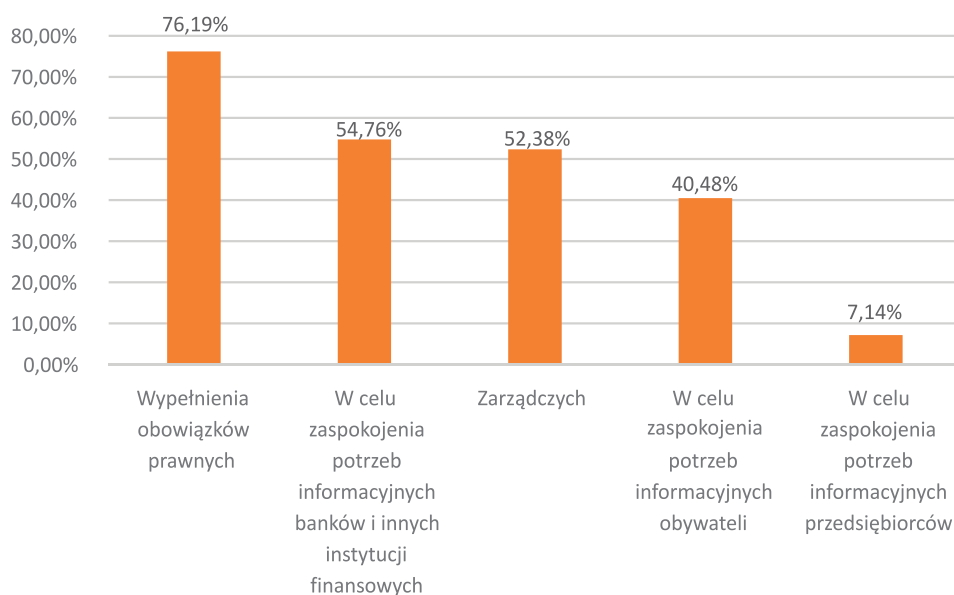
badanych gmin nie wskazało żadnych raportów. Pozostali respondenci (29 gmin) wymieniali takie analizy i sprawozdania, jak:

- analiza wykonania dochodów, wydatków, inwestycji oraz kwoty zadłużenia jednostki;
- analiza wykonania zadań inwestycyjnych;
- analiza zadłużenia gminy;
- analiza finansowa;
- wartość planowanych lub dokonanych wydatków;
- analiza możliwości spłaty długu;
- analizy finansowe dotyczące wykorzystania środków finansowych w wybranych rozdziałach budżetu gminy;
- płynność finansowa;
- spełnienie wskaźnika z art. 243 UoFP<sup>3</sup>;
- sprawozdania finansowe, sprawozdania budżetowe, sprawozdania z wykonania operacji finansowych;
- sprawozdania o stanie należności i zobowiązań;
- sprawozdanie o nadwyżce/deficycie gminy;
- sprawozdanie z wykonania budżetu;
- wydatki na Ochotniczą Straż Pożarną;
- wydatki bieżące na utrzymanie i remonty dróg gminnych i dojazdowych oraz wydatki inwestycyjne;
- wydatki na profilaktykę rozwiązywania problemów alkoholowych;
- wpływ z podatków i opłat;
- wysokość zaciąganych kredytów;
- wysokość pozyskiwanych środków UE;
- wysokość wydatków na oświatę i infrastrukturę z zakresu ochrony środowiska i zagospodarowania przestrzennego (m.in. decyzje lokalizacyjne);
- poziom realizacji inwestycji oraz udział środków unijnych w finansowaniu inwestycji gminnych;
- zatrudnienie w gminie;
- zezwolenie na alkohol, bezdomność zwierząt, ochrona środowiska, informatyka, gospodarka finansowa;
- zestawienia inwestycji.

Widać wyraźnie, że są to informacje, które wykraczają poza ujawnienia zawarte w sporządzanych sprawozdaniach finansowych gmin. Można zatem stwierdzić, że potrzeby informacyjne użytkowników zewnętrznych są o wiele szersze, bowiem dane dotyczyły sporządzanych raportów, które generowane są z obecnie funkcjonującego systemu informacyjnego gmin. Potrzebny jest zatem rozwój systemu rachunkowości w tych podmiotach, ze szczególnym uwzględnieniem aplikacji narzędzi rachunkowości zarządczej.

<sup>3</sup> Artykuł ten zawiera ograniczenia podczas uchwalania budżetu gminy w przypadku niespełnienia wymogu wskaźnika limitu zadłużenia zawartego w art. 243 UoFP dla swojej jednostki.

Jednym z najistotniejszych rezultatów przeprowadzanego badania były odpowiedzi na pytanie dotyczące celu, dla którego są wykorzystywane sporządzone sprawozdania finansowe gmin. Należy w tym miejscu podkreślić, że jedna z gmin nie wskazała żadnego celu. Wyniki procentowe badania zostały zaprezentowane na rysunku 11.



**Rysunek 11.** Ranking celów sprawozdań finansowych w gminach

\* respondenci mogli wskazać więcej niż jeden cel

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Najważniejszym celem sprawozdań finansowych gminy (wskazany przez 76,19% respondentów) jest wypełnianie obowiązków prawnych. Drugim w kolejności (wskazało go 54,76%) jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych, trzecim zaś (52,38%) – wypełnianie obowiązków zarządczych.

Wyniki te pozwoliły na zweryfikowanie drugiej hipotezy, która brzmi: sprawozdania finansowe sporządzane przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych. 76,19% gmin twierdzi, że sprawozdania finansowe służą wypełnianiu obowiązków prawnych i jest to wynik istotnie wyższy niż procent gmin twierdzących, że sprawozdania finansowe służą innym wskazanym celom. Wobec tego **należy potwierdzić H2**. Wyniki przeprowadzonego przeze mnie badania są zbieżne z wynikami uzyskanymi przez B. Filipiak<sup>4</sup>. W badaniu tym 60,60%

<sup>4</sup> Szczegółowe wyniki badania B. Filipiak znajdują w rozdziale drugim niniejszej monografii.

respondentów uznało, że sprawozdawczość finansowa gmin nie wspomaga procesu decyzyjnego. Jest to niepokojący sygnał, gdyż proces decyzyjny i ocena dokonań realizowane są w oparciu o sprawozdania finansowe gmin.

Ze względu na badanie zależności cech jakościowych: beneficjent – cel wykorzystano test niezależności chi-kwadrat<sup>5</sup>, w którym postawiono następujące hipotezy statystyczne:

- $H_0$ : główny beneficjent nie ma wpływu na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych;
- $H_1$ : główny beneficjent wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych.

**Tabela 13.** Główny beneficjent a wskazane cele informacyjne sprawozdań finansowych gmin

Główny beneficjent	Cele zarządcze	Potrzeby informacyjne obywateli	Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych	Potrzeby informacyjne przedsiębiorców	Suma
mieszkańcy	31	28	29	8	96
przedsiębiorcy	12	9	10	3	34
instytucje bankowe i finansowe	17	19	18	7	61
inne samorządy	8	9	9	2	28
suma	68	65	66	20	219
$\chi^2 = 1,3373$ $df = 9$ $p = 0,998 > 0,05$					

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Z wyników przedstawionych w tabeli 13 dla testu niezależności otrzymano  $p > 0,05$ , co oznacza, że nie mamy podstaw do odrzucenia  $H_0$ , czyli z prawdopodobieństwem 0,095 możemy sądzić, że główny beneficjent nie ma wpływu na deklarowane przez gminy cele informacyjne sprawozdań finansowych. Dane te **pozwalają odrzucić H3**.

Kolejne pytanie dotyczyło rodzaju sprawozdania lub innego raportu będącego podstawą w procesie decyzyjnym, przekazywaniu informacji mieszkańców, zaspokajaniu potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych,

<sup>5</sup> Zob. D. Witkowska, *Statystyka w zarządzaniu*, s. 204–208.

a także przedsiębiorców. Badane gminy uznały, że w procesie zarządczym wykorzystywane są następujące sprawozdania finansowe:

- w ramach sprawozdań budżetowych są to: Rb NDS, RB-27S, Rb-28S, Rb PDP, Rb-Z, Rb N;
- sprawozdania opisowe z wykonania budżetu;
- sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia.

Zakres wykorzystywanych w procesie decyzyjnym sprawozdań finansowych potwierdza, że celem sporządzania sprawozdań finansowych jest głównie wypełnianie obowiązków prawnych. Gminy nie wykorzystują żadnych innych narzędzi w procesie decyzyjnym (będzie to również przedmiotem analizy pytania 4 niniejszego badania). Wskazane przez skarbników sprawozdania są ponadto sprawozdaniami *ex post*, na podstawie których nie można dokonywać prognoz oraz podejmować decyzje *ex ante*.

Następna część tego pytania dotyczy zaspokajania potrzeb informacyjnych w przekroju głównych użytkowników informacji o gminie. Zdaniem badanych gmin potrzeby informacyjne obywateli zaspokajają:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z, Rb PDP;
- opisowe sprawozdania z wykonania budżetu;
- sprawozdania finansowe.

Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych są według respondentów zaspokajane następującymi sprawozdaniami finansowymi:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z, Rb PDP;
- sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia;
- informacja o wygenerowanej nadwyżce lub deficycie.

Potrzeby informacyjne przedsiębiorców są według ankietowanych zaspokajane następującymi sprawozdaniami finansowymi:

- sprawozdania budżetowe: RB-27S, Rb-28S, Rb NDS, Rb-Z;
- sprawozdanie opisowe z wykonania budżetu;
- informacje dotyczące ulg podatkowych.

Analiza tych odpowiedzi jednoznacznie wskazuje, że różne potrzeby różnych grup interesariuszy, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych (niezbędne w procesie zarządzania) są zaspokajane głównie sprawozdaniami finansowymi, które zawierają dane *ex post*, nie dając możliwości prognozowania, niwelowania asymetrii informacyjnej oraz redukcji ryzyka.

Kolejne pytanie dotyczyło stosowanej ewidencji kosztów. Zestawienie wyników zawiera tabela 14.

W badanych gminach dominuje rodzajowy układ kosztów – wskazało na niego 85,71% respondentów. W 14,29% badanych gmin stosuje się jednocześnie rodzajowy i funkcjonalny układ kosztów. Żadna z gmin nie stosuje tylko funkcjonalnego układu kosztów. Warto dodać, że wynik tego badania jest zbliżony do wyniku badania B. Filipiak. W przeprowadzonym przez przywołaną autorkę badaniu jedynie 3,8% respondentów stosuje wieloprzekrojową ewidencję kosztów.

**Tabela 14.** Stosowany układ ewidencji kosztów

Stosowany układ kosztów	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin (%)
Rodzajowy	36	85,71
Funkcjonalny	0	0,00
Rodzajowy i funkcjonalny	6	14,29

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych

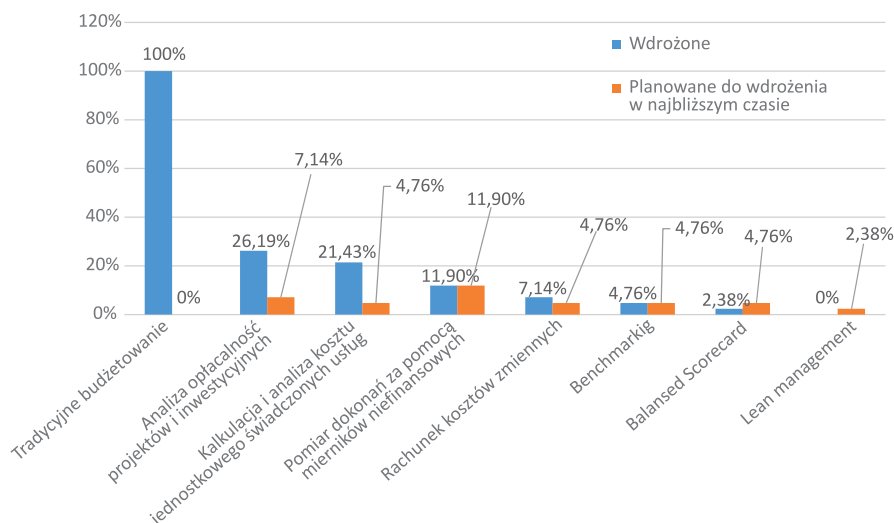
Wyniki te potwierdzają odpowiedź na pytanie dotyczące celu wykorzystania sprawozdań finansowych (będących wcześniej przedmiotem analizy), bowiem układ rodzajowy kosztów jest niezbędny do sporządzenia rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, który jest obligatoryjny dla gmin (łączy się z wypełnianiem obowiązków sprawozdawczych). Niepokojący jest wynik 14,29% – tak niewiele gmin stosuje wieloprzekrojową ewidencję kosztów. Świadczy to o tym, że jedynie niewielka grupa respondentów ma świadomość pojemności informacyjnej tego rodzaju ewidencji.

Następne pytanie dotyczyło zakresu wykorzystywania lub planowania do wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej oraz tego, które ze wskazanych w badaniu narzędzi rachunkowości jest najbardziej efektywne w procesie podejmowania decyzji i kontroli zarządczej oraz ocenie dokonań.

Wyniki pokazują, iż gminy, które nie mają obowiązku wykorzystywać innych narzędzi aniżeli tradycyjne budżetowanie nie dokonują wdrożeń narzędzi rachunkowości zarządczej. Potwierdzają to badania przeprowadzone przez M. Walczaka i M. Kowalczyk<sup>6</sup>. Spośród innych narzędzi największe zastosowanie ma analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (26,19% gmin wdrożyło, a 7,14% planuje wdrożenie), kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług (21,43% gmin wdrożyło, 4,76% planuje), pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych (11,90% gmin wdrożyło i tyle samo planuje wdrożenie). Badanie to ujawnia, że rośnie świadomość zastosowania innych narzędzi aniżeli budżet tradycyjny, jednakże może nie być ono w pełni efektywnie zastosowane, skoro 33,33% respondentów, którzy wdrożyli narzędzi rachunkowości zarządczej i dokonali wskazania uznają nadal budżet tradycyjny za najbardziej efektywny. Procentowy udział planowania i wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej przedstawia rysunek 12.

<sup>6</sup> Szerzej na ten temat w rozdziale trzecim niniejszej monografii oraz w publikacji M. Walczak, M. Kowalczyk, *Rachunkowość i budżetowanie...*





**Rysunek 12.** Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia wspomagające zarządzanie

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Warto dodać, że M. Michalak i E. Zarzycka w przeprowadzonym badaniu otrzymali podobne wyniki dotyczące wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w procesie decyzyjnym i ocenie dokonań<sup>7</sup>. Można zatem stwierdzić, iż zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin dotyczącej potrzeby zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań.

Kolejne pytanie miało na celu zbadanie świadomości skarbników gmin dotyczących zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. W tabeli 15 zostały zaprezentowane zalety i wady wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie wskazane przez skarbników.

**Tabela 15.** Zalety wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie

Zaleta	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin
1	2	3
Redukcja kosztów	24	57,14
Lepsza jakość świadczonych usług	21	50,00
Większa motywacja pracowników	13	30,95
Większa efektywność pracowników	19	45,24
Zwiększenie wiarygodności instytucji	14	33,33

<sup>7</sup> Zob. M. Michalak, E. Zarzycka, *Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście New Public Management – ujęcie instytucjonalne*, „Zarządzanie Publiczne” 2013, nr 4(26).

1	2	3
Inne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nie ma korzyści (4 wskazania)</li> <li>• przereklamowana</li> <li>• wzmocnienie mechanizmów kontroli</li> <li>• zgodność działalności z przepisami prawa</li> <li>• ochrona zasobów</li> <li>• zarządzanie ryzykiem</li> <li>• przestrzeganie zasad etycznego postępowania</li> </ul>	9,52

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Najczęściej wskazywane korzyści z wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej to redukcja kosztów (57,14%), lepsza jakość świadczonych usług (50,00%) oraz większa efektywność pracowników (45,24%). Kolejne zalety wskazane przez skarbników gmin to zwiększenie wiarygodności instytucji (33,33%) oraz większa motywacja pracowników (30,95%). Wyniki badania są z jednej strony obiecujące, być może będą skutkować wdrożeniem narzędzi rachunkowości zarządczej. Z drugiej strony niepokojące są odpowiedzi, które zostały wskazane przez skarbników pięciu gmin, którzy nie mają korzyści z wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej oraz stwierdzili, że stosowanie tych narzędzi jest przereklamowane.

Celem kolejnego pytania było zbadanie zależności między zastosowaniem wieloprzekrojowej ewidencji kosztów a wdrożeniem (lub planowaniem) narzędzi rachunkowości zarządczej.

**Tabela 16.** Wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej a stosowana ewidencja kosztów

Wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego	Liczba gmin stosująca ewidencję kosztów z wykorzystaniem układu rodzajowego i funkcjonalnego	Suma
1	2	3	4
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	2	3	5
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	6	4	10
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	10	4	14
Rachunek kosztów zmiennych	8	3	11

Tab. 16 (cd.)

1	2	3	4
Benchmarking	4	0	4
Balanced Scorecard	2	1	3
Lean management	1	0	1
Suma	33	15	48
$I^2 = 2,3598$ $df = 7$ $p = 0,5846 > 0,05^*$			

\* Wykorzystano test niezależności, mimo że niektóre liczebności w tabeli są mniejsze od 5, a według niektórych autorów (np. Cz. Domański, *Testy statystyczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1990, s. 166–167) bardzo małe liczebności w tej tablicy liczebności powinny być postrzegane jako ograniczenie tej metody.

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Ze względu na cechy jakościowe wykorzystano test niezależności – jego wyniki zaprezentowano w tabeli 16. W wykorzystanym teście postawiono następujące hipotezy statystyczne:

- $H_0$ : wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej nie zależą od stosowanej ewidencji kosztów;
- $H_1$ : wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej zależą od stosowanej ewidencji kosztów.

Wyniki testu niezależności ( $p > 0,05$ ) pokazują, że nie mamy podstaw do odrzucenia  $H_0$ , czyli z prawdopodobieństwem 0,95 możemy sądzić, że wykorzystywane i/lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej nie zależą od stosowanej ewidencji kosztów. Otrzymane wyniki są podstawą do **odrzućcia H4**.

Biorąc je pod uwagę, dokonano analizy kolejnej zależności między wielkością gminy i wykorzystaniem przez te jednostki narzędzi rachunkowości zarządczej. Do analizy przyjęto medianę z dochodów ogółem w zł oraz medianę z liczby mieszkańców. Prezentację wyników zawiera tabela 17.

Tabela 17. Wykaz wdrożonych narzędzi rachunkowości zarządczej a charakterystyki gmin

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin	Mediana z dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca	Mediana z liczby mieszkańców
1	2	3	4
Tradycyjne budżetowanie	42	<b>5350</b>	<b>3262</b>
Rachunek kosztów zmiennych	5	4628	<b>3604</b>
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	10	<b>7509</b>	<b>3386</b>

1	2	3	4
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	14	<b>6114</b>	<b>3456</b>
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	11	<b>6231</b>	<b>3544</b>
Benchmarking	4	4428	<b>3393</b>
Balanced Scorecard	3	5000	<b>3744</b>
Lean management	1	4228	<b>3744</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Wyniki z tabeli 17 pokazują, że w przypadku każdego ze stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej charakterystyka, jaką jest mediana z liczby mieszkańców w osobach, jest wyższa (zaznaczono to pogrubioną czcionką) od tej charakterystyki dla tradycyjnego budżetowania. Można zatem stwierdzić, że gminy wykorzystujące dodatkowo narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą liczebnością mieszkańców, co widać na rysunku 13. Niestety, w przypadku charakterystyki jaką jest mediana z dochodów ogółem w zł na 1 mieszkańca nie udało się już osiągnąć takiej jednoznaczności. O ile w przypadku pomiaru dokonań za pomocą mierników niefinansowych, analizy opłacalności projektów inwestycyjnych oraz kalkulacji i analizy kosztu jednostkowego świadczonych usług mediana z dochodów ogółem gmin w zł na mieszkańca jest rzeczywiście wyższa niż dla gmin stosujących tradycyjne budżetowanie, o tyle przy pozostałych narzędziach jest ona istotnie niższa (rysunek 13).

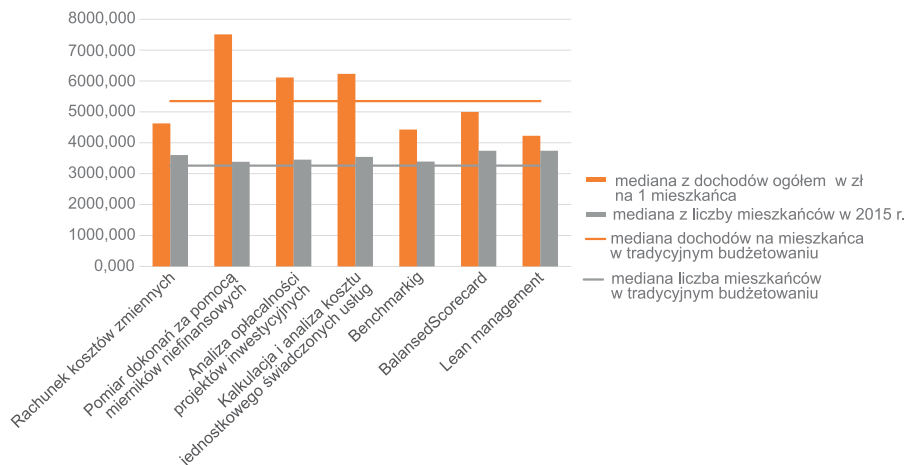
Analiza wyników pozwoliła zatem na **częściowe potwierdzenie H5**. Stwierdzono, że gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętną liczebnością mieszkańców niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie. Natomiast w przypadku dochodów gmin na 1 mieszkańca nie udało się uzyskać potwierdzenia hipotezy (jest to uzależnione od wykorzystywanych narzędzi).

W celu sprawdzenia, czy występują istotne statystycznie różnice w opisanych charakterystykach gmin wykorzystujących narzędzia rachunkowości zarządczej oraz tych, które z niego nie korzystają posłużono się – ze względu na małą liczebność, niespełnienie założenia o normalności rozkładu oraz jednostki nietypowe w badanych charakterystykach – testem U. Manna-Whitneya<sup>8</sup>. Postawiono następujące hipotezy statystyczne:

- $H_0$ : mediana danej charakterystyki w grupie gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej jest taka sama jak w grupie gmin, które z niego nie korzystają;

<sup>8</sup> L.A. Marascuilo, M. McSweeney, *Nonparametric and Distribution-free Method for the Social Sciences*, Brooks/Cole Publishing Company, Monterey, CA 1977; G.W. Corder, D.I. Foreman, *Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach*, Wiley, New Jersey 2009.

- $H_1$ : mediana danej charakterystyki w grupie gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej jest istotnie inna niż w grupie, które z niego nie korzystają.



**Rysunek 13.** Charakterystyki dla gmin wykorzystujących narzędzia rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

**Tabela 18.** Wartości poziomu istotności (*p-value*) dla charakterystyki gmin w grupie gmin wykorzystujących wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej oraz tych, które z nich nie korzystają

Charakterystyka gmin	Rachunek kosztów zmiennych	Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	<i>Benchmarking</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Lean management</i>
1	2	3	4	5	6	7	8
Liczba podmiotów w rejestrze REGON w sztukach	0,534	<b>0,022*</b>	0,165	0,137	0,915	0,5911	za małą liczebność
Ludność w osobach na 1 km <sup>2</sup>	0,403	0,104	0,471	0,657	0,781	0,9610	za małą liczebność
Powierzchnia w km <sup>2</sup>	0,755	0,515	0,946	0,852	0,563	0,6780	za małą liczebność

1	2	3	4	5	6	7	8
Liczba mieszkańców w osobach	0,460	<b>0,049*</b>	0,279	0,277	0,748	0,7324	za małą liczebność
Dochody ogółem na 1 mieszkańca	0,414	0,8473	0,718	0,886	0,881	0,8071	za małą liczebność

\* oznaczono istotne statystycznie różnice

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Przeprowadzony test U. Manna-Whitneya ujawnił jedynie, że istnieją istotne statystycznie różnice w medianie liczby podmiotów w rejestrze REGON w gminach oraz medianie liczby mieszkańców w osobach w gminach wykorzystujących pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych oraz w tych, które z niego nie korzystają. W pozostałych przypadkach  $p > 0,05$ , zatem nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy  $H_0$ . Tylko wykorzystanie narzędzia, jakim jest pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych istotnie wpływa zatem na przeciętną liczbę podmiotów w rejestrze REGON oraz liczbę mieszkańców w osobach przypadających na 1 km<sup>2</sup>. Wobec tego gminy, które stosują pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych charakteryzuje większą gęstością zaludnienia oraz większą liczbą przedmiotów w rejestrze REGON.

Wyniki tego badania pozwoliły na **częściowe potwierdzenie H6**: charakterystyki gmin wykorzystujących dane narzędzie rachunkowości zarządczej są identyczne jak gmin, które z niego nie korzystają.

Jednym z najważniejszych zagadnień w niniejszej monografii jest stosowanie, poza narzędziami rachunkowości zarządczej, budżetu zadaniowego. Dlatego dokonałam analizy zależności między stosowaniem (lub planowaniem stosowania) narzędzi rachunkowości zarządczej a uznawaniem budżetu zadaniowego za lepsze narzędzie planowania.

**Tabela 19.** Czy budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny?

Czy budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny?	Liczba gmin	Procent badanych gmin (%)
tak	8	19,05
nie	9	21,43
nie wiem	20	47,62
brak danych	5	11,90

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Wyniki badania zawarte w tabeli 19 pokazują, że tylko 8 gmin (19,05%) uważa, że budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny. Można uznać, że gminy, które uważają budżet zadaniowy za lepsze narzędzie kontroli zasobów i procesów od budżetu tradycyjnego będą w przyszłości planować wdrożenie tego narzędzia (analiza tych danych w dalszej części tego podrozdziału).

Następnie dokonano oceny stanu wdrożenia budżetu zadaniowego w gminach. Należy w tym miejscu podkreślić, iż ustawodawca nie narzuca stosowania budżetu zadaniowego przez gminy. Skarbnikom gmin zostało postawione pytanie, czy został wdrożony budżet zadaniowy, a jeśli nie, to z jakiego powodu. Ze-stawienie wyników zawiera tabela 20.

**Tabela 20.** Czy został wdrożony budżet zadaniowy?

Czy został wdrożony budżet zadaniowy?	Liczba badanych gmin	Odsetek badanych gmin (%)
tak	0	0,00
nie	39*	92,86
Brak danych	3	7,14

\* z czego tylko 27 wskazało przyczyny

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Z przedstawionych w tabeli 20 danych widać, że żadna gmina nie wdrożyła budżetu zadaniowego (w trzech gminach nie uzyskano odpowiedzi). Otrzymane odpowiedzi na to pytanie nie są zaskakujące, jeśli pamiętamy analizę wcześniejszych pytań. Jednakże jest to zjawisko bardzo niepokojące. W tabeli 21 znajdują się podane przez respondentów przyczyny tego, że wdrożenie budżetu zadaniowego nie miało miejsca.

**Tabela 21.** Przyczyny niewdrożenia budżetu zadaniowego

Przyczyny niewdrożenia budżetu zadaniowego	Liczba gmin
1	2
brak obowiązujących regulacji nakazujących wdrożenie budżetu zadaniowego dla gmin	8
brak danych	4
brak profesjonalnych specjalistów (ograniczenia kadrowe i czasowe)	3
lepszy i czytelniejszy jest budżet tradycyjny	3
bardzo mała jednostka	1
niepodjęta uchwała gminy wdrażająca budżet zadaniowy	1

1	2
dodatkowe obowiązki	1
tradycyjny budżet w tej jednostce spełnia swoje funkcje – biorąc pod uwagę brak przymusu prawnego oraz koszty tej zmiany, postanowiono pozostać przy tradycyjnym budżetowaniu	1
nie stwierdzono przydatności tego typu działania	1
obniżenie efektywności (większe zatrudnienie), zwiększenie biurokracji, trudności ze wskazaniem mierników i wskaźników, funkcjonowanie dwóch budżetów: tradycyjnego i zadaniowego	1
nie zachodziła taka konieczność	1
nie było zgłoszeń obywateli z terenu gminy	1
nie znam powodu	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Wyniki zgromadzone w tabelach 19, 20 i 21 potwierdzają koncentrację zarządców gmin na wypełnianiu obowiązków prawnych. Jednakże istotnym problemem ujawnionym w powyższym badaniu jest brak w gminie specjalistów od rachunkowości zarządczej. Wynik tego badania po raz kolejny dowodzi, iż w reformy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych nie są jedynie uzależnione od przepisów, lecz od świadomości zarządców i znajomości możliwości wykorzystania innych niż tradycyjne metody oceny dokonań. Koncepcja proponowana w monografii (wykorzystująca BSC) umożliwi identyfikację i niwelowanie problemów z niedostatecznym poziomem wiedzy pracowników.

Tabela 22 zawiera charakterystykę gmin planujących wdrożenie budżetu zadaniowego i nieplanujących jego wdrożenia.

**Tabela 22.** Charakterystyka gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nieplanujących jego wdrożenia

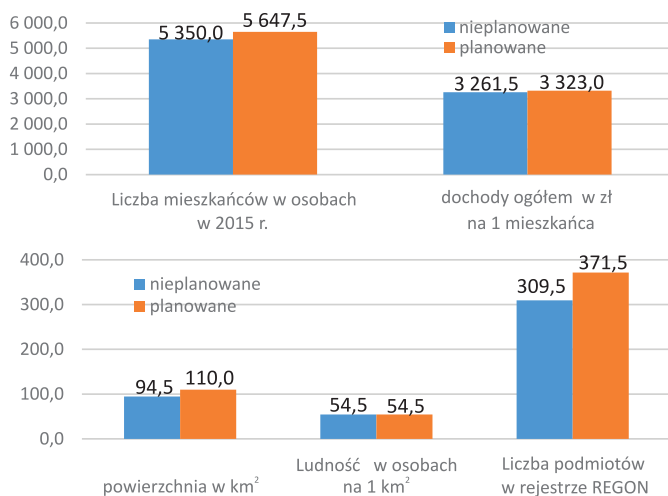
Charakterystyka	Wyniki zagregowane. Statystyki opisowe (charaktery)							
	Identyfikator grupy: 1 – gminy planujące wdrożenie budżetu zadaniowego; 0 – gminy nieplanujące wdrożenia budżetu zadaniowego	N ważnych	Mediana	Minimum	Maksimum	Dolny Kwartyl	Górny Kwartyl	Kwartyl Rozstęp
1	2	3	4	5	6	7	8	9
powierzchnia w km <sup>2</sup>	0	34	94,5	15	190	64	123	59
liczba osób na km <sup>2</sup>	0	34	55	28	1286	42	74	32



Tab. 22 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
liczba podmiotów w rejestrze REGON w szt.	0	34	310	95	4573	217	578	361
liczba mieszkańców w osobach	0	34	5350	1837	47 070	3854	7554	3700
dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca	0	34	3262	2561	49 596	3138	3678	540
powierzchnia w km <sup>2</sup>	1	8	110	42	158	89	131	42
liczba osób na km <sup>2</sup>	1	8	55	36	1549	45	75	31
liczba podmiotów w rejestrze REGON w szt.	1	8	372	199	5430	340	898	558
liczba mieszkańców w osobach	1	8	5648	4228	63 960	4553	10 584	6031
dochody ogółem w zł na 1 mieszkańca	1	8	3323	2718	5 495	2904	3755	851

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.



**Rysunek 14.** Mediany charakterystyk w grupie gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nieplanujących jego wdrożenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Następne pytanie, odnoszące się do zastosowania przez gminy finansowych i niefinansowych mierników dokonań, daje możliwość zweryfikowania ostatniej hipotezy badawczej: gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych.

**Tabela 23.** Stosowane mierników finansowych i niefinansowych

Czy stosowane są mierniki finansowe i niefinansowe dokonań?	Liczba gmin
Tylko mierniki finansowe pomiaru dokonań.	28
Tylko mierniki niefinansowe pomiaru dokonań.	0
Zarówno mierniki finansowe jak i niefinansowe pomiaru dokonań.	3
Nie są stosowane żadne mierniki pomiaru dokonań.	11
Razem	42

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Żadna z gmin poddanych badaniu nie stosuje tylko mierników niefinansowych. Natomiast trzy gminy stosują mierniki finansowe i niefinansowe. Jedna z nich nie stosuje i nie planuje wdrażać narzędzi rachunkowości zarządczej, kolejna planuje wdrożyć analizę opłacalności projektów inwestycyjnych i kalkulację, i analizę kosztu jednostkowego świadczonych usług, natomiast inna stosuje analizę opłacalności projektów inwestycyjnych, kalkulację i analizę kosztu jednostkowego świadczonych usług, *Benchmarking* oraz planuje wdrożyć *Balanced Scorecard* i pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych. Niepokojący jest wynik 11 gmin, które twierdzą, że nie stosują żadnych miar dokonań. W tabeli 24 przedstawione zostały charakterystyki dla tych gmin.

**Tabela 24.** Charakterystyka gmin stosujących mierniki finansowe i niefinansowe

Dochody ogółem na 1 mieszkańca gminy	Liczba mieszkańców gminy	Liczba podmiotów w rejestrze REGON w gminie	Ludność gminy na 1 km <sup>2</sup>	Powierzchnia gminy w km <sup>2</sup>
3218	12 829	796	115	111
2951	19 879	1451	1286	15
2940	63 960	5430	1549	42

Źródło: opracowanie własne na podstawie autorskich badań ankietowych.

Należy zwrócić uwagę, że gminy stosujące finansowe i niefinansowe mierniki dokonań są bardzo zróżnicowane. Jediną charakterystyką, która jest zbliżona dla wymienionych gmin jest dochód gminy na 1 mieszkańca. Nie ma zatem

czynnika z wybranych charakterystyk jednoznacznie identyfikującego gminy stosujące finansowe i niefinansowe mierniki dokonań.

**Nie udało się zatem w pełni potwierdzić H7** (mówiącej, że gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych), gdyż w badanej populacji wystąpiło 7,14% gmin, które stosują finansowe i niefinansowe mierniki dokonań. Częstotliwość zastosowania tych narzędzi jest jednak niska.

### 4.3. Podsumowanie wyników badań własnych

Wyniki przeprowadzonych przeze mnie badań pozwalają stwierdzić, że **zakres wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczych przez gminy nie jest zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi, lecz rozwojem świadomości zarządców gmin dotyczącej potrzeby zastosowania narzędzi wspomagających proces zarządzania i ocenę dokonań**. Wykaz poszczególnych hipotez znajduje się w tabeli 25.

Tabela 25. Zestawienie hipotez badawczych

Lp.	Treść hipotezy	Wynik
1	2	3
H1	Głównymi beneficjentami informacji o gminie są jej mieszkańcy	Potwierdzona
H2	Sprawozdania finansowe sporządzane przez gminy służą głównie wypełnianiu obowiązków prawnych	Potwierdzona
H3	Główny beneficjent informacji o gminie wpływa na deklarowane cele informacyjne sprawozdań finansowych	Odrzucona
H4	Wykorzystywane lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach zależą od stosowanej ewidencji kosztów	Odrzucona
H5	Gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się wyższym dochodem na mieszkańca i/lub większą liczbą mieszkańców niż gminy stosujące tylko tradycyjne budżetowanie	Częściowo potwierdzona. Potwierdzono, że gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętnie 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	Częściowo potwierdzona. Wykorzystywanie mierników niefinansowych istotnie wpływa na przeciętną liczbę podmiotów w rejestrze REGON oraz liczbę mieszkańców w osobach przypadających na 1 km <sup>2</sup>
H7	Gminy nie stosują do oceny dokonań mierników niefinansowych	Częściowo potwierdzona. 7,14% gmin stosuje finansowe i niefinansowe mierniki dokonań, ale żadna nie stosuje tylko mierników niefinansowych

Źródło: opracowanie własne.

Trzeba powiedzieć, że rachunkowość zarządcza w gminach nie jest w pełni wykorzystywana i nie zależy od czynników zewnętrznych, takich jak: poziom dochodów, liczba ludności czy zajmowana powierzchnia. Zauważalny jest trend w rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej, jednak można uznać, że wykorzystanie narzędzi tego typu rachunkowości w gminach nie będzie postępować wraz ze zmianami legislacyjnymi, a raczej z rozwojem poziomu świadomości zarządców gmin dotyczącej możliwości wykorzystania tych narzędzi. Inaczej jest z budżetem zadaniowym, którego zasady stosowania zawiera ustawa o finansach publicznych.

Warto ponadto przypomnieć, że zbadano gminy z jednego regionu, a więc uzyskane wyniki mają ograniczoną wartość uogólniającą (są reprezentatywne dla gmin z obszaru województwa łódzkiego) i stanowią jedynie podstawę do dalszych, pogłębionych badań.



## Rozdział 5

# Wdrożenie zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jako narzędzia zarządzania w Gminie Polana – studium przypadku

### 5.1. Wprowadzenie

Najważniejszym celem monografii było opracowanie koncepcji zintegrowanego modelu pomiaru dokonań, który będzie realizował założenia *New Public Management* oraz redukował koszty transakcyjne ponoszone przez każdą ze stron. „Model” to system założeń, pojęć i zależności między nimi pozwalający opisać (modelować) w przybliżony sposób jakiś aspekt rzeczywistości – tu: pomiar dokonań gminy. Zaproponowany autorski 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*). Przedstawione zależności będą stanowić pewne uproszczenie, bowiem nie sposób w tym miejscu wyszczególnić wszystkich zadań i zasobów wykorzystywanych do ich realizacji. Chodzi o ukazanie pewnych zależności, stosunkowo charakterystycznych dla większości gmin. W celu opracowania koncepcji zintegrowanego modelu pomiaru dokonań przeanalizowano przypadek gminy w województwie łódzkim. Gmina ta charakteryzuje się wieloma typowymi cechami gmin w tym województwie (pod względem wielkości, wysokości dochodów, liczby mieszkańców). Struktura organizacyjna tego podmiotu jest także typowa dla innych gmin, różni się nieznacznie m.in. liczbą referatów, departamentów.

Ze względu na brak zgody zarządców analizowanej gminy na udostępnianie jej nazwy, posłużono się nazwą Polana. Ponadto niektóre aspekty zostały opisane tylko w ogólnym zarysie, aby nie dostarczały zbyt istotnych jej charakterystyk. Wprowadzono także zmiany w treści otrzymanych dokumentów źródłowych oraz zmodyfikowano elementy strategii Gminy Polana. Dokonane zmiany podyktowane były lepszym ujęciem tych zagadnień. W tym rozdziale niniejszej monografii słowa „Gmina” i „Gmina Polana” odnoszą się do opisywanego podmiotu. Słowo „gmina” określa inne jednostki samorządu terytorialnego.

Podczas opracowywania studium przypadku wykorzystano różne metody i techniki badawcze:

- analiza wyników badania ankietowego na podstawie autorskiego kwestionariusza ankiety;
- analiza odpowiednich aktów prawnych i opracowań rządowych;
- analiza dokumentów Gminy (pierwotnych i wtórnych);
- wywiady swobodne z pracownikami Gminy.

W celu przedstawienia konstrukcji oraz zasad stosowania zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla gmin użytecznego w procesie zarządzania warto przypomnieć, że obecnie jednostki te mają obowiązek sporządzać Wieloletnią Prognozę Finansową. Podstawą jej sporządzenia powinny być narzędzia rachunkowości zarządczej lub budżet zadaniowy. Jednakże z uwagi na fakt, iż ustawodawca nie zobligował tych podmiotów do stosowania budżetu zadaniowego; w większości gmin nie jest on wykorzystywany. Budżet ten powinien zawierać informacje dotyczące zaplanowanego zadania, kosztów poniesionych na jego realizację oraz mierników służących pomiarowi osiągniętego efektu. Ponadto, jak wcześniej wykazano, większości gmin nie wykorzystuje narzędzi rachunkowości zarządczej, które mogłyby wspomagać proces zarządzania i ocenę dokonań. Istotnym problemem jest również fakt, że badani przez mnie respondenci nie widzą potrzeby wdrażania narzędzi rachunkowości zarządczej. Twierdzą przy tym, że budżet tradycyjny jest wystarczającym narzędziem wpierającym proces zarządzania i oceny efektywności jednostki. Jest to zjawisko niepokojące, ale ukazujące stan rozwoju rachunkowości w gminach. Celem opracowania modelu jest zatem wskazanie użyteczności różnych narzędzi, które będą umożliwiały z jednej strony realizację procesu zarządzania, z drugiej strony wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), a ponadto będą stanowiły właściwe narzędzie komunikacji z interesariuszami. Model, o który chodzi będzie realizował założenia *New Public Management* oraz redukował koszty transakcyjne ponoszone przez każdą ze stron. Konsekwencją idei NPM jest menedżeryzm, który kładzie nacisk na oszczędność, wydajność i efektywność w zarządzaniu zasobami publicznymi.

Podejście to zostało usankcjonowane w obowiązujących regulacjach z zakresu finansów publicznych poszerzeniem zestawu klasycznych zasad budżetowych o zasadę «3-E» (oszczędność, wydajność, efektywność). Wpisanie tej zasady do podstaw prawnych finansów publicznych miało prowadzić do poprawy wykorzystania zasobów publicznych, przy czym wysiłkom podejmowanym zgodnie z zasadą „3-E” towarzyszyła nadal tradycyjna kontrola legalności i zgodności działań z planem budżetowym<sup>1</sup>.

W niniejszej monografii była już mowa o niedostosowaniu rachunkowości do oczekiwań informacyjnych użytkowników, które nie ograniczają się tylko do funkcji kontrolnej wykonania budżetu. Informacje pochodzące z systemu rachunkowości

<sup>1</sup> A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 18–19.

powinny być przede wszystkim użyteczne. Ich użyteczność przejawia się we wpływie na proces decyzyjny, pomocy w opracowywaniu prognoz lub potwierdzeniu zmiany danych wykorzystywanych do prognoz.

Należy przy tej okazji uwzględnić stanowisko W.A. Nowaka i M. Koczuby-Sobieraj, którzy twierdzą, że

korzyści z dostarczanych informacji powinny być nie mniejsze niż koszty poniesione przy pozyskiwaniu informacji. Korzyści te i koszty są jednak trudne do oszacowania. Dlatego bywa sprawą sporną, czy korzyści wynikające z przedstawionej informacji uzasadniają koszt poniesiony przy jej pozyskiwaniu<sup>2</sup>.

W pełni zgadzam się z tym stanowiskiem, jednak zalecam dużą ostrożność w określaniu bilansu kosztów zmian w systemie rachunkowości gmin z korzyściami, ponieważ korzyści z wdrożenia nowoczesnych narzędzi będą widoczne w dłuższej perspektywie przy ponoszonych wcześniej kosztach, które nie są współmierne w czasie.

Zintegrowany model pomiaru dokonań dla Gminy Polana, który proponuję może być podstawą do opracowania go w innych gminach w Polsce.

## 5.2. Charakterystyka i diagnoza społeczno-gospodarcza Gminy Polana

Gmina Polana bezpośrednio sąsiaduje z Łodzią, stanowiąc część aglomeracji wojewódzkiej, najważniejszego ośrodka w regionie. Położenie Gminy, jej otoczenie oraz powiązania wewnętrzne i zewnętrzne, warunkują rozwój społeczno-gospodarczy, określają miejsce w układzie gospodarczym przestrzennym województwa i kraju. Sąsiedztwo metropolii łódzkiej należącej do największych polskich metropolii oznacza zwiększone możliwości rozwoju społeczno-gospodarczego i nawiązania współpracy z jednostkami znajdującymi się w ramach obszaru metropolitalnego<sup>3</sup>. Gmina leży pomiędzy trzema dużymi miastami: Łodzią, Piotrkowem Trybunalskim i Pabianicami.

<sup>2</sup> W.A. Nowak, M. Koczuba-Sobieraj, *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 15, s. 56.

<sup>3</sup> Obszar metropolitalny można zdefiniować jako wielkomiejski układ osadniczy złożony z wielu jednostek osadniczych oraz terenów o wysokim stopniu zurbanizowania. Wykształcone metropolie z reguły tworzą własne obszary metropolitalne. Problemem może okazać się jednak odróżnienie obszaru metropolitalnego od aglomeracji miejskiej. Aglomeracja miejska jest jednostką morfologiczną i tworzy ją zintegrowany, zwarty zespół wzajemnie powiązanych ze sobą jednostek osadniczych. W aglomeracji monocentrycznej wyodrębnia się główne miasto, w którym zlokalizowane są funkcje centralne oraz obszar zurbanizowany, gdzie występują mniejsze miasta, wsie oraz tereny niezabudowane, rolne i leśne. Wewnątrz tego obszaru wydziela się strefy różniące się zaawansowaniem procesów urbanizacji. W takiej aglomeracji występują wyraźne hierarchiczne związki funkcjonalne między węzłem (centrum aglomeracji) a pozostałymi jednostkami. W aglomeracji



Gminę Polana tworzą jednostki sektora finansów publicznych, którymi są: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej oraz samorządowe instytucje kultury<sup>4</sup>. Schemat struktury Gminy zawiera rysunek 15. Schemat organizacyjny Urzędu Miejskiego Gminy Polana przedstawiony został na rysunku 16.

Ponadto w otoczeniu jednostki działają stowarzyszenia, realizujące zadania Gminy, do których należą: kluby sportowe, Koło Gospodyń Wiejskich, Ochotnicza Straż Pożarna oraz Ośrodek Dziennego Pobytu dla Osób Starszych i Niepełnosprawnych Sióstr Felicjanek.

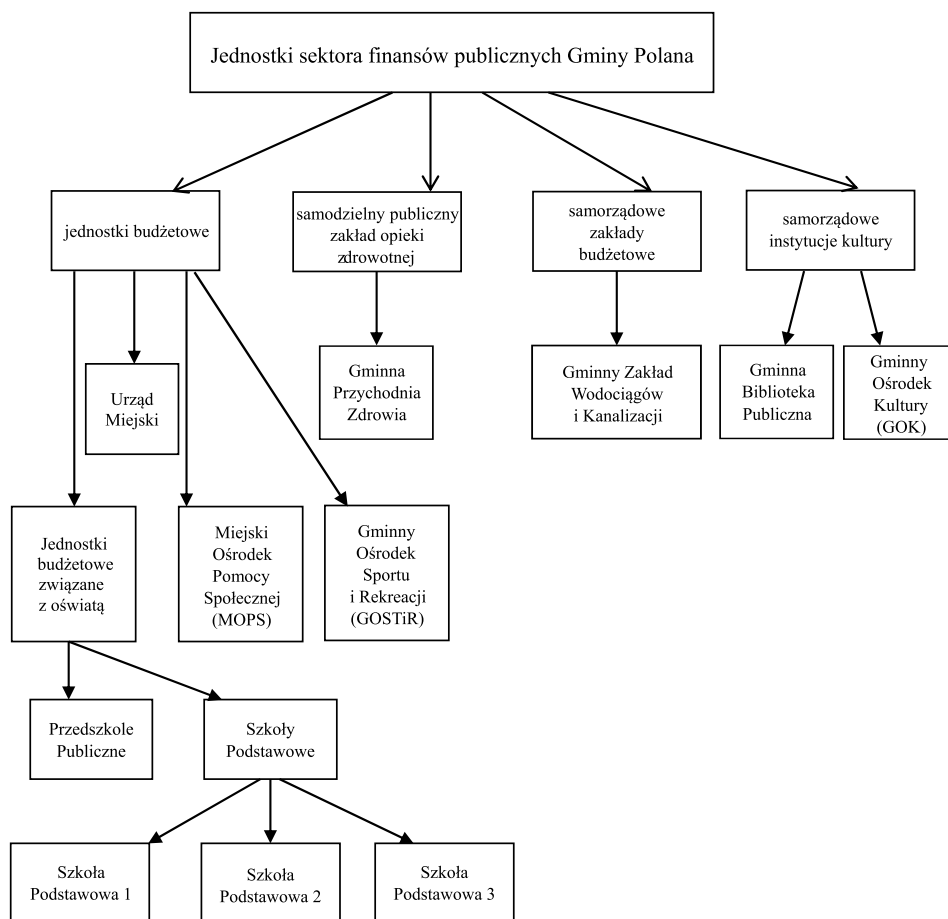
Rozwój funkcji metropolitalnych Łodzi wiąże się z korzystaniem z dostępnych w tym mieście miejsc pracy, usług specjalistycznych, szkolnictwa (średniego i wyższego) oraz kultury<sup>5</sup>. Bezpośrednie sąsiedztwo z Łodzią, jako miejscem pracy i prowadzenia działalności gospodarczej, sprawia również, że Gminę Polana zamieszkuje m.in. wysoko wykwalifikowane osoby. Gmina jest także miejscem wypoczynku weekendowego mieszkańców stolicy województwa. Trzeba powiedzieć, że Gmina Polana charakteryzuje się wysokim poziomem życia mieszkańców, dynamicznym rozwojem i wysoką konkurencyjnością w skali regionu i kraju. Utrzymanie wysokiej jakości życia jest więc podstawową potrzebą społeczności lokalnej. Głównymi jej elementami są dla mieszkańców: czyste, bezpieczne i urozmaicone środowisko, zapewniające dobre warunki do pracy, nauki i wypoczynku.

---

policentrycznej hierarchiczność funkcji może nie występować; są one bardziej rozproszone między jednostkami osadniczymi tworzącymi konurbację. Możliwy jest więc proces przejścia: od miasta ze strefą podmiejską do aglomeracji miejskiej, będącej zintegrowanym układem osadniczym, a następnie do metropolii z obszarem metropolitalnym. Obszar ten jest jednostką tworzoną przez duży, złożony i spójny funkcjonalnie zespół miejski, którego istotną cechą jest występowanie funkcji metropolitalnych, a także wewnętrznych powiązań funkcjonalnych. Każdy obszar metropolitalny jest aglomeracją, jednak nie każda aglomeracja spełnia warunki, aby traktować ją jako obszar metropolitalny. Powstawanie obszaru metropolitalnego jest więc konsekwencją rozwoju funkcji metropolitalnych, której towarzyszy migracja ludności i przenoszenie działalności gospodarczej na peryferie dotychczasowych skupisk miejskich. Zob. W.M. Gaczek, *Obszary metropolitalne jako bieguny wzrostu*, [w:] W. Kisiąła, B. Stępiński (red.), *Rola obszarów metropolitalnych w polityce regionalnej i rozwoju regionalnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013, s. 27–28.

<sup>4</sup> Zgodnie z przyjętą klasyfikacją zawartą w art. 9 UoFP.

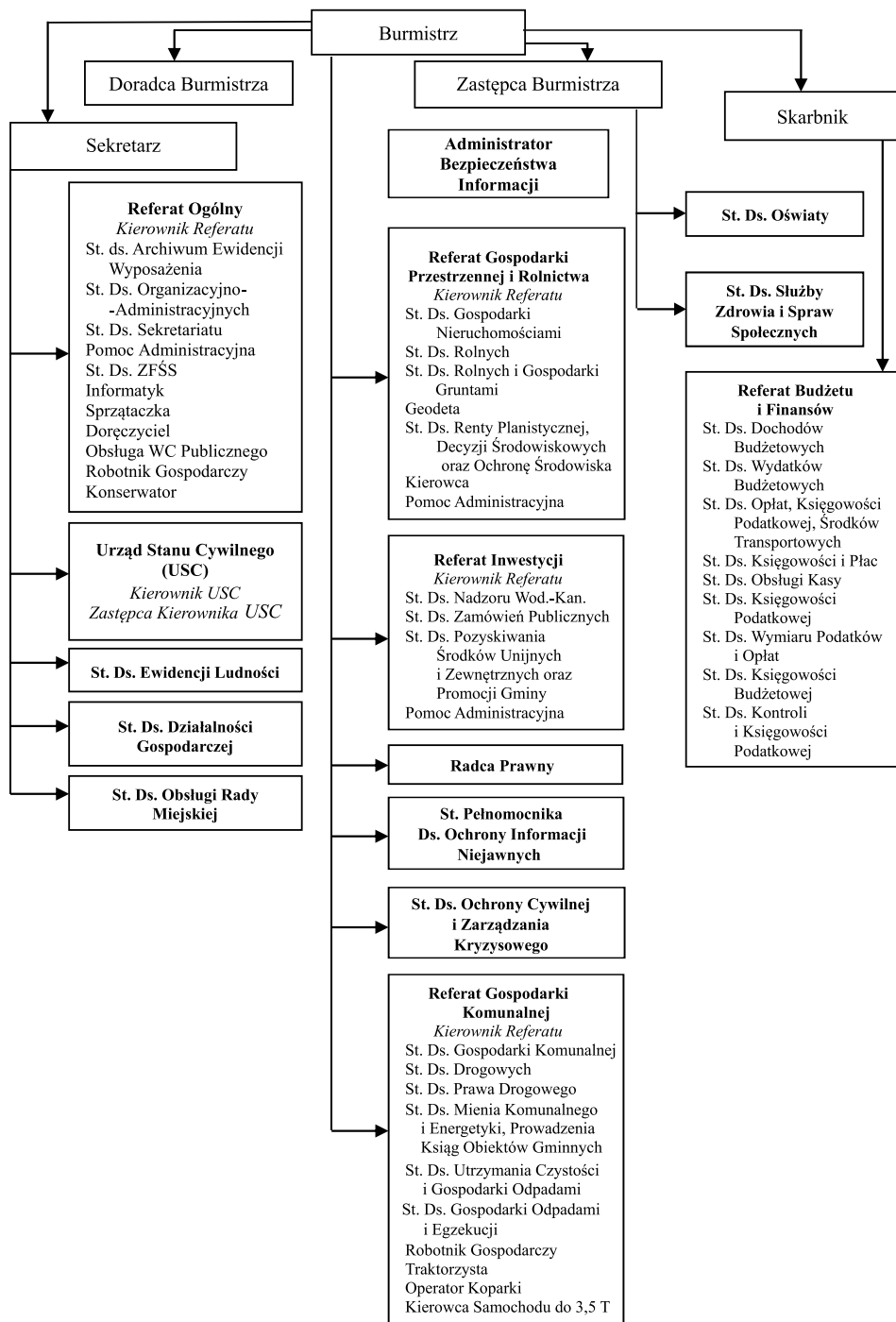
<sup>5</sup> Istotną cechą wyróżniającą metropolie są funkcje pełnione na rzecz jej otoczenia zewnętrznego, zarówno bliskiego, regionalnego, jak i ponadregionalnego (krajowego oraz zagranicznego), które nie zależą wprost od liczby mieszkańców miasta w jego granicach administracyjnych. Funkcje metropolitalne to funkcje egzogeniczne o znaczeniu i zasięgu co najmniej ponadregionalnym. Są to funkcje działalności usługowej najwyższego rzędu – polityczne, administracyjne, gospodarcze, finansowe, komunikacyjne, naukowe, edukacyjne, kulturalne, turystyczne, informacyjne, religijne – w tym zwłaszcza funkcje o charakterze decyzyjnym, związane z obecnością instytucji reprezentujących struktury kierowania, zarządzania i kontroli w skali międzynarodowej. Warunkiem koniecznym uznania wielkiego miasta za metropolię jest współwystępowanie w jego granicach wielu różnorodnych funkcji metropolitalnych i dopiero synergia ich występowania i skala oddziaływania umożliwia wykształcenie się określonej rangi ośrodka metropolitalnego. Zob. W.M. Gaczek, *Obszary metropolitalne...*, s. 25–26, M. Smętkowski, B. Jałowicki, G. Gorzelak, *Obszary metropolitalne w Polsce – diagnoza i rekomendacje*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2009, nr 1(35), s. 57.



Rysunek 15. Schemat struktury Gminy

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych Gminy Polana.

Gmina Polana nawiązuje relacje ze swoim otoczeniem na różnych płaszczyznach. Relacje zachodzące między Gminą a Łodzią związane są z presją ludności miasta Łodzi na zaspokajanie ich potrzeb mieszkaniowych na terenie Gminy Polana. Wysoka intensywność tego procesu rodzi zagrożenia niezrównoważonego rozwoju, cechującego się chaotycznym zagospodarowaniem i niewydolnością infrastruktury, zarówno technicznej, jak i społecznej. Jednocześnie dostępność usług i miejsc pracy w Łodzi, ale także i na miejscu w Gminie neguje traktowanie Gminy jak „sypialni”, co stanowi problem wielu gmin sąsiadujących z dużymi ośrodkami miejskimi. Duże, blisko położone miasto wojewódzkie ma pozytywny wpływ na Gminę, ponieważ silnie oddziałuje na wzrost miejsc pracy, jest istotnym węzłem komunikacyjnym, ośrodkiem edukacji na poziomie średnim



Rysunek 16. Schemat organizacyjny Urzędu Miejskiego Gminy

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentów źródłowych Gminy Polana.

i wyższym, oferuje dostęp do usług medycznych, zaspokaja potrzeby kulturalne. Niestety, zauważalny jest także negatywny wpływ Łodzi na Gminę, przejawiający się m.in. w braku chęci współpracy w zakresie funkcji społecznych (edukacja) i wymuszaniu konieczności rozwoju powiązań drogowych, które nie należą do Gminy (drogi wojewódzkie). Łódź stanowi mocną konkurencję dla Gminy, szczególnie dla firm usługowych, traktuje Gminę z pozycji dominującej.

Gmina Polana rywalizuje z innymi gminami (zarówno sąsiadującymi z Łodzią, jak i leżącymi w obrębie innych aglomeracji na terenie Polski) o wykorzystanie dostępnych zasobów. Konkurencyjność Gminy przejawia się w czterech wymiarach:

- konkurencja o mieszkańców – umiejętność przyciągania nowych mieszkańców, przede wszystkim z Łodzi, i przygotowanie obecnych mieszkańców Gminy do wygrywania na rynku pracy czy polu edukacji;
- konkurencja o inwestorów i przedsiębiorców – przyciąganie nowych inwestorów i wspieranie konkurencyjności firm lokalnych na rynkach ponadlokalnych;
- konkurencja o turystów – umiejętność zachęcenia mieszkańców Łodzi i gmin do odpoczynku i rekreacji na terenie Gminy Polana;
- konkurencja o środki publiczne – wygrywanie konkurencji z innymi gminami o środki publiczne, szczególnie pochodzące z budżetu Unii Europejskiej.

### **5.3. Strategia jako instrument kreowania polityki rozwoju Gminy Polana**

Strategia Rozwoju Gminy Polana to długookresowy plan działania, określający cele rozwoju Gminy i przyjmujący kierunki oraz priorytety działania, które są niezbędne dla realizacji przyjętych zamierzeń. Ustalenia zawarte w strategii stanowią podstawę do prowadzenia przez władze Gminy długookresowej polityki rozwoju społeczno-gospodarczego. Wokół jej ustaleń koncentrują się działania władz samorządowych, zmierzające do zapewnienia jak najlepszych warunków życia mieszkańców Gminy oraz wzrost konkurencyjności w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Głównym celem opracowania Strategii Rozwoju Gminy Polana w horyzoncie 2014–2020 było zaplanowanie, a następnie konsekwentne realizowanie działań, zmierzających do zapewnienia jej harmonijnego rozwoju i modernizacji, ze szczególnym uwzględnieniem wszystkich zasobów i atutów, które posiada, na rzecz rozwoju oraz poprawy poziomu i jakości życia mieszkańców. Zintegrowane ujęcie rozwoju, poprzez odejście od planowania sektorowego na rzecz budowy i wzmacniania kapitału terytorialnego, pozwoli włączyć w procesy rozwojowe całą wspólnotę samorządową.

Strategia stanowi także podstawę dla efektywnego wykorzystania przez Gminę środków rozwojowych, zarówno krajowych, jak i pochodzących z UE, na realizację celów społeczno-gospodarczych, a zarazem punkt wyjścia pomnażania środków przez szybszy i efektywniejszy wzrost gospodarczy. Strategia ma także służyć wspieraniu pozytywnych przemian oraz niwelowania głównych barier rozwojowych w regionie, a także efektywnemu wykorzystaniu zasobów rozwojowych.

Strategia Gminy Polana<sup>6</sup> składa się z następujących części:

- analizy SWOT;
- wizji i misji Gminy.

Celami strategicznymi Gminy, które mają zostać osiągnięte w założonym okresie planistycznym, czyli do końca roku 2020, są<sup>7</sup>:

- 1) ciągły rozwój gospodarczy Gminy Polana mierzony przez zwiększenie dochodów, rozwój współpracy i budowanie powiązań społeczno-gospodarczych w ramach obszarów funkcjonalnych<sup>8</sup>;
- 2) lepsze warunki życia mieszkańców Gminy, szczególnie osób o niskim poziomie dochodów, poprzez wzmacnianie i wykorzystywanie endogenicznych potencjałów Gminy Polana oraz współpracy w wymiarze lokalnym i regionalnym.

Niewątpliwie bardzo ważną przesłanką uzasadniającą potrzebę opracowania dokumentu strategicznego w Gminie Polana jest zapewnienie spójności ze

---

<sup>6</sup> Opracowana na podstawie dokumentów źródłowych otrzymanych z Gminy: *Strategia Gminy Polana. Szanse i bariery rozwoju*, 2013.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> Pojęcie obszaru funkcjonalnego, jego typy oraz kryteria wyznaczania określa dokument *Koncepcja Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030* (KPZK 2030) przyjęty przez rząd w grudniu 2011 roku. (Uchwała Nr 239 Rady Ministrów z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Koncepcji Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030, M.P. 2012, poz. 252). Stanowi on najważniejszy dokument strategiczny dotyczący zagospodarowania przestrzennego kraju w średnim horyzoncie czasowym. „Obszar funkcjonalny” jest definiowany w tym dokumencie jako obszar wyodrębniony na podstawie wspólnych cech geograficznych i silnych wewnętrznych powiązań. KPZK 2030 wyróżnia trzy grupy takich obszarów: miejskie obszary funkcjonalne, wiejskie obszary funkcjonalne i specjalne obszary funkcjonalne. Wprowadzenie tego terminu wynika z osłabiania powiązań funkcjonalnych między miastami wojewódzkimi a ich zapleczem na rzecz wzmocnienia związków z innymi głównymi miastami. Równocześnie obserwuje się zwiększanie bezpośredniego oddziaływania miasta na tereny przyległe, definiowane jako miejski obszar funkcjonalny. Zasięg tego obszaru wyznaczany jest przez rozprzestrzenianie się miasta (*urban sprawl*), zarówno form zabudowy, jak i miejskiego stylu życia, oraz zwiększającą się liczbę dojazdów do pracy, do centrów miast. Oznacza to, że tak w Polsce, jak i w Europie następuje odejście od tradycyjnego podziału struktur osadniczych z wyraźną granicą między miastem a wsią. Obszary wiejskie, zwłaszcza w sąsiedztwie dużych ośrodków miejskich, w coraz większym stopniu zaczynają pełnić funkcje pozarolnicze – usługowe i produkcyjne. Przykładem obszaru funkcjonalnego może być duże miasto i otaczające je gminy. Mieszkańcy tych gmin na co dzień dojeżdżają do pracy w mieście, uczą się w nim, studiują, chodzą do teatru. Oznacza to, że taki obszar posiada wspólny potencjał i bariery rozwojowe niezależne od granic administracyjnych. Planowanie rozwoju powinno się zatem odbywać ponad tymi granicami, wówczas możliwe będzie osiągnięcie lepszych efektów.

strategicznymi dokumentami na szczeblu krajowym i regionalnym. Aby tego dokonać, należy przeprowadzić analizę SWOT, czyli rozpoznać mocne i słabe strony oraz szanse i zagrożenia występujące w Gminie.

### Analiza SWOT – mocne i słabe strony Gminy Polana

Na podstawie ustaleń diagnozy sytuacji społeczno-gospodarczej w Gminie Polana została przeprowadzona analiza strategiczna przy użyciu metody SWOT. Analiza tego rodzaju stanowi jedną z najpopularniejszych metod diagnozy sytuacji, w jakiej znajduje się dana jednostka, wspólnota samorządowa. Metoda ta ma na celu uporządkowanie informacji dotyczących Gminy, wskazując na jej mocne i słabe strony oraz szanse i zagrożenia. Analiza ta stanowi podstawę oceny zasobów Gminy Polana oraz jej otoczenia. Ułatwia również identyfikację problemów i określenie priorytetów rozwoju. Mocne i słabe strony traktowane są jako czynniki wewnętrzne, na które społeczność lokalna ma wpływ, natomiast szanse i zagrożenia jako czynniki zewnętrzne – umiejscowione w bliższym i dalszym otoczeniu jednostki. W tabeli 26 została zaprezentowana analiza SWOT dla Gminy.

**Tabela 26.** Analiza SWOT Gminy Polana

Mocne strony Gminy	Słabe strony Gminy
1	2
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Potencjał centralnego położenia w Polsce i województwie</li> <li>2) Potencjał bezpośredniego sąsiedztwa z miastem metropolitarnym – Łodzią</li> <li>3) Bliskość łódzkiej bazy szkolnictwa wyższego oraz instytucji kultury</li> <li>4) Dobra komunikacja zewnętrzna – przez Gminę przebiega droga krajowa, droga wojewódzka, a w najbliższych latach przebiegać będzie autostrada oraz droga ekspresowa</li> <li>5) Dobrze rozwinięta sieć komunikacyjna na terenie Gminy oraz z ościennymi gminami,</li> <li>6) Dobrze rozwinięta sieć telekomunikacyjna, infrastruktura wodociągowa</li> <li>7) Prawie całkowite skanalizowanie miasta</li> <li>8) Szeroka oferta terenów pod inwestycje</li> <li>9) Duża ilość terenów przeznaczonych pod budownictwo jednorodzinne dla nowych mieszkańców</li> <li>10) Dostępność różnych form aktywnego spędzania wolnego czasu (ścieżki rowerowe, stadion, Orlik, hala sportowa, palce zabaw, siłownia)</li> <li>11) Sprzyjające warunki do rozwoju handlu (na terenie Gminy znajduje się duży obszar handlowy o znaczeniu międzynarodowym)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Niedostateczny poziom infrastruktury technicznej (kanalizacja), energii elektrycznej, niektóre drogi i ulice wymagają przebudowy do wymogów przejezdności samochodów o większym tonażu, brak wystarczającej ilości sieci zaopatrzenia w gaz</li> <li>2) Niedostateczny poziom skanalizowania Gminy</li> <li>3) Brak możliwości obsłużenia i oczyszczenia większej ilości ścieków przez istniejącą na terenie Gminy oczyszczalnię</li> <li>4) Nieuporządkowany system gospodarki odpadami</li> <li>5) Brak rozwiniętej bazy turystycznej i kulturalnej, niewystarczające warunki do działania gminnego domu kultury</li> <li>6) Pogarszający się stan bezpieczeństwa na terenie Gminy</li> <li>7) Brak surowców o znaczeniu lokalnym i ponadlokalnym</li> <li>8) Ukryte bezrobocie</li> </ol>

Tab. 26 (cd.)

1	2
12) Rolnictwo oparte na gospodarstwach rodzinnych 13) Brak uciążliwego dla mieszkańców przemysłu 14) Duży potencjał kapitału społecznego (prawie 65% stanowią osoby w wieku produkcyjnym) 15) Mieszany system służby zdrowia (na terenie Gminy znajduje się: gminna służba zdrowia, gabinety prywatne, szpital prywatny) 16) Prężnie działające organizacje społeczne (Ochotnicza Straż Pożarna, Kluby Sportowe, Koła Gospodyń Wiejskich)	9) Słaby dostęp do Internetu na niektórych obszarach Gminy 10) Konieczność ocieplenia budynków publicznych w gminie (termomodernizacja) 11) Podział Gminy przez przebieg dróg krajowych, brak obwodnicy, pogarszający się stan dróg lokalnych, negatywne oddziaływanie przejeżdżających samochodów
Szanse Gminy	Zagrożenia Gminy
1) Dogodne położenie komunikacyjne Gminy w centrum Polski i województwa łódzkiego, przez które przebiega droga krajowa, droga wojewódzka, autostrada oraz droga ekspresowa S8 2) Potencjał bezpośredniego sąsiedztwa i oddziaływania miasta metropolitalnego – Łodzi 3) Dobrze rozwinięta drogową sieć komunikacyjną na terenie i dobre połączenia z ościennymi gminami 4) Bliskość łódzkiej bazy szkolnictwa wyższego oraz instytucji kultury 5) Wzrost zapotrzebowania mieszkańców na aktywne formy spędzania wolnego czasu, a także turystyki 6) Duża ilość terenów przeznaczonych na bazy i magazyny – centralne położenie na skrzyżowaniu najważniejszych dróg komunikacyjnych 7) Sprzyjające warunki do produkcji odnawialnej energii 8) Zwiększone możliwości inwestycyjne poprzez wykorzystanie nowych narzędzi absorpcji środków pomocowych w ramach Zintegrowanych Inwestycji Terytorialnych 9) Możliwość pozyskania wsparcia ze środków z UE w kontekście premiowania obszarów metropolitalnych w przyszłym okresie programowania środków unijnych (2014–2020) 10) Współpraca gmin aglomeracji łódzkiej w ramach lokalnych grup działania	1) Ograniczenia budżetowe i ustawowe w inwestowaniu w infrastrukturę techniczną – gaz i energię elektryczną w sytuacji znacznego zapotrzebowania na te media 2) Niestabilność prawna wpływająca negatywnie na procesy inwestycyjne 3) Niestabilna sytuacja makroekonomiczna 4) Marginalizacja Gminy na rzecz dużego ośrodka miejskiego i związany w tym możliwy odpływ mieszkańców 5) Ukryte bezrobocie na wsi 6) Obciążenia ustawowe wydatków na zadania zlecane samorządowi bez przekazywania adekwatnych środków na te cele

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Strategia Gminy Polana*, 2013.

Ze względu na centralne położenie w województwie Gmina Polana dysponuje dużym potencjałem głównie poprzez rozwój infrastruktury handlowej oraz

infrastruktury transportowej. Można zatem spodziewać się dynamicznego rozwoju Gminy w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Znaczenie Gminy Polana jako miejsca o wysokiej atrakcyjności spowoduje, że będzie ona konkurencyjna w stosunku do gmin ościennych w województwie łódzkim.

## Wizja i misja Gminy

Wizja rozwoju Gminy Polana stanowi opis pożądanego stanu za kilka lat. Ukierunkowana jest prognostycznie; określa cel, do jakiego zmierza Gmina, wskazuje kierunek jej rozwoju. Wizja przewiduje stworzenie warunków do rozwoju gospodarczego i społecznego Gminy Polana. Zrealizowanie jej założeń przełoży się na wzrost poziomu atrakcyjności Gminy pod względem jakości życia mieszkańców przy zachowaniu walorów środowiska przyrodniczego i kulturowego, podniesienie rangi Gminy w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym. Przedstawiona tu wizja nie stanowi treści oryginalnej zapisanej w *Strategii rozwoju gminy...* Dokonane zostały zmiany treści, z zachowaniem oczekiwanego przez zarządców Gminy przekazu.

### Wizja Gminy Polana<sup>9</sup>:

*Gmina Polana jest konkurencyjna (w wymiarze społecznym, przestrzennym i gospodarczym) w stosunku do innych gmin w województwie, czysta, bezpieczna i zasobna ekonomicznie dzięki: bogatemu dziedzictwu kulturowemu, zmodernizowanej infrastrukturze technicznej, turystyce, wykształconym i przedsiębiorczym mieszkańcom – przyjazna dla mieszkańców, inwestorów i gości. Otwarta na innowacyjne technologie, redukcję zużycia zasobów naturalnych oraz realizującą ideę zrównoważonego rozwoju.*

Sposobem urzeczywistnienia zakładanej wizji Gminy jest natomiast misja, będąca nadrzędnym celem funkcjonowania wspólnoty samorządowej. Misja Gminy Polana wskazuje na cel nadrzędny, do jakiego należy dążyć, realizując poszczególne elementy strategii. Określa rolę władz w procesie rozwoju, ma także integrować, motywować i rozbudzać aspiracje całej społeczności lokalnej. Stanowi jasny przekaz dla obywateli, inwestorów i turystów odwiedzających Gminę. Misja Gminy Polana zawiera podstawowe wartości, na których zamierzają koncentrować swoje działania decydenci i mieszkańcy Gminy.

### Misja Gminy Polana<sup>10</sup>:

*Stale i konsekwentne dążenie do podnoszenia jakości życia mieszkańców oraz stworzenia optymalnych warunków do rozwoju jednostki, rodziny jak i całej*

<sup>9</sup> Opracowanie własne na podstawie *Strategii Gminy Polana*.

<sup>10</sup> *Ibidem*.



*społeczności w oparciu o ideę zrównoważonego rozwoju, ograniczającą zużycie zasobów naturalnych i dziedzictwa kulturowego oraz potencjał intelektualny, aktywności, równych szans i przedsiębiorczości mieszkańców.*

#### **5.4. Powiązanie strategii Gminy Polana z alokacją zasobów i budżetowaniem**

W ustawie o finansach publicznych (Dział V) zostały sformułowane zasady, których przestrzeganie powinno zapewnić racjonalną alokację zasobów (była o tym mowa w rozdziale drugim niniejszej monografii). Budżet gminy uchwalany jest na rok budżetowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Budżet powinien wynikać z zapisów w sporządzonej Wieloletniej Prognozie Finansowej, bowiem obejmuje ona okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat budżetowych. Budżet jest zatem pochodną WPF, ale co najważniejsze powinien wynikać z przyjętej strategii jednostki. Jest tak dlatego, iż zadania zaplanowane w strategii powinny mieć swoje odzwierciedlenie w WPF. Planowanie strategiczne w gminie powinno więc być powiązane z budżetami rocznymi gminy (operacyjnymi), jeśli działania tych jednostek mają być zbieżne z jej wizją. Wobec tego kolejność planowania w gminie powinna przebiegać od planowania strategicznego, poprzez WPF do budżetu rocznego. Ponadto istotną kwestią jest kalkulowanie kwot przyjętych w tych dokumentach oraz ocena poziomu ich realizacji. Decydenci powinni weryfikować przyjęte cele strategiczne. Poprawne sformułowanie strategii i jej aktualizacja powinny zapewnić przełożenie pierwszego roku planu wieloletniego (WPF) na budżet operacyjny (gminy). Warunkiem niezbędnym jest zatem sformułowanie celów krótkoterminowych w zakresie przyjętych mierników realizacji strategicznej karty wyników (BSC). W efekcie proces ten poszerza tradycyjne budżetowanie – uwzględniane są zarówno cele strategiczne, jak i operacyjne. Tradycyjny budżet określa bowiem szczegółowe cele krótkoterminowe w perspektywie finansowej, takie jak: dochody, wydatki, dotacje udzielane innym podmiotom, poziom deficytu, dochody i wydatki oraz inne zadania zlecone związane z realizacją zadań administracji rządowej. Dokument ten zawiera również informacje o poziomie wydatków na inwestycje, wydatki związane z realizacją zadań w zakresie ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Budżet gminy prezentuje dane według ustawowych klasyfikacji: działów, rozdziałów i paragrafów.

Należy więc przyznać, że proces planowania w gminie jest działaniem trudnym. Wynika to ze zmienności otoczenia, ograniczenia w zasobach, uwzględnienia zróżnicowanych potrzeb różnych grup interesariuszy oraz trudności w skalkulowaniu niektórych zadań, co do których nie można zastosować porównania na rynku.

Jak wspomniano, procedury uchwalania budżetu gminy oraz jego treść określa ustawa o finansach publicznych. Proces tworzenia budżetu obejmuje wszelkie prace związane z przygotowaniem projektu budżetu gminy. W Polsce za przygotowanie budżetu odpowiada zarząd gminy (wójt, burmistrz, prezydent). W procesie przygotowania budżetu uwzględniane są wszystkie wnioski składane przez mieszkańców gminy, radnych, sołtysów, przedsiębiorców oraz pracowników gminy. Wnioski mogą być składane zarówno do burmistrza (prezydenta, wójta) jak i Rady Miejskiej (Gminnej) do 30 września. Celem składania wniosków do Rady Miejskiej (Gminnej) jest uzyskanie większego poparcia oraz możliwości wpływnięcia tego organu na ostateczny kształt budżetu.

W Gminie Polana wszystkie złożone wnioski są gromadzone w Referacie Inwestycji, który dokonuje kalkulacji zgłaszanych zadań. Moim zdaniem powinien być do tego wykorzystywany budżet zadaniowy, który uwzględniałby wszystkie zasoby wykorzystywane w celu realizacji konkretnych zadań. Taki sam proces kalkulowania powinien występować w prognozowaniu strategicznym i wieloletnim. Niewątpliwie podczas kalkulacji należy liczyć się z różnego rodzaju ryzykiem oraz wystąpieniem nieprzewidzianych kosztów (np. usunięcia części niewykorzystywanej i wcześniej niezainwestowanej infrastruktury). Gmina obecnie zmagą się z problemem kadrowym, brak jest pracowników, którzy mogliby wykonać zaplanowane prace budowlane. W związku z tym rosną koszty wykonania zadań w zakresie usług budowlanych.

Proces ustalania budżetu w Gminie Polana jest kontynuowany przez określenie, na podstawie danych historycznych, zakresu prac planowanych zadań i ustalenie wstępnego kosztorysu. Informacje te przekazywane są do burmistrza. Jako osoba odpowiedzialna za przygotowanie budżetu burmistrz sporządza jego wstępną wersję. W pierwszej kolejności uwzględniane są zapisy z Wieloletniej Prognozy Finansowej, a następnie zgłaszane potrzeby interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Burmistrz Gminy Polana przygotowuje wstępną wersję budżetu, konsultując swoje wybory z większością radnych. Podejmowane konsultacje z radnymi nie są obligatoryjne z punktu widzenia przepisów prawa. Intencją przeprowadzanych konsultacji jest przygotowanie takiego kształtu budżetu, który podczas obrad Rady Miejskiej będzie z dużym prawdopodobieństwem uchwalony (to Rada Miejska zatwierdza przyjęcie zaprojektowanego przez burmistrza budżetu). Budżet Gminy zatwierdzany jest uchwałą budżetową przed rozpoczęciem kolejnego roku budżetowego.

Zdaniem J. Kalety – wciąż aktualne, mimo warunków, w jakich było formułowane – przygotowywanie budżetu w sposób wskazany powyżej może wywołać następujące konsekwencje:

- ograniczenie działania organów w przewidywaniu przyszłych zdarzeń;
- powtarzanie błędnych decyzji podjętych w poprzednich okresach;
- zjawisko niegospodarności w niektórych gminach;

- ocena dokonań na przewidywanym wykonaniu budżetu w roku poprzednim, ponieważ ostateczne wyniki wykonania budżetu za dany okres podawane są dopiero w pierwszej połowie następnego roku budżetowego<sup>11</sup>.

Należy zatem stwierdzić, że istnieją podstawy zastosowania w gminach strategicznej karty wyników wraz z jego instrumentarium. Szczególne możliwości BSC obejmują następujące funkcjonalności:

1. Kompleksowość:
  - obejmuje wszystkie obszary funkcjonowania gmin;
  - integruje funkcjonujące w organizacji różne techniki, narzędzia i metody rachunkowości zarządczej oraz zarządzania;
  - łączy zarządzanie strategiczne z operacyjnym oraz cele operacyjne ze strategicznymi;
  - koncentruje się na pomiarze dokonań za pomocą wskaźników finansowych i niefinansowych.
2. Możliwość lepszego zrozumienia strategii organizacji przez wszystkich pracowników;
3. Ukierunkowanie całej organizacji na realizację przyjętej przez nią strategii działania;
4. Określenie związków przyczynowo-skutkowych zachodzących w organizacji w różnych obszarach (perspektywach) działania;
5. Integracja celów różnych grup interesariuszy;
6. Zobligowanie do zastosowania mierników finansowych i niefinansowych w różnych obszarach działalności;
7. Możliwość bieżącej weryfikacji celów jednostki;
8. Poprawa komunikacji pracowników, zmotywowanie ich do bardziej efektywnego działania.

## 5.5. Zintegrowany model pomiaru dokonań jako narzędzie zarządzania w Gminie Polana

Zaproponowany tu model różni się od dotychczas wykorzystywanych instrumentów. Zintegrowany model pomiaru dokonań będzie pozytywnie wpływał na funkcjonowanie Gminy. Atuty *Balanced Scorecard* są powszechnie znane, wśród nich znajdują się przede wszystkim: możliwość wykorzystania mierników finansowych i niefinansowych do oceny dokonań, integracja wszystkich obszarów działania gminy, łączenie różnych technik, narzędzi i metod rachunkowości zarządczej oraz zarządzania, a także celów operacyjnych ze strategicznymi.

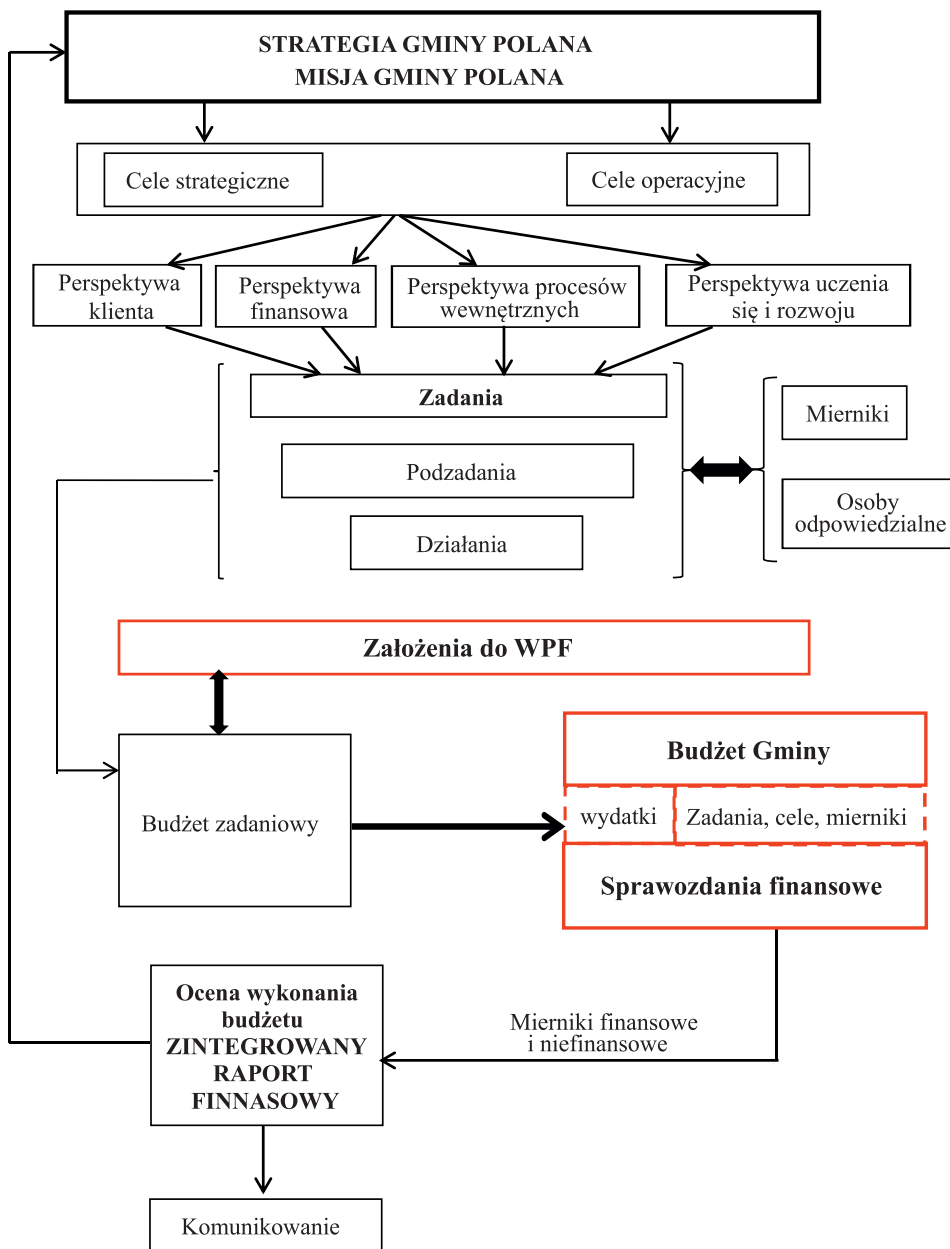
<sup>11</sup> Zob. J. Kaleta, *Informator budżetowy*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1982, s. 28.

Nowy, zintegrowany model pomiaru dokonań dla Gminy powinien przede wszystkim:

- pozwalać na sprawne planowanie kosztów zadań;
- pozwalać na sprawne planowanie wyników;
- zmniejszyć czasochłonność procesu planowania operacyjnego;
- pozwalać na pomiar dokonań nie tylko za pomocą mierników finansowych czy stopnia wykonania budżetu, ale też miar niefinansowych;
- zapewniać powiązanie celów operacyjnych ze strategicznymi;
- ograniczać wpływ danych z budżetów z poprzednich lat na ustalanie budżetów bieżących;
- gwarantować jak największą aktualność danych w obowiązujących planach operacyjnych;
- zapewniać spójność planów operacyjnych z bieżącą strategią działania;
- zachęcać pracowników (menedżerów) do oszczędzania zasobów Gminy;
- zapewniać warunki oraz zachęty do dzielenia się wiedzą wewnątrz Gminy.

Podsumowując, Gmina stosując zintegrowany model, powinna zwiększyć elastyczność swojego działania w stosunku do sytuacji, w której wdrożony jest tradycyjny budżet oraz zapewnić wiarygodność sporządzanej Wieloletniej Prognozy Finansowej. Jest to główny cel nowego modelu. Powyższe punkty nie wymagają odrębnych wyjaśnień, zostały już one wcześniej wskazane jako zalety stosowania BSC. Schemat proponowanego zintegrowanego modelu pomiaru dokonań został przedstawiony na rysunku 17.

Zintegrowany model pomiaru dokonań dla Gminy Polana opiera się na koncepcji BSC. Cele strategiczne i operacyjne wywodzą się ze zdefiniowanej strategii. Ponadto są one sklasyfikowane w czterech perspektywach: perspektywie klienta, perspektywie finansowej, perspektywie procesów wewnętrznej oraz perspektywie uczenia się i rozwoju. Stanowi to podstawę do zaplanowania zadań, podzadań oraz działań, przypisaniu tym pozycjom odpowiednich mierników ich realizacji oraz osób odpowiedzialnych. Należy podkreślić, że między zadaniami, podzadaniami i działaniami a miernikami i osobami odpowiedzialnymi występuje sprzężenie zwrotne. Wszystkie elementy powinny być poddawane weryfikacji i aktualizacji. Klasyfikacja tych zagadnień wymaga wykorzystania budżetu zadaniowego, który będzie stanowił podstawę kalkulacji zadań niezbędnych do zdefiniowania założeń Wieloletniej Prognozy Finansowej, ale także budżetu Gminy (sprawozdania te zostały zaznaczone kolorem czerwonym, jako obligatoryjne elementy sprawozdawczości finansowej gmin). Ideą zaproponowanego zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jest również występowanie sprzężenia zwrotnego między budżetem zadaniowym i WPF. Dane uzyskane z kalkulacji na podstawie budżetu zadaniowego (uwzględniające cele strategiczne i operacyjne we wszystkich perspektywach) stanowią podstawę do sporządzenia sprawozdań finansowych: budżetu Gminy oraz sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Sprawozdania są poddawane



**Rysunek 17.** Koncepcja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana

Źródło: opracowanie własne.

ocenie za pomocą wcześniej zaplanowanych mierników finansowych i niefinansowych realizacji celów. W efekcie dokonuje się integracja danych pochodzących z obligatoryjnych sprawozdań finansowych oraz danych z BSC w postaci zintegrowanego modelu pomiaru dokonań. Informacje finansowe i niefinansowe wraz z przedstawieniem poziomu miernika, jego wartości docelowej, powinny być przekazywane różnymi kanałami (zob. tabela 33). Ocena wykonania budżetu jest podstawą do weryfikacji założeń strategicznych Gminy.

Ideą zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jest wykorzystanie niezbędnych narzędzi użytecznych w procesie zarządzania oraz oceny dokonań. Model ten zmniejsza asymetrię informacyjną, zmniejszając niepewność, umożliwia zatem także identyfikację i redukcję kosztów transakcyjnych.

Poniżej zostaną zaprezentowane elementy strategicznej karty wyników wraz z powiązaniem z innymi elementami modelu. Przedstawiona konstrukcja BSC została sporządzona w oparciu o dokumenty źródłowe przekazane przez Gminę oraz rozmowy z pracownikami Gminy, w tym Burmistrzem i Skarbnikiem.

Punktem wyjścia proponowanego modelu i najważniejszym elementem jest sformułowana misja/strategii Gminy oraz jej cele. Działania Gminy Polana ukierunkowane są na osiągnięcie sformułowanej wizji i koncentrować się będą na dwóch obszarach strategicznych, o których była już mowa w niniejszym rozdziale monografii. W ramach każdego obszaru strategicznego został określony cel strategiczny, wskazujący kierunek postępowania w realizacji założonej wizji i misji Gminy. Cele strategiczne w ramach poszczególnych obszarów urzeczywistniane będą poprzez wyodrębnione cele operacyjne, zawierające propozycje zadań i mierników ich realizacji, w ramach perspektywy klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju.

Opracowane przez Gminę Polana cele strategiczne stanowią odrębne cele, bez powiązań przyczynowo-skutkowych. Brak również wskazówek zapewniających ich osiągnięcie. Wykorzystanie koncepcji BSC ma umożliwić skoordynowanie działań w najważniejszych obszarach funkcjonowania Gminy oraz wskazać wpływ tych działań na poprawę przyjętego wskaźnika realizacji danego celu, a także wypełnianie misji.

Zgodnie z koncepcją BSC gmina przedstawiana jest w ramach czterech obszarów (perspektyw) działania. Mają one za zadanie wskazać istotę i kierunek działania w danej perspektywie poprzez udzielenie odpowiedzi na postawione pytania. Przedstawione pytania będą odnosić się do wielu gmin w Polsce.

### **W perspektywie klienta**

Kogo definiujemy jako naszego klienta? Jak powinniśmy być postrzegani przez naszych interesariuszy, aby osiągnąć naszą wizję? W jaki sposób tworzymy wartość dla klienta?

Klienci zostali zdefiniowani jako:

- a) mieszkańcy;
- b) przedsiębiorcy;
- c) inne samorządy i agendy rządowe;
- d) instytucje finansowe;
- e) inne instytucje.

### **W perspektywie finansowej**

W jaki sposób, kontrolując koszty, możemy przyczynić się do zwiększenia wartości dla klienta?

Zwiększenie wartości dla klienta w tej perspektywie powinno się odbywać głównie poprzez:

- a) redukcję kosztów świadczonych usług przy zachowaniu jakości tych usług;
  - b) zmniejszenie kosztów funkcjonowania Gminy;
- zwiększenie dochodów własnych w wyniku wzrostu konkurencyjności Gminy.

### **W perspektywie procesów wewnętrznych**

Które procesy strategiczne powinniśmy doskonalić, aby ograniczając koszty, zapewnić satysfakcję naszym interesariuszom?

Należą do nich procesy w zakresie jakości i sprawności obsługi klienta, sprawności i jakości załatwiania spraw (np. wydawania decyzji), udzielania informacji klientom.

### **W perspektywie uczenia się i rozwoju**

W jaki sposób nasi ludzie muszą się uczyć, komunikować i współpracować, aby zrealizować naszą misję?

Źródła rozwoju upatruje się w kompetencjach pracowników, zniwelowanie „luki kompetencji” poprzez szkolenia zwiększające ich kluczowe umiejętności. Istotnym czynnikiem rozwoju jest wykorzystanie systemu motywacyjnego, który będzie sprzyjał utożsamianiu celów pracownika z celami Gminy.

\*\*\*

W dalszej części rozdziału przedstawione są charakterystyki poszczególnych perspektyw dla Gminy wraz z celami i ich miernikami. Z uwagi na fakt, że miary wyników zaproponowane w poszczególnych perspektywach muszą być powiązane z wizją i strategią jednostki, zestawienie to ma charakter poglądowy; zostało opracowane na podstawie przekazanych przez Gminę dokumentów.

Tabela 27. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie klienta

Cele ogólne	Miary osiągnięcia celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost jakości świadczonych usług	<ol style="list-style-type: none"> <li>Stopień satysfakcji klientów (ilości skarg i zażaleń zgłaszanych przez klientów): <ul style="list-style-type: none"> <li>fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników),</li> <li>gotowość pomocy,</li> <li>organizacja obsługi klienta.</li> </ul> </li> <li>Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Zapewnienie zintegrowanej infrastruktury informatycznej.</li> <li>Opracowanie procedur załatwiania spraw w urzędzie.</li> <li>Zapewnienie pracownikom Urzędu odpowiednich warunków pracy, w tym m.in. szybkiego dostępu do informacji, również z innych komórek Urzędu.</li> <li>Zwiększanie dostępności usług publicznych.</li> <li>Utrzymywanie i pozyskiwanie nowych klientów.</li> <li>Promocja Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Szkolenia dla pracowników mające na celu rozwój umiejętności i kompetencji kadry Urzędu Gminy.</li> <li>Rozpoznanie źródeł wartości dla klienta.</li> <li>Podnoszenie poziomu wiedzy mieszkańców o regionie i Gminie.</li> <li>Stworzenie bazy informacji gospodarczych dla przedsiębiorców.</li> <li>Bezpłatne doradztwo w zakresie zakładania działalności gospodarczej oraz pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładowanie i rozwój tej działalności.</li> <li>Ułatwienia administracyjno-organizacyjne dla przedsiębiorców.</li> <li>Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy.</li> <li>Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.</li> </ol>
Minimalizacja czasu i kosztu obsługi klienta*	<ol style="list-style-type: none"> <li>Czas realizacji usługi.</li> <li>Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Zagwarantowanie łatwego i szybkiego dostępu do niezbędnych i zawsze aktualnych informacji.</li> <li>Wzrost dostępności usług świadczonych przez Internet.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Uczestnictwo w programie „Budowa Zintegrowanego Systemu e-Usług Publicznych Województwa Łódzkiego (Wrota Regionu Łódzkiego)”.</li> <li>Ciągła aktualizacja zagrożeń.</li> </ol>

\* Zarówno w samym gmachu Gminy, jak i czasu wydania decyzji administracyjnej, pozwoleń itp.

Źródło: opracowanie własne.



Tabela 28. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie finansowej

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost dochodów budżetowych Gminy	<ol style="list-style-type: none"> <li>Wskaźnik dynamiki dochodów.</li> <li>Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem.</li> <li>Wzrost dochodów Gminy z podatku CIT.</li> <li>Wzrost dochodów Gminy z podatku PIT.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie Gminy.</li> <li>Ulgi podatkowe dla firm tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy.</li> <li>Spadek bezrobocia.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Promocja Gminy jako atrakcyjne miejsce do mieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej.</li> </ol>
Redukcja kosztów (wydatków)	<ol style="list-style-type: none"> <li>Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi.</li> <li>Wydatki ogółem na jednego mieszkańca.</li> <li>Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca.</li> <li>Wskaźnik dynamiki wydatków.</li> <li>Udział przychodów na jednego mieszkańca.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Redukcja kosztów z kosztownych ręcznie sterowanych kanałów (obsługa w gminie) na rzecz internetowych.</li> <li>Obniżka kosztów operacyjnych – ogólnoadministracyjnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> <li>Obniżenie kosztów funkcjonowania gminy.</li> </ol>
Zwiększenie wykorzystania aktywów	<ol style="list-style-type: none"> <li>Wydajność wykorzystania zasobów.</li> <li>Wskaźnik wydatków inwestycyjnych.</li> <li>Stoпа zwrotu z kapitału intelektualnego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Podwyższanie kwalifikacji pracowników.</li> <li>Efektywne planowanie inwestycji.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Analiza procesów i działań w Gminie.</li> <li>Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> </ol>
Przestrzeżenie zasad gospodarki finansowej	<ol style="list-style-type: none"> <li>Wskaźnik obsługi zadłużenia.</li> <li>Wskaźnik wykonania budżetu.</li> <li>Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych.</li> <li>Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi.</li> <li>Ocena audytu wewnętrznego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Sukcesywne zwiększenie udziału dochodów własnych.</li> <li>Powiązanie strategii z WPF oraz budżetem Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Terminowe spłaty zobowiązań.</li> <li>Negocjowanie dłuższych terminów płatności.</li> <li>Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> <li>Dokładne kalkulacje zadań Gminy.</li> <li>Planowanie zadań audytorowi.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 29. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie procesów wewnętrznych

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
I	2	3	4
Doskonalenie systemu zarządzania	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Odsetek procedur zaktualizowanych.</li> <li>2. Redukcja kosztu wykonania poszczególnych zadań.</li> <li>3. Minimalizacja kosztów realizacji procesów wewnętrznych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zapewnienie ciągłej aktualizacji procedur.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Opracowanie i aktualizacja istniejących procedur.</li> <li>2. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego.</li> </ol>
Poprawa zintegrowanej infrastruktury informatycznej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Stopień korzystania z e-usług.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Utrzymanie sprawnego systemu teleinformatycznego.</li> <li>2. Rozwój technologii wspierających działania ratownicze, jak również ostrzegających o nadchodzących zagrożeniach (system powiadamiania SMS, centralne sterowanie syrenami).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uruchomienie alternatywnych dostępów do informacji (np. poprzez e-mail).</li> </ol>
Szybkie tempo powstania nowych inwestycji	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych.</li> <li>2. Wzrost wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności.</li> <li>3. Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pozyskanie dofinansowania do planowanych inwestycji.</li> <li>2. Identyfikacja oczekiwań lokalnych przedsiębiorców oraz preferowanych przez nich zawodów.</li> <li>3. Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy.</li> <li>4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.</li> <li>5. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bieżąca aktualizacja planów zagospodarowania przestrzennego.</li> <li>2. Stworzenie „Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy Polana”.</li> <li>3. Wypuk gruntów pod drogi dojazdowe do terenów inwestycyjnych.</li> <li>4. Uzbrojenie terenów pod inwestycje.</li> <li>5. Doradztwo dla przedsiębiorców z zakresu pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładanie i rozwój działalności gospodarczej.</li> <li>6. Aktywna promocja oferty inwestycyjnej Gminy.</li> </ol>

Tab. 29 (cd.)

1	2	3	4
Wyższa opłacalność produkcji rolnej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost liczby pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarzą w rolnictwie.</li> <li>2. Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Stworzenie warunków do powstania przetwórstwa rolnego, wysokotowarowa produkcja.</li> <li>2. Stworzenie warunków do powstania grup producenckich, gospodarstw specjalistycznych.</li> <li>3. Wprowadzenie nowoczesnych odmian roślin uprawnych i ras zwierząt hodowlanych, nowych technologii uprawy i hodowli w rolnictwie.</li> <li>4. Regulacja stosunków wodnych na gruntach rolnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Przekazywanie uzbrojonych terenów inwestorom w celu budowy małych zakładów przetwórstwa rolnego.</li> <li>2. Działania mające na celu zwiększenie powierzchni poszczególnych gospodarstw rolnych.</li> <li>3. Udzielenie pomocy organizacyjnej w zakresie wymiany/zamiany i scalania gruntów w celu powstania ok. 20 gospodarstw rolnych o areale minimum 30 ha.</li> <li>4. Przeprowadzenie szkoleń dotyczących funkcjonowania grup producenckich, wyjazdy do funkcjonujących grup, których członkowie są właścicielami lub współwłaścicielami zakładów przetwórczych.</li> <li>5. Zapewnienie dostępu wszystkich zainteresowanych osób do informacji dotyczących nowoczesnych technologii w rolnictwie.</li> <li>6. Dofinansowanie wyjazdów rolników na wyjazdy specjalistyczne, targi, prezentacje.</li> <li>7. Udzielenie dotacji z budżetu Gminy na konserwację i naprawę urządzeń melioracyjnych.</li> <li>8. Promowanie ekologicznej produkcji rolnej.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 30. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie wiedzy i rozwoju

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami Gminy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rotacja kluczowych pracowników.</li> <li>2. Wskaźnik zadowolenia pracowników.</li> <li>3. Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję Gminy.</li> <li>4. Stopień znajomości strategii przez pracowników.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Włączenie pracowników w ustalanie celów, strategię Gminy.</li> <li>2. Budowanie i utrzymywanie właściwych relacji interpersonalnych między pracownikami.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zapewnienie efektywnego systemu motywacyjnego.</li> <li>2. Tworzenie ścieżek kariery.</li> <li>3. Szkolenia i rozwój dopasowany do misji.</li> <li>4. Badanie ankietowe satysfakcji pracowników.</li> </ol>
Efektywny system motywowania	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Poziom zaangażowania pracowników.</li> <li>2. Odsetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu.</li> <li>3. Wydajność pracowników.</li> <li>4. Odsetek projektów, które zostały zrealizowane w planowanym czasie.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kształtowanie świadomości wpływu działań pracowników na obraz całej Gminy.</li> <li>2. Kształtowanie postawy dbania o zasoby, jakimi dysponują w Gminie.</li> <li>3. Wzrost zaangażowania pracowników.</li> <li>4. Zwiększenie kreatywności, samodzielności, inicjatyw w realizacji zadań.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tworzenie ścieżek kariery.</li> <li>2. Opracowanie oceny pracowniczej gwarantującej osobistą korzyść ze zwiększonego zaangażowania w procesie realizacji zadań.</li> <li>1. Informacja współpracowników o podjętych inicjatywach.</li> <li>2. Powiązanie systemu motywacyjnego z zaangażowaniem pracowników.</li> <li>3. Badanie ankietowe dotyczące zaangażowania pracowników.</li> </ol>
Zwiększenie potencjału kadrowego	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądane kwalifikacje.</li> <li>2. Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach.</li> <li>3. Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych.</li> <li>4. Koszty podnoszenia kwalifikacji.</li> <li>5. Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych.</li> </ol>	Zapewnienie wykwalifikowanej kadry.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Diagnoza potencjału pracowników.</li> <li>2. Określenie minimum umiejętności i kompetencji poświadczonych dla poszczególnych stanowisk pracy.</li> <li>3. Dostosowanie programów szkoleniowych do indywidualnych potrzeb wszystkich pracowników.</li> <li>4. Zwiększenie dostępu do baz wiedzy.</li> <li>5. System motywacyjny obejmujący szkolenia pracowników.</li> <li>6. Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami.</li> <li>7. Ocena pracowników – dokonanych postępów.</li> </ol>

Tab. 30 (cd.)

1	2	3	4
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy.</li> <li>2. Odsetek pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych.</li> <li>3. Stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do istotnych informacji i baz danych.</li> <li>2. Zacieśnienie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrola aktualności i funkcjonalności baz danych oraz wykorzystania systemów informatycznych.</li> <li>2. Szkolenia pracowników z możliwości wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych.</li> <li>3. Badanie ankietowe funkcjonalności i wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych oraz dostępu do nich.</li> </ol>
Zwiększenie wydajności sieci informatycznej oraz dostęp do niej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kompletność baz danych wspomagających podejmowanie decyzji.</li> <li>2. Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań.</li> </ol>	Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do istotnych informacji i baz danych.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Udoskonalanie funkcjonalności systemów i aktualizacja baz wiedzy.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 31. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie klienta

Cele ogólne	Miary osiągnięcia celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
1 Wzrost jakości świadczonych usług	2 1. Stopień satysfakcji ogólnej klientów obejmują: • fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników), • gotowość pomocy, • organizacja obsługi klienta. 2. Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie gminy. 3. Czas realizacji usługi. 4. Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń).	3 1. Zapewnienie holistycznej, elastycznej i sprawnej infrastruktury informatycznej. 2. Opracowanie procedur załatwiania spraw w urzędzie. 3. Zapewnienie pracownikom Urzędu odpowiednich warunków pracy, w tym m.in. szybkiego dostępu do informacji, również z innych komórek Urzędu. 4. Wzrost dostępności usług świadczonych przez Internet. 5. Zwiększanie dostępności usług publicznych. 6. Promocja Gminy. 7. Stworzenie lokalnego produktu markowego.	4 1. Szkolenia dla pracowników mających na celu rozwój umiejętności i kompetencji kadry Urzędu Gminy. 2. Podnoszenie poziomu wiedzy mieszkańców o regionie i Gminie. 3. Udział w regionalnych i ogólnopolskich wydarzeniach promocyjnych. 4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.
Zwiększenie atrakcyjności mieszkaniowej gminy	1. Poziom realizacji programu związanego z ochroną środowiska. 2. Wzrost liczby mieszkańców. 3. Wzrost liczby oddanych do użytkowania nowych budynków mieszkalnych w Gminie.	1. Efektywne egzekwowanie prawa odnośnie zanieczyszczeń powietrza. 2. Wprowadzenie ograniczeń w hodowli zwierząt na obszarach o zwartej zabudowie. 3. Stworzenie warunków dostępu do Internetu na całym obszarze Gminy.	1. Wprowadzenie przepisów pozwalających na egzekucję uchwały śmieciowej. 2. Promocja zachowań proekologicznych. 3. Comiesięczne kontrole gospodarstw rolnych na terenie o zwartej zabudowie. 4. Dostęp bezpłatny do Internetu w centrach miejscowości na terenie Gminy.

Tab. 31 (cd.)

1	2	3	4
Tworzenie warunków do poprawy jakości życia osób i rodzin zagrożonych marginalizacją (osoby starsze, bezrobotne)	1. Spadek liczby mieszkańców Gminy korzystających z pomocy społecznej.	1. Przeciwdziałanie wykluczeniu społecznemu osób starszych i mniej zamożnych. 2. Dostosowanie oferty edukacyjnej do potrzeb rynku pracy.	Promowanie aktywności osób, rodzin i środowiska lokalnego.
Podniesienie jakości edukacji na terenie Gminy	1. Wzrost poziomu edukacji szkolonej. 2. Wzrost uczestnictwa uczniów Szkół Podstawowych w konkursach powiatowych, krajowych. 3. Wzrost liczby dzieci objętych wychowaniem przedszkolnym poniżej trzeciego roku życia. 4. Wzrost wykorzystania obiektów sportowych (Orlik, hala sportowa, <i>skatepark</i> , siłownia na świeżym powietrzu, stadion) przez dzieci młodzież szkolną.	1. Podnoszenie standardu miejskiej infrastruktury edukacyjnej.	2. Modernizacja bazy oświatowej (doposażenie szkół, remonty budynków). 3. Realizacje projektów z udziałem międzynarodowych partnerów.
Poprawa stanu bezpieczeństwa publicznego	1. Spadek liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy. 2. Spadek liczby wypadków drogowych na terenie Gminy. 3. Wzrost uczestników programów edukacyjnych w zakresie bezpieczeństwa w Internecie, problematyki dopalaczy i alkoholu.	1. Zapewnienie bezpieczeństwa obiektów komunalnych. 2. Poprawa infrastruktury drogowej. 3. Działania w zakresie poprawy bezpieczeństwa dzieci i młodzieży oraz przeciwdziałanie patologiom.	1. Okresowa ocena pracy policji przez Radę Gminy. 2. Publikowanie w lokalnej prasie artykułów propagujących podejmowanie inicjatyw społecznych mających na celu przeciwdziałanie przestępczości. 3. Zwiększenie etatów policyjnych. 4. Systematyczne podnoszenie wiedzy nauczycieli na temat uzależnień oraz organizacja warsztatów profilaktycznych dla rodziców, dzieci i młodzieży. 5. Systematyczna aktualizacja mapy zagrożeń i weryfikacja zgłoszeń.

1	2	3	4
<p>Poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost liczby uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych.</li> <li>2. Wzrost wykorzystania obiektów sportowo-rekreacyjnych.</li> <li>3. Wzrost liczby uczestników imprez kulturalnych.</li> <li>4. Poziom zadowolenia turystów i mieszkańców korzystających z oferty czasu wolnego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zbudowanie zalewu na rzece.</li> <li>2. Modernizacja stadionu w Gminie.</li> <li>3. Poprawa infrastruktury technicznej i drogowej.</li> <li>4. Poprawa istniejącej infrastruktury sportowo-rekreacyjnej.</li> <li>5. Kulturowanie tradycji dziedzictwa kulturowego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Opracowanie projektu zalewu na rzece.</li> <li>2. Prowadzenie stałych działań promocyjnych – kontakty zewnętrzne (media, biura turystyczne, stowarzyszenia, centra informacji turystycznej).</li> <li>3. Rozwój edukacji w zakresie świadczenia usług rekreacyjno-turystycznych.</li> <li>4. Aktualizacja strony internetowej prezentującą aktualną ofertę rekreacyjno-turystyczną.</li> </ol>
<p>Ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie Gminy</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Odsetek gospodarstw domowych korzystających z kanalizacji sieciowej, wodociągów sieciowych.</li> <li>2. Wzrost liczby przydomowych oczyszczalni ścieków.</li> <li>3. Długość wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej.</li> <li>4. Liczba wybudowanych/zmodernizowanych oczyszczalni ścieków.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Budowa kanalizacji w każdej wsi.</li> <li>2. Budowa lokalnych sieci kanalizacyjnych, przydomowych oczyszczalni ścieków na terenach o rozproszony zabudowie, tworzących lokalne sieci kanalizacyjne.</li> <li>3. Dokończenie budowy sieci wodociągowej.</li> <li>4. Rozbudowa stacji uzdatniania wody.</li> <li>5. Modernizacja dróg gminnych i budowa chodników.</li> <li>6. Budowa i oczyszczanie systemów rowów odwodnieniowych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Opracowanie koncepcji skanalizowania obszarów wiejskich i sporządzenie dokumentacji dotyczącej budowy sieci kanalizacyjnej.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.



Tabela 32. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie finansowej

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
Wzrost dochodów budżetowych Gminy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wskaźnik dynamiki dochodów Gminy.</li> <li>2. Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem.</li> <li>3. Wzrost dochodów Gminy z podatku CIT.</li> <li>4. Wzrost dochodów Gminy z podatku PIT.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie gminy.</li> <li>2. Ulgi podatkowe dla firm tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy.</li> <li>3. Spadek bezrobocia.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Promocja gminy jako atrakcyjnego miejsca mieszkania i prowadzenia działalności gospodarczej.</li> </ol>
Redukcja kosztów (wydatków)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi.</li> <li>2. Wydatki ogółem na jednego mieszkańca.</li> <li>3. Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca.</li> <li>4. Wskaźnik dynamiki wydatków.</li> <li>5. Udział przychodów na jednego mieszkańca.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Redukcja kosztów z kosztownych ręcznie sterowanych kanałów (obsługa w Gminie) na rzecz internetowych.</li> <li>2. Obniżka kosztów operacyjnych – ogólnoadministracyjnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> <li>2. Obniżenie kosztów funkcjonowania Gminy.</li> </ol>
Zwiększenie wykorzystania aktywów	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wydajność wykorzystania zasobów.</li> <li>2. Wskaźnik wydatków inwestycyjnych.</li> <li>3. Stopa zwrotu z kapitału intelektualnego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Podwyższanie kwalifikacji pracowników.</li> <li>2. Efektywne planowanie inwestycji.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Analiza procesów i działań w Gminie.</li> <li>2. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> </ol>
Przestrzeżenie zasad gospodarki finansowej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wskaźnik obsługi zadłużenia.</li> <li>2. Wskaźnik wykonania budżetu.</li> <li>3. Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych.</li> <li>4. Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi.</li> <li>5. Ocena audytu wewnętrznego.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sukcesywne zwiększenie udziału dochodów własnych.</li> <li>2. Powiązanie strategii z WPF oraz budżetem Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Terminowe spłaty zobowiązań.</li> <li>2. Negocjowanie dłuższych terminów płatności.</li> <li>3. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej oraz budżetu zadaniowego.</li> <li>4. Dokładne kalkulacje zadań Gminy.</li> <li>5. Planowanie zadań audytora.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 33. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie procesów wewnętrznych

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
1	2	3	4
Doskonalenie systemu zarządzania	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Odsetek procedur zaktualizowanych.</li> <li>2. Redukcja kosztu wykonania poszczególnych zadań.</li> <li>3. Minimalizacja kosztów realizacji procesów wewnętrznych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zapewnienie ciągłej aktualizacji procedur.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Opracowanie i aktualizacja istniejących procedur.</li> <li>2. Wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego.</li> </ol>
Poprawa zintegrowanej infrastruktury informatycznej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Stopień korzystania z e-usług.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Utrzymanie sprawnego systemu teleinformatycznego.</li> <li>2. Rozwój technologii wspierających działania ratownicze, jak również ostrzegających o nadchodzących zagrożeniach (system powiadamiania SMS, centralne sterowanie syrenami).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Uruchomienie alternatywnych dostępów do informacji (np. poprzez e-mail).</li> </ol>
Szybkie tempo powstania nowych inwestycji	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych.</li> <li>2. Wzrost wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności.</li> <li>3. Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pozyskanie dofinansowania do planowanych inwestycji.</li> <li>2. Identyfikacja oczekiwań lokalnych przedsiębiorców oraz preferowanych przez nich zawodów.</li> <li>3. Informowanie przedsiębiorców o możliwości refundowania kosztów stworzenia nowych miejsc pracy.</li> <li>4. Wspieranie współpracy międzygminnej, międzyregionalnej, międzynarodowej.</li> <li>5. Ulgi i zwolnienia podatkowe dla podmiotów otwierających po raz pierwszy działalność gospodarczą na terenie Gminy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bieżąca aktualizacja planów zagospodarowania przestrzennego.</li> <li>2. Stworzenie „Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy ABC”.</li> <li>3. Wypuk gruntów pod drogi dojazdowe do terenów inwestycyjnych.</li> <li>4. Uzbrojenie terenów pod inwestycje.</li> <li>5. Doradztwo dla przedsiębiorców z zakresu pozyskiwania środków z funduszy strukturalnych na zakładanie i rozwój działalności gospodarczej.</li> <li>6. Aktywna promocja oferty inwestycyjnej Gminy.</li> </ol>

Tab. 33 (cd.)

1	2	3	4
<p>Wyższa opłacalność produkcji rolnej</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost liczby pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie.</li> <li>2. Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Stworzenie warunków do powstania przetwórstwa rolnego, wysokotowarowa produkcja.</li> <li>2. Stworzenie warunków do powstania grup producenckich, gospodarstw specjalistycznych.</li> <li>3. Wprowadzenie nowoczesnych odmian roślin uprawnych i ras zwierząt hodowlanych, nowych technologii uprawy i hodowli w rolnictwie.</li> <li>4. Regulacja stosunków wodnych na gruntach rolnych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Przekazywanie uzbrojonych terenów inwestorom w celu budowy małych zakładów przetwórstwa rolnego.</li> <li>2. Działania mające na celu zwiększenie powierzchni poszczególnych gospodarstw rolnych.</li> <li>3. Udzielenie pomocy organizacyjnej w zakresie wymiany/zamiany i scalania gruntów w celu powstania ok. 20 gospodarstw rolnych o areale minimum 30 ha.</li> <li>4. Przeprowadzenie szkoleń dotyczących funkcjonowania grup producenckich, wyjazdy do funkcjonujących grup, których członkowie są właścicielami lub współwłaścicielami zakładów przetwórczych.</li> <li>5. Zapewnienie dostępu wszystkich zainteresowanych osób do informacji dotyczących nowoczesnych technologii w rolnictwie.</li> <li>6. Dofinansowanie wyjazdów rolników na wyjazdy specjalistyczne, targi, prezentacje.</li> <li>7. Udzielenie dotacji z budżetu Gminy na konserwację i naprawę urządzeń melioracyjnych.</li> <li>8. Promowanie ekologicznej produkcji rolnej.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 34. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie wiedzy i rozwoju

Cel	Mierniki realizacji celów	Zadanie Cel szczegółowy	Działanie Co należy zrobić
1 Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami Gminy	2 1. Rotacja kluczowych pracowników. 2. Wskaźnik zadowolenia pracowników. 3. Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję Gminy. 4. Stopień znajomości strategii przez pracowników.	3 1. Włączenie pracowników w ustalanie celów, strategię gminy. 2. Budowanie i utrzymywanie właściwych relacji interpersonalnych między pracownikami. 3. Kształtowanie świadomości wpływu działań pracowników na obraz całej Gminy. 4. Kształtowanie postawy dbania o zasoby, jakimi dysponują w Gminie. 5. Wzrost zaangażowania pracowników. 6. Zwiększenie kreatywności, samodzielności, inicjatyw w realizacji zadań.	4 1. Zapewnienie efektywnego systemu motywacyjnego. 2. Tworzenie ścieżek kariery. 3. Szkolenia i rozwój dopasowany do misji. 4. Badanie ankietowe satysfakcji pracowników.
Efektywny system motywowania	2 1. Poziom zaangażowania pracowników. 2. Odsetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu. 3. Wydajność pracowników. 4. Odsetek projektów, które zostały zrealizowane w planowanym czasie.	3 1. Kształtowanie świadomości wpływu działań pracowników na obraz całej Gminy. 2. Kształtowanie postawy dbania o zasoby, jakimi dysponują w Gminie. 3. Wzrost zaangażowania pracowników. 4. Zwiększenie kreatywności, samodzielności, inicjatyw w realizacji zadań.	4 1. Tworzenie ścieżek kariery. 2. Opracowanie oceny pracowniczej gwarantującej osobistą korzyść ze zwiększonego zaangażowania w procesie realizacji zadań. 3. Informowanie współpracowników o podjętych inicjatywach. 4. Powiązanie systemu motywacyjnego z zaangażowaniem pracowników. 5. Badanie ankietowe dotyczące zaangażowania pracowników.
Zwiększenie potencjału kadrowego	2 1. Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądaną kwalifikację. 2. Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach. 3. Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych. 4. Koszty podnoszenia kwalifikacji. 5. Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych.	3 Zapewnienie wykwalifikowanej kadry.	4 1. Diagnoza potencjału pracowników. 2. Określenie minimum umiejętności i kompetencji poświadczanych dla poszczególnych stanowisk pracy. 3. Dostosowanie programów szkoleniowych do indywidualnych potrzeb wszystkich pracowników. 4. Zwiększenie dostępu do baz wiedzy. 5. System motywacyjny obejmujący szkolenia pracowników. 6. Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami. 7. Ocena pracowników – dokonanych postępów.

Tab. 34 (cd.)

1	2	3	4
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy.</li> <li>2. Odsetek pracowników posiadający możliwość korzystania z baz danych i sieci informatycznych.</li> <li>3. Stopień wykorzystania nowych narzędzi informatycznych.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do najważniejszych informacji i baz danych.</li> <li>2. Zacieśnienie współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kontrola aktualności i funkcjonalności baz danych oraz wykorzystania systemów informatycznych.</li> <li>2. Szkolenia pracowników z możliwości wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych.</li> <li>3. Badanie ankietowe funkcjonalności i wykorzystania baz wiedzy i sieci informatycznych oraz dostępu do nich.</li> </ol>
Zwiększenie wydajności sieci informatycznej oraz dostępu do niej	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kompletność baz danych wspomagających podejmowanie decyzji.</li> <li>2. Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań.</li> </ol>	Zagwarantowanie wszystkim pracownikom dostępu do najważniejszych informacji i baz danych.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Udoskonalanie funkcjonalności systemów i aktualizacja baz wiedzy.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 35.** Wykaz mierników dokonań dla Gminy Polana w perspektywie klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju

Cel	Miernik	Definicja miernika	Źródło gromadzenia danych Gminy Polana	Pożądany poziom wskaźnika	Częstotliwość pomiaru	Częstotliwość monitorowania	Osoba odpowiedzialna za poziom realizacji miernika	Miejsce komunikowania wyników	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
<b>Perspektywa klienta</b>									
Wzrost jakości świadczonych usług	Stopecien satysfakcji ogólnej klientów obejmują: • fachowość obsługi (kultura, wiedza i kompetencje pracowników) • gotowość pomocy • organizacja obsługi klienta	Ilość skarg zgłaszanych przez klientów Gminy w stosunku do ilości usług wykonanych ogólnym w analogicznym okresie	Papierowe i internetowe badania ankietowe klientów* (możliwość wypełnienia więcej niż jeden raz), badanie „jakości” pracowników	100	Ciągły pomiar	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca <sup>b</sup>	Urząd Miejski, Internet	
	Wzrost liczby podmiotów gospodarczych działających na terenie Gminy	[Liczba podmiotów gospodarczych	CEIDG, GUS, PUP, analiza utraty klientów, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	3% co rok	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski	
	Czas realizacji usługi	Czas od momentu złożenia wniosku do momentu wydania decyzji	Kadra zarządzająca	Krótszy czas o 10% od ustawowego terminu	Ciągły	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca		

Tab. 35 (cd.)

1	Wzrost jakości świadczonych usług	3	4	5	6	7	8	9
Wzrost jakości świadczonych usług	Wzrost liczby powiadomień o zagrożeniach (sms, strona internetowa, mapa zagrożeń)	[Liczba powiadomień <i>via sms</i> , strona internetowa w stosunku do liczby zgłoszonych zagrożeń występujących w Gminie]*100%	Referat Planowania Przestrzennego, Referat Ogólny, ZWiK	Docelowy wskaźnik na poziomie 80%	Ciągły	Raz na dwa miesiące	Referat Planowania Przestrzennego, Referat Ogólny, ZWiK, Urząd Miejski	
	Wzrost realizacji programu związanego z ochroną środowiska	[Zrealizowana część programu w stosunku do planowanej realizacji]*100%	Referat Gospodarki Komunalnej	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Gospodarki Komunalnej	
Zwiększenie atrakcyjności mieszkaniowej Gminy	Wzrost liczby mieszkańców	[Liczba mieszkańców w badanym okresie w stosunku do liczby mieszkańców w okresie poprzednim]*100%	Stanowisko ds. Ewidencji Ludności, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	0,5%	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	
	Wzrost liczby oddanych do użytkowania nowych budynków mieszkalnych w Gminie	Liczba wydanych decyzji o podatku od nieruchomości w badanym okresie w stosunku do liczby decyzji o podatku od nieruchomości w poprzednim okresie	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>benchmarking</i> wewnętrzny	3% rocznie	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Tworzenie warunków do poprawy jakości życia osób i rodzin zagrożonych marginalizacją (osoby starsze, bezrobotne)	Spadek liczby mieszkańców Gminy korzystających z pomocy społecznej	[Liczba rodzin w Gminie korzystających z pomocy społecznej w badanym okresie w stosunku do liczby rodzin w Gminie korzystających z pomocy w poprzednim okresie]*100%	Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	Spadek o 3%	Ciągły	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca	MOPS, Urząd Miejski
Podniesienie jakości edukacji na terenie Gminy	Wzrost poziomu edukacji szkolonej	[Średnia wyników egzaminów na zakończenie szkoły podstawowej w Gminie w badanym okresie stosunku do średniej wyników egzaminów na zakończenie szkoły podstawowej w Gminie w poprzednim okresie]*100%	Okręgowa Komisja Egzaminacyjna	Wzrost co roku o 5%	Raz do roku	Raz do roku	Dyrektor Szkoły Podstawowej, Referat ds. Oświaty, Zastępca Burmistrza Gminy	Szkoła Podstawowa, Urząd Miejski



Tab. 35 (cd.)

1	Podniesienie jakości edukacji na terenie Gminy									
2	Wzrost uczestnic- twa uczniów Szkół Podstawowych w konkursach powia- towych, krajowych	[Liczba uczestników w badanym okresie w stosunku do liczby uczestników w okresie poprzednim]* 100%	Szkola Podstawowa, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	5	Coroczny wzrost o 5%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	8	Dyrektor Szkoly Podsta- wowej, Referat ds. Oświaty, Zastępca Bur- mistrza Gminy	Szkola Podstawa- wa, Urząd Miejski
3	Wzrost liczby dzieci objętych wychowaniem przedszkolnym poniżej trzeciego roku życia	[Liczba dzieci w wieku poniżej trzeciego roku życia zgłoszonych do Przedszkola w stosunku do liczby dzieci w wieku poniżej trze- ciego roku życia przy- jętych do Przedszkola] * 100%	Referat ds. Oświaty, GUS, <i>benchmarking</i> zewnętrzny	6	Wskaźnik docelowy 100%	Raz do roku	Raz do roku	7	Referat ds. Oświaty, Za- stępca Burmi- strza Gminy	Przed- szkole, Urząd Miejski
4	Wzrost wykorzy- stania obiektów sportowych (Orlik, hala sportowa, <i>s-katepark</i> , siłow- nia na świeżym powietrzu, stadion) przez dzieci i mło- dzież szkolną	[Liczba dzieci i młodzieży szkolnej korzystającej z obiektów sportowych w badanym okresie w stosunku do liczby dzieci i młodzieży szkolnej korzystającej z obiektów sportowych w okresie poprzednim]* 100%	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	9	Wskaźnik docelowy 80%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	8	Dyrektor Gminny Ośro- dek Sportu, Turystyki i Re- kreacji, Zastęp- ca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Re- kreacji, Urząd Miejski

1	Poprawa stanu bezpieczeństwa publicznego																														
2	Spadek liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy	Spadek liczby wypadków drogowych na terenie Gminy	Wzrost uczestników programów edukacyjnych w zakresie bezpieczeństwa w Internecie, problematyki dopalaczy i alkoholu	3	[Liczba przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy w badanym okresie w stosunku do liczby przestępstw, kradzieży i wykroczeń na terenie Gminy w poprzednim okresie]*100%	[Liczba wypadków drogowych na terenie Gminy w badanym okresie w stosunku do liczby wypadków na terenie Gminy w poprzednim okresie]*100%	[Liczba uczestników na spotkaniach realizujących programy edukacyjne w zakresie bezpieczeństwa w badanym okresie w stosunku do liczby uczestników na spotkaniach realizujących programy edukacyjne w poprzednim okresie]*100%	4	Policja, Gminny System Powiadamiania SMS, mapa zagrożeń, monitoring	Policja, Straż Pożarna	Pełnomocnik ds. Uza- leźnień, Dyrektorzy Szkół Pod- stawowych	5	Rocznie o 5%	5%	Rocznie 20%	6	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Raz na kwartał	7	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Raz na kwartał	8	Komendant Policji w Gminie, Zastępca Burmistrza Gminy	Komendant Policji w Gminie, Zastępca Burmistrza Gminy, Dział Inwestycji	Dyrektorzy Szkół Podstawowych, Pełnomocnik ds. Uza- leźnień, Referat ds. Oświaty, Burmistrz Gminy	9	Komisariat Policji, Urząd Miejski, Przystanki autobusowe	Komisariat Policji, Urząd Miejski, Przystanki autobusowe	Szkoła, przystanki autobusowe, sklepy, Urząd Miejski

Tab. 35 (cd.)

1	Poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku																	
2	Wzrost wykorzystania obiektów sportowo-rekreacyjnych	Wzrost liczby uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych	Wzrost liczby uczestników w imprezach kulturalnych	[Liczba osób korzystających z obiektów sportowych w badanym okresie w stosunku do liczby osób korzystających z obiektów sportowych w okresie poprzednim]* 100%	[Liczba uczestników w imprezach sportowo-rekreacyjnych w badanym okresie w stosunku do poprzedniego okresu]* 100%	[Liczba uczestników w imprezach kulturalnych w badanym okresie w stosunku do poprzedniego okresu]* 100%	4	5	6	7	8	9						
	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski	80%	Rocznie 25%	30%	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Raz na kwartał	Dyrektor Gminnego Ośrodka Sportu, Turystyki i Rekreacji, Zastępca Burmistrza Gminy	Dyrektor Gminnego Ośrodka Sportu, Turystyki i Rekreacji, Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Urząd Gminy, lokalna prasa	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Zastępca Burmistrza Gminy	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski	Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie Gminy	Wzrost liczby przydomowych oczyszczalni ścieków	[Liczba wykonanych przydomowych oczyszczalni ścieków w badanym okresie w stosunku do okresu poprzedniego]*100%	Starostwo Powiatowe	Rocznie 5%	Raz na pół roku	Raz na rok	Kierownik Referatu Inwestycji, Burmistrz Gminy	Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Urząd Miejski
	Odsetek gospodarstw domowych korzystających z kanalizacji sieciowej, wodociągów sieciowych	[Liczba przyłączy kanalizacyjnych, wodociągów sieciowych, w stosunku do wszystkich gospodarstw domowych]*100%	Referat Inwestycji, Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	Wskaźnik docelowy 80%	Raz na rok	Raz na rok	Referat Inwestycji, Dyrektor Gminnego Zakładu Wodociągów i Kanalizacji, Burmistrz Gminy	Dyrektor Gminny Ośrodek Sportu, Turystyki i Rekreacji, Gminny Ośrodek Kultury, Kluby Sportowe, Zastępca Burmistrza Gminy
Poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku	Poziom zadowolenia turystów i mieszkańców – korzystających z oferty czasu wolnego	[Liczba klientów zadowolonych, którzy wypełnili ankietę w stosunku do ogólnej ilości respondentów]*100%	Papierowe i internetowe badania ankietowe klientów	Wzrost wskaźnika	Raz na kwartał	Raz na kwartał		

Tab. 35 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie Gminy	Długość wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej	[Ilość metrów wybudowanej/zmodernizowanej sieci wodociągowej w stosunku do ilości metrów zapotrzebowania przez mieszkańców Gminy sieci wodociągowej]* 100%	Referat Inwestycji, Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	Wskaźnik docelowy 100%	Raz na rok	Raz na rok	Kierownik Referatu Inwestycji, Burmistrz Gminy	
	Ilość wybudowanych/zmodernizowanych oczyszczalni ścieków	[Ilość m <sup>3</sup> ścieków możliwych do oczyszczenia przez działające na terenie Gminy oczyszczalnie ścieków w stosunku do planowanego odbioru m <sup>3</sup> kanalizacji względem ilości mieszkańców]* 100%	Gminny Zakład Wodociągów i Kanalizacji	110%	Raz na rok	Raz na rok	Dyrektor Gminnego Zakładu Wodociągów i Kanalizacji, Burmistrz Gminy	
<b>Perspektywa finansowa</b>								
Wzrost dochodów gminy	Wskaźnik dynamiki dochodów gminy	Poziom dochodów za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu. W warunkach inflacji dochody Gminy powinny być skorygowane o wskaźnik wzrostu cen tego okresu	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>benchmarking</i> wewnętrzny	Rocznie 4%	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Wzrost dochodów gminy	Wskaźnik udziału dochodów własnych w dochodach ogółem	Stosunek udziału dochodów własnych do dochodów ogółem	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>benchmarking</i> wewnętrzny	Wskaźnik docelowy 30% <sup>e</sup>	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Burmistrz Gminy	Urząd Miejski
	Wzrost dochodów gminy z podatku CIT	Poziom dochodów z tytułu podatku CIT za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu	Referat Budżetu i Finansów	2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
	Wzrost dochodów gminy z podatku PIT	Poziom dochodów z tytułu podatku PIT za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu	Referat Budżetu i Finansów, GUS, <i>benchmarking</i> wewnętrzny	2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	
Redukcja kosztów (wydatków)	Obniżenie jednostkowego kosztu wykonania usługi	Koszty operacyjne w badanym okresie w stosunku do sumy usług świadczonych przez Gminę	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ	do założonego poziomu	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Wydatki ogółem na jednego mieszkańca Gminy	Wydatki ogółem za dany okres w stosunku do wszystkich mieszkańców Gminy	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ GUS, <i>benchmarking</i> wewnętrzny	Rocznie wzrost o 4%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Skarbnik, Burmistrz Gminy	

Tab. 35 (cd.)

1	Wydatki inwestycyjne przypadające na jednego mieszkańca	Wydatki inwestycyjne za dany okres w stosunku do wszystkich mieszkańców Gminy	Referat Budżetu i Finansów – kalkulacja na podstawie BZ	Rocznie wzrost o 2%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	8	9
	Wskaźnik dynamiki wydatków	[Poziom wydatków za badany okres w stosunku do poprzedniego okresu]*100% W warunkach inflacji dochody Gminy powinny być skorygowane o wskaźnik wzrostu cen tego okresu	Referat Budżetu i Finansów	4%	Raz w miesiącu	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Udział przychodów na jednego pracownika	Przychody w relacji do liczby zatrudnionych	Referat Budżetu i Finansów	Rocznie wzrost o 5%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	8	
	Wydajność wykorzystania aktywów	Analiza sposobu wykorzystania zasobów pośrednich (analizy procesów i działań), oszacowania produktów ich pracy i określenia ilości i jakości tych produktów do poziomu zaangażowania zasobów	Analizy procesów i działań na podstawie BZ	Do założonego poziomu	Raz w miesiącu	Raz na rok	8	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Zwiększenie wykorzystania aktywów	Wskaźnik wydatków inwestycyjnych	[Stosunek wydatków inwestycyjnych do wydatków ogółem]*100%	Referat Budżetu i Finansów, GUS, benchmarking zewnętrzny	W przedziale 10-50%	Raz na rok	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
	Ocena wykorzystania kapitału intelektualnego	Liczba pracowników skłonnych do podnoszenia kwalifikacji zawodowych	Referat Budżetu i Finansów	80%	Raz na rok	Raz na rok	Burmistrz Gminy	
Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej	Wskaźnik obsługi zadłużenia	Stosunek łącznej kwoty: przypadających do spłaty w danym roku budżetowym rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami od nich, potencjalnych spłat kwot wnikających z udzielonych przez Gminę poręczeń przypadających w danym roku budżetowym, wykupu papierów wartościowych emitowanych przez Gminę do dochodów ogółem Gminy		Nie może przekroczyć średniej arytmetycznej z obliczonych dla ostatnich trzech lat relacji jej dochodów bieżących powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku oraz pomniejszonych o wydatki bieżące, do dochodów ogółem budżetu <sup>d</sup>				



Tab. 35 (cd.)

1	Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej								
2	Wskaźnik wykonania budżetu	[Planowane zadania w stosunku do zrealizowanych zadań]*100%	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	8	9
	Wskaźnik poprawności kalkulacji zadań budżetowych	[Wartość skalkulowanego zadania w stosunku do wykonania]*100%	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów – budżet zadaniowy	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	8	9
	Wskaźnik zgodności WPF z celami strategicznymi	Liczba zadań zaplanowanych w WPF w porównaniu z zadaniami w strategii Gminy Liczba poprawek wnoszonych do WPF	Referat Inwestycji, Referat Budżetu i Finansów	100% Ilość uchwał zmieniających	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kierownik Referatu Inwestycji, Skarbnik, Burmistrz Gminy	8	9
	Ocena audytu wewnętrznego	[Liczba procedur podlegających badaniu z oceną pozytywną w stosunku do wszystkich podlegających badaniu]*100%	Audytor wewnętrzny	100%	Raz na kwartał	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, Burmistrz Gminy	8	9



Tab. 35 (cd.)

1	Szybkie tempo powstania nowych inwestycji!			4	5	6	7	8	9
2	Wzrost wydawanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych	3	[Liczba wydanych pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych w stosunku do liczby pozwoleń na budowę obiektów dotyczących działalności gospodarczych w okresie poprzednim]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	
	Wzrost wydawanych pozwoleń na prowadzenie działalności		[Liczba wydawanych zezwoleń na prowadzenie działalności w stosunku do liczby zezwoleń na prowadzenie działalności w okresie poprzednim]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	
	Wzrost zagospodarowania powierzchni terenów inwestycyjnych		[Liczba m <sup>2</sup> wykorzystanych terenów inwestycyjnych w badanym okresie w stosunku do powierzchni (m <sup>2</sup> ) terenów inwestycyjnych dostępnych na terenie Gminy]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na rok	Raz na rok	Referat Inwestycji, Burmistrz	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Wyższa opłacalność produkcji rolnej	Wzrost liczby pozwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie	[Liczba wydawanych zezwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie w stosunku do liczby zezwoleń na budowę budynków związanych z działalnością gospodarczą w rolnictwie w okresie poprzednim]*100%	Referat Inwestycji	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na kwartał	Referat Inwestycji, Burmistrz	
	Wzrost grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność	[Liczba grup producenckich, gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność w stosunku do wszystkich gospodarstw rolniczych w Gminie]*100%	Referat Gospodarki Przemysłowej i Rolnictwa	3% w stosunku do okresu poprzedniego	Raz na miesiąc	Raz na pół roku	Referat Gospodarki Przemysłowej i Rolnictwa, Burmistrz	

Tab. 35 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Perspektywa rozwoju i uczenia się</b>								
Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami firmy	Rotacja kluczowych pracowników.	[Liczba pracowników, którzy przepracowali co najmniej rok w stosunku do całkowitej liczby pracowników zatrudnionych rok wcześniej] *100%, a jego uzupełnieniem powinien być wskaźnik: całkowity okres zatrudnienia pracowników w dniu badania oraz całkowity okres zatrudnienia w sytuacji braku fluktuacji w roku poprzednim.	Referat Budżetu i Finansów	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	
	Wskaźnik zadolenia pracowników	[Liczba pracowników gminy zadolonych z pracy w Gminie w stosunku ogółu pracowników] *100%	Papierowe i internetowe badania ankietowe	100%	Ciągły pomiar	Raz na dwa miesiące	Kadra zarządzająca	
	Odsetek pracowników, którzy znają i rozumieją wizję gminy	[Liczba pracowników gminy, którzy znają i rozumieją wizję Gminy w stosunku do ogółu pracowników] *100%	Papierowe i internetowe badania ankietowe	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca

1	Zwiększenie poziomu identyfikowania się pracowników z celami firmy	2	Stożenie znajomości strategii przez pracowników	3	[Liczba pracowników Gminy, którzy znają i rozumieją strategię gminy w stosunku do ogółu pracowników]*100%	4	Papierowe i internetowe badania ankietowe	5	100%	6	Raz na pół roku	7	Raz na pół roku	8	Kadra zarządzająca	9	
	Efektywny system motywowania	2	Poziom zaangażowania pracowników	3	Ocena świadomości zakresu obowiązków na danym stanowisku, atmosfera w pracy, skuteczność systemu komunikacyjnego czy możliwości rozwoju	4	Badania ankietowe	5	100%	6	Raz na kwartał	7	Raz na pół roku	8	Kadra zarządzająca		
		2	Odszetek projektów, w których system motywacyjny powiązany jest z efektami projektu	3	[Liczba projektów, których efekty zostały uwzględnione w systemie motywacyjnym w stosunku do wszystkich realizowanych projektów w Gminie]*100%	4	Dane wewnętrzne	5	100%	6	Raz na kwartał	7	Raz na pół roku	8	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny		

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Efektywny system motywowania	Wydajność pracowników	Dochód na jedną osobę zatrudnioną lub dochody w stosunku do sumy wynagrodzeń	Dane wewnętrzne	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	
	Odsetek projektów, które zostały zrealizowane w planowanym czasie	[Liczba projektów, które zakończyły się powodzeniem w planowanym czasie w stosunku do wszystkich zakończonych projektów]*100%	Dane wewnętrzne	80%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca	
Zwiększenie potencjału kadrowego	Odsetek pracowników, którzy zdobyli pożądane kwalifikacje	[Liczba pracowników, którzy uzyskali pożądane na danym stanowisku kwalifikacje w stosunku do wszystkich pracowników, którzy powinni podnieść swoje kwalifikacje]*100%	Dane wewnętrzne	100%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Odsetek pracowników, którzy uczestniczyli w szkoleniach	[Liczba pracowników skierowanych na szkolenia, studia podyplomowe w stosunku do wszystkich pracowników]*100%	Dane wewnętrzne	40%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Zwiększenie potencjału kadrowego	Stopień realizacji planu szkoleń wynikającego z podnoszenia kwalifikacji zawodowych	[Liczba zrealizowanych szkoleń w stosunku do zaplanowanych]*100%	Dane wewnętrzne	80%	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Koszty podnoszenia kwalifikacji (szkolenia, studia, podopieczni) w stosunku do wszystkich pracowników Gminy	Koszty podnoszenia kwalifikacji (szkolenia, studia, podopieczni) w stosunku do wszystkich pracowników Gminy	Dane wewnętrzne	Tendencja wzrostowa w pierwszych okresach inwestycji w kapitał ludzki, potem na zaplanowanym poziomie	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
Poprawa komunikacji pomiędzy pracownikami	Diagnoza i ocena kompetencji zawodowych	Proces pomiaru kompetencji zawodowych w stosunku do wymaganych kluczowych umiejętności i kwalifikacji na określonym stanowisku	Testy kompetencyjne, Assessment & Development Center (A & DC), Epizodyczny Wywiad Behawioralny (BEI – <i>Behavioral Event Interview</i> ) <sup>1</sup> .	Tendencja wzrostowa	Raz na rok	Raz na rok	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny	
	Wzrost liczby pracowników gminy korzystających z baz wiedzy	[Liczba osób korzystających z baz wiedzy w stosunku do wszystkich pracowników administracyjnych]*100%	Referat Ogólny	100%	Raz na pół roku	Raz na pół roku	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	





1	2	3	4	5	6	7	8	9
Zwiększenie wydajności systemów informacyjnych	Stopień dostępności systemów informatycznych	Stopień dostępności w czasie rzeczywistym do dokładnych informacji o klientach i procesach dla pracowników podejmujących decyzje operacyjne	Referat Ogólny	100%	Raz na miesiąc	Raz na miesiąc	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	
	Wydajność wykorzystania systemów informatycznych w realizacji zadań	[Czas wykonania zadania za pomocą systemu informacyjnego w stosunku do czasu wykonania tej samej usługi tradycyjną metodą]	Referat Ogólny	Pożądany poziom wskaźnika – spadek o 50%	Raz na miesiąc	Raz na miesiąc	Kadra zarządzająca, audyt wewnętrzny, Referat Ogólny	

<sup>a</sup> Spośród najbardziej popularnych modeli stanowiących podstawę ankietowych badań satysfakcji klientów warto wymienić dwa: 1) model Servqual przeznaczony do mierzenia percepcji jakości usług za pomocą kwestionariusza ankiety, który obejmował 22 kryteria jakości usług, zgrupowane w obszarze 5 wymiarów jakości usług. Autorzy modelu Servqual podkreślają, że należy stosować ciągły proces usprawnień w oparciu o wyniki pomiaru satysfakcji klientów, włączając w proces udoskonalania jakości wszystkich pracowników oraz budować system otwartej, odpornej na zniekształcenia komunikacji; 2) model Europejskiego Indeksu Satysfakcji Klientów (European Customer Satisfaction Index), który został opracowany w celu zapromowania europejskim organizacjom jednolitej metodyki pomiaru satysfakcji i lojalności klientów, dający możliwość dokonywania porównań branżowych oraz monitorowania rocznych zmian analizowanych wskaźników. Jest to wspólny standard europejski do pomiaru satysfakcji klientów stworzony przez organizację EPSI Rating wraz z IFCF (International Foundation for Customer Focus) we współpracy z EFQM (European Foundation for Quality Management) oraz EOQ (European Organisation for Quality). Zob. N. Hill, J. Alexander, *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2003, s. 331–333.

<sup>b</sup> Kadra zarządzająca rozumiana jest w niniejszym opracowaniu jako kierownicy jednostek organizacyjnych, referatów odpowiedzialni za realizację usługi czy wykonanie zadania oraz organy najwyższe, czyli burmistrz.

<sup>c</sup> Minimalny wskaźnik ustawowy wynosi 15%.

<sup>d</sup> Zgodnie z Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

<sup>e</sup> Wskaźnik opracowany przez ekspertów firmy Incomes Data Services (IDC), którzy uznali, że najbardziej szkodliwe dla firmy są odejścia pracowników, którzy byli związani z organizacją przez wiele lat. Przy stosowaniu tego wskaźnika należy pamiętać, aby pominąć osoby, które przeszły na emeryturę. Ich odejście nie można byłoby uniknąć, a mogły w sposób istotny wpłynąć na zmianę wartości wskaźnika.

<sup>f</sup> P. Jurek, *Metody pomiaru kompetencji zawodowych*, „Zeszyt informacyjno-metodyczny doradcy zawodowego” 2012, nr 54, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa, s. 81–83.

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie wskazanych celów Gminy i mierników ich realizacji stworzona może zostać mapa strategii dla Gminy Polana, bowiem zawarte w niniejszej pracy cele strategiczne wskazują powiązania przyczynowo-skutkowe zachodzące między celami głównymi zdefiniowanymi w poszczególnych perspektywach dla każdego celu strategicznego.

Uszczegółowione dane znajdują się w tabeli 35, która zawiera wykaz wskaźników wraz z definicjami, pożądany poziom każdego wskaźnika, częstotliwość pomiaru oraz monitorowania, miejsce zbierania informacji, osoby odpowiedzialne za poziom wskaźnika oraz miejsce komunikowania wyników.

Wyniki pomiaru powinny być udostępniane różnymi kanałami, aby jak największa grupa odbiorców mogła się z nimi zapoznać. Powinny być to ogólnodostępne kanały, takie jak: gminna gazeta, miejsca publiczne, media społecznościowe, strona internetowa oraz BIP. Uważam, że raporty takie powinny być każdorazowo zamieszczane we wskazanych miejscach. Wynika to z faktu, że społeczność Gminy Polana jest mocno zróżnicowana. Duża część mieszkańców nie posiada dostępu do Internetu (w tym przypadku gazeta i lokalne miejsca publiczne są głównym źródłem informacji). Są też osoby sprawnie posługujące się Internetem, poszukujące informacji właśnie tam. Ponadto opracowane wyniki powinny obejmować wyjaśnienia i interpretacje zarządzających, aby pomóc użytkownikom w zrozumieniu przekazywanych treści.

Przedstawiona propozycja modelu pomiaru dokonań jest głosem w dyskusji dotyczącej możliwości usprawnienia w gminach zarządzania i zwiększenia efektywności podejmowanych działań. Jak dotąd, nie ma zintegrowanego systemu wspomagającego zarządzanie i ocenę dokonań tych jednostek, występuje raczej rozproszony system zarządzania oparty na tradycyjnych budżetach i sprawozdaniach budżetowych. Jestem przekonana, że zaproponowana koncepcja mogłaby zainspirować zarządców gmin i przyczynić się do zmian w sposobie zarządzania nimi. Rozwiązanie to ma bowiem na celu powiązanie w sposób logiczny i zrozumiały menedżerskiego modelu zarządzania z ich instrumentarium, dostarczenie informacji użytecznych w procesie zarządzania i ocenie dokonań. Przez użyteczność zintegrowanego modelu pomiaru dokonań rozumiem jego porównywalność, zarówno pionową (kolejno następujące po sobie okresy obrachunkowe w ramach tego samego podmiotu), jak i poziomą (na tle innych podmiotów), a także ograniczony do minimum subiektywizm sporządzającego sprawozdanie w ocenie przydatności danej informacji finansowej i niefinansowej dla zdefiniowanych w niniejszym rozdziale użytkowników (w kontekście agregowania czy pomijania danych).

W niniejszej monografii użyłam słów „model pomiaru dokonań”, ponieważ celem było powiązanie elementów sprawozdań finansowych gmin (sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia) oraz wszystkich innych instrumentów (Wieloletnia Prognoza Finansowa, budżet zadaniowy, *Benchmarking*), i utworzenie kompleksowego, zintegrowanego modelu,

wspomagającego proces zarządzania oraz ocenę dokonań gmin. Moim zdaniem w gminach niezbędne jest wdrożenie budżetu zadaniowego, aby możliwe było powiązanie go ze strategią oraz wieloletnimi planami finansowymi i inwestycyjnymi, a także innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, takimi jak BSC.

Opracowana koncepcja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla gminy jako jednostki samorządu terytorialnego (stanowiącej przedmiot badań empirycznych opisanych w niniejszej pracy) – który poprzez zastosowanie różnych instrumentów zarządzania i rachunkowości wspomaga efektywne zarządzanie – umożliwia rzetelne wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych), a ponadto stanowi narzędzie komunikacji z interesariuszami. Zaproponowany model spełnia założenia *New Public Management*, a także umożliwia identyfikację i redukcję kosztów transakcyjnych ponoszonych przez każdą ze stron (niwelowanie asymetrii informacyjnej, zmniejszenie poziomu ryzyka i oportunistów).



## Podsumowanie i wnioski końcowe

Głównym celem monografii było opracowanie koncepcji zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla gmin jako jednostki samorządu terytorialnego. Autorska propozycja została tak opracowana, aby jego wdrożenie i wykorzystanie mogło z jednej strony wspomagać proces decyzyjny i ocenę dokonań zarządców gmin, z drugiej zaś strony umożliwić rzetelne wypełnianie obowiązków formalnych nałożonych na te podmioty. Informacje generowane poprzez zaproponowany model pomiaru dokonań powinny, moim zdaniem, niwelować asymetrię informacyjną a co za tym idzie minimalizować koszty transakcyjne ponoszone przez użytkowników tych informacji.

Istotne było ponadto poznanie stanu wdrożenia i wykorzystywania budżetu zadaniowego oraz narzędzi rachunkowości zarządczej przez gminy w województwie łódzkim, a także wskazanie czynników determinujących rozwój wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w tych podmiotach.

Pomocne w realizacji tych celów okazały się następujące metody badawcze: studia literaturowe, badania ankietowe (kwestionariusz ankiety) oraz studium przypadku.

Przeprowadzone przeze mnie badania wykazały, że zarządzanie gminami koncentruje się głównie na kontroli limitu wydatków budżetowych. Niekorzystanie przez gminy z narzędzi rachunkowości zarządczej świadczy o tym, że nie dokonują one dokładnej kalkulacji świadczonych usług i realizowanych zadań publicznych. Nie jest wobec tego możliwe określenie alternatywnego sposobu realizacji zadań (zakładając, że dana usługa jest dostępna na rynku). W procesie decyzyjnym nie jest brana pod uwagę także jakość realizacji zadań. Powstaje więc luka pomiędzy tym „jak jest” a tym „jak być powinno”. Większość badanych gmin publikuje wiele informacji o działaniach i dokonaniach w różnych sferach, jednak informacje te są rozproszone i trudno złożyć z nich całościowy obraz wieloaspektowych wyników. Również sam budżet zadaniowy (nieskorelowany z innymi narzędziami zarządzania) prezentuje mierniki dokonań bez wzajemnego powiązania, w sposób niezhierarchizowany, bez jasnego odniesienia do strategii. Nie są też one wystarczająco zbilansowane (jedne obszary są traktowane wszechstronnie i szczegółowo, inne ogólnie; w jednych posłużono się dużą, a w innych małą liczbą mierników i wyznaczników dokonań).

Można więc uznać, że zakres sprawozdań sporządzanych przez gminy dotyczący zintegrowanej informacji o dokonaniach jest bardzo ograniczony. Aby zaspokoić

potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych w procesie decyzyjnym oraz umożliwić ocenę pracy władarzy gmin przez interesariuszy zewnętrznych, niezbędne jest spojrzenie holistyczne, obejmujące aspekty finansowe i niefinansowe pomiaru dokonań. Dlatego też, moim zdaniem, niezbędne jest uzupełnienie sporządzanych sprawozdań finansowych o budżet zadaniowy, a także powiązanie wszystkich mierników z realizacją strategii w *Balanced Scorecard*. Podjęłam próbę opracowania uniwersalnego modelu pomiaru dokonań służącego do oceny efektywności gmin, które – ze względu na swoją specyfikę – wymagają zastosowania podejścia wielowymiarowego. Model ten zawiera wszechstronne informacje zaspokajające zapotrzebowanie zarówno użytkowników zewnętrznych, jak i wewnętrznych, i może stanowić podstawę do sporządzenia realistycznych (jako wymóg zawarty w UoFP podczas sporządzania Wieloletniej Prognozy Finansowej) planów wieloletnich, które gmina musi sporządzać zgodnie z wymogami prawa. Model wieloaspektowy będzie w takim przypadku ich syntezą i streszczeniem.

Według mnie informacje uzyskane ze zintegrowanego systemu informacyjnego rachunkowości umożliwią pomiar, ewidencję i monitorowanie dokonań gmin. Można zatem oczekiwać zwiększenia użyteczności danych prezentowanych w zintegrowanym raporcie finansowym w procesie decyzyjnym użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych. Publikowanie wszechstronnych informacji o dokonaniach, zwłaszcza zgodnie z moją propozycją, przedstawioną w niniejszym opracowaniu (zob. rysunek 17), znacznie ułatwiłoby interesariuszom gmin ich ocenę, podejmowanie decyzji, a także redukcję kosztów transakcyjnych. Ponadto model ten może być wykorzystany do bardzo szybkiego przygotowania korekt w budżecie rocznym i wieloletnim, do aktualizacji strategii oraz przy występowaniu wszelkiego rodzaju zmian związanych z pozyskiwaniem funduszy zewnętrznych z UE.

Moim zdaniem trzeba się liczyć z tym, że w pierwszej fazie wdrażania proponowanego modelu zarówno kierownicy, jak i pozostali pracownicy będą musieli poświęcić dużo czasu na zrozumienie oraz wprowadzenie nowych zasad, i opóźnienie posługiwania się nowymi narzędziami. Proces implementacji będzie czasochłonny, a w konsekwencji kosztowny. Ponadto trzeba się liczyć zmianami organizacyjnymi, a także z koniecznością modyfikacji systemu rachunkowości gminy. Zmiany w tym systemie powinny być pierwszymi działaniami gminy w celu wdrożenia zintegrowanego modelu pomiaru dokonań, ponieważ informacje zawarte w każdym dokumencie planistycznym muszą zawierać kalkulację zadań, które mogą wykorzystywać różne zasoby i procesy różnych działów czy jednostek organizacyjnych. Wobec tego do prawidłowego ustalenia poziomu jednostkowego kosztu zadania konieczne jest zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej i budżetu zadaniowego. Stanowić on będzie narzędzie wspomagające konstruowanie budżetu i Wieloletniej Prognozy Finansowej.

Warto mieć na uwadze, że korzyści wynikające z wdrożenia rozwiązania powinny przewyższać jego szeroko rozumiane koszty. Należy zatem podkreślić, że

model pomiaru dokonań nie jest jedynym źródłem informacji dla podejmujących ekonomiczne decyzje w odniesieniu do organizacji działających nie dla zysku. Dane dostarczone w ramach takiego modelu muszą być łączone z – pochodzącą z innych źródeł – właściwą informacją społeczną, ekonomiczną i polityczną. Przyjmuje się bowiem, że nie jest możliwe uwzględnienie w modelu pomiaru dokonań wszelkich zapotrzebowań na informację o organizacji lub dostarczenie wszelkiego rodzaju informacji<sup>1</sup>. Podczas opracowywania zintegrowanego modelu dokonań miałam na względzie powyższe idee.

Oczywiście, proponowanego modelu nie można traktować jako idealnego rozwiązania dla wszystkich gmin. Model ten skupia wszystkie trudności związane z przeorganizowaniem systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego. Z tego względu jest to system wymagający od decydentów wszechstronnej wiedzy, doświadczenia, ale także podejścia menedżerskiego do zarządzania tymi podmiotami.

W gminach, które zdecydują się na implementację zintegrowanego modelu pomiaru dokonań, warto przeprowadzić badania empiryczne. Ich celem powinna być analiza konsekwencji wdrożenia powyższego modelu, zarówno w odniesieniu do spodziewanych efektów pozytywnych, jak również ewentualnych problemów, które powstaną wskutek wdrożenia. Dodam w tym miejscu, że będę prowadzić badania w zakresie możliwości wdrożenia *Lean Accounting* w gminach w Polsce.

---

<sup>1</sup> Zob. W.A. Nowak, M. Koczuba-Sobieraj, *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 15, s. 51.





## Bibliografia

- 57 Final: Commission Staff Working Document – Accompanying the document (to) Report from the Commission to the Council and the European Parliament, *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States {COM(2013) 114 final}*, European Commission, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF> (dostęp: 11.03.2017).
- Adamek-Hyska D., *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 201–211.
- Adamek-Hyska D., *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] A.M. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne” 2011, nr 73(11), s. 66–84.
- Adamek-Hyska D., *Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w świetle aktualnych przepisów prawa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, s. 19–30.
- Adamek-Hyska D., *Sprawozdania budżetowe jako element zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 64, s. 5–13.
- Adamiec J., *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, „Biuro Analiz Sejmowych (BAS)” 2010, nr 10(35), [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/\\$file/Analiza\\_%20BAS\\_2009\\_35.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/3795A0756D675ED1C12576EE002A3F88/$file/Analiza_%20BAS_2009_35.pdf) (dostęp: 20.03.2017).
- Argento D., Peda P., Grossi G., *International Harmonisation as a Stimulus to Change Public Sector Accounting: Evidence from the Estonian Central Government*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn.
- Barton A., *The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia*, „ABACUS” 2009, vol. 45, no. 2, s. 221–248.
- Bellanca S., Cultrera S., Vermeylen G., *Analysis of public accounting systems in the European Union*, „Research in World Economy” 2015, vol. 6, no. 3, <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/rwe/article/view/7834> (dostęp: 2.02.2017).
- Będziaszek M., *Model budżetu zadaniowego samorządów w świetle badań*, [w:] B. Filipiak-Dylewska (red.), *Finanse 2009 – Teoria i praktyka. Finanse publiczne II*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2009, nr 37, s. 43–48.
- Bielski M., *Organizacje – istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1996.
- Brun Martos M.I., Forte-Deltell A., Balaguer-Coll M.T., Tortosa-Ausina A., *Determinants of Local Governments’ Re-Election: New Evidence Based on a Bayesian Approach*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn.
- The Chartered Institute of Management Accountants, „Balanced Scorecard Topic Gateway Series” 2008, no. 2, [http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid\\_tg\\_balanced\\_scorecard\\_nov08.pdf](http://www.cimaglobal.com/documents/importedddocuments/cid_tg_balanced_scorecard_nov08.pdf) (dostęp: 20.05.2017).
- Chrzanowski M., *Ocena korzyści i kosztów wdrażania budżetu zadaniowego przez pryzmat efektywności wydatkowania środków publicznych w wybranych krajach OECD*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Polityki Europejskie. Finanse i Marketing” 2013, nr 10(59), s. 118–130.

- Cieciura M., *Generowanie użytecznej informacji ekonomicznej w sprawozdaniu finansowym w kontekście zachowania zasady wiernego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, s. 31–41.
- Corder G.W., Foreman D.I., *Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach*, Wiley, New Jersey 2009.
- Dobija D. (red.), *Teoria rachunkowości – podstawa nauk ekonomicznych*, Wydawnictwo UE, Kraków 2014.
- Domański Cz., *Testy statystyczne*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1990.
- Dwivedi R., Agarwal A., Chakraborty S., *Application of activity based costing and balanced scorecard models in a biscuit industry for sustainable competitive advantage*, „Journal of Advanced Research in Management (JARM)” 2015, vol. 1(11), s. 5–15.
- Dylewski M., *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście zmian ustawowych oraz doświadczeń wybranych krajów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 173, s. 516–524.
- Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.
- Ernst & Young, *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States*, Prepared for Eurostat, Final Report 2012, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd> (dostęp: 12.05.2017).
- Estache A., Gonzalez M., Trujillo L., *Government Expenditures on Education, Health, and Infrastructure, A Naive Look at Levels, Outcomes, and Efficiency*, City University London, Department of Economics, London 2007.
- Fedan R., *Zarządzanie publiczne w procesie kreowania rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2011, z. 20, s. 202–218.
- Filipiak B., *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.
- Filipiak B., *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011.
- Filipiak B., *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009.
- Filipiak B., *New public management w sektorze publicznym – idea czy rzeczywistość?*, [w:] T. Famulska, J. Nowakowski (red.), *Finanse i bankowość w integrującej się Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa 2006.
- Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych* (wyd. II), Difin, Warszawa 2009.
- Franek S., Będziaszek M., Lubińska T., *Budżet efektów samorządu terytorialnego (BEST) – koncepcja i uwarunkowania*, [w:] *Wyzwania dla samorządów w nowej perspektywie europejskiej. VII Forum Samorządowe*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2011, nr 76, s. 83–95.
- Frąckiewicz-Wronka A., *Pomiar efektywności organizacji jako obszar konwergencji metod, narzędzi i instrumentów zarządzania między sektorami biznesowymi a publicznym*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice 2010.
- Frąckiewicz-Wronka A., *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce ochrony zdrowia*, ABC, Warszawa 2009.
- Gabryś B.J., *Metodyka pomiaru efektywności przedsiębiorczych organizacji: wprowadzenie do problematyki*, [w:] T. Dudycz, G. Osbert-Pociecz, B. Brycz (red.), *Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2012, s. 110–117.

- Gaczek W.M., *Obszary metropolitalne jako bieguny wzrostu*, [w:] W. Kisiała, B. Stępiński (red.), *Rola obszarów metropolitalnych w polityce regionalnej i rozwoju regionalnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.
- Gavurová B., Šoltés V., *Application of the cross-impact matrix method in problematic phases of the balanced scorecard system in private and public sector*, „Journal of Applied Economic Sciences” 2013, vol. 1(23), s. 99–119.
- Gică O.A., Moisescu O.I., *How to build a successful balanced scorecard*, „Management & Marketing” 2007, vol. 1, s. 140–146.
- Gierusz J., *Ocena przygotowanego przez IASB i FASB projektu sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, t. 56, s. 49–58.
- Gostomczyk B., *Budżet zadaniowy w wybranych krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego (nr 718). Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 467–484.
- Grabiński K., Kędzior M., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Greenwood M., Baylis R., *Audit Fees and Pre-Audit Financial Reporting Quality: Evidence from Welsh Local Authorities*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn.
- Grossi G., Steccolini I., *Privatising Accounting and Accountability in The Public Sector: The Case of Municipal Consolidation*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn.
- Guerra de Sousa R., Fernandes de Vasconcelos A., Lira Caneca R., Katsumi Niyama J., *Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information*, „Revista Contabilidade & Finanças” 2013, vol. 24, no. 63, s. 219–230.
- Hausner J., *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008.
- Hellich E., *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- Hensel P., *Transfer wzorców zarządzania. Studium organizacji sektora publicznego*, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa 2008.
- Hermaszewski J., *Analiza skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego na tle wyzwań stawianych administracji publicznej*, „Zarządzanie Publiczne” 2013, nr 1, s. 43–56.
- Hermaszewski J., *Problemy wyodrębniania procesów w zarządzaniu finansami samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 167, s. 77–86.
- Hill N., Alexander J., *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2003.
- Hood C., *A public management for all seasons*, „Public Administration” 1991, no. 69(1), s. 3–19.
- Ignatowski R., *Dokąd zmierzamy, czyli wizja rozwoju rachunkowości jako nauki i zawodu*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Ignatowski R., *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.
- Informacja Ministra Finansów na temat stanu wdrażania budżetu zadaniowego z dnia 5 czerwca 2014 r., [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) (dostęp: 6.11.2015).
- Introduction to the Balanced Scorecard for the Public Sector*, [www.stellarleadership.com](http://www.stellarleadership.com) (dostęp: 20.05.2017).
- Jaruga A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 1999, s. 665–672.
- Jaruga A.A., *Perspektywy rozwoju rachunkowości w świetle konwergencji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

- Jaruga A.A., *Problemy implementacji międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006.
- Jaruga A.A. (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 1999.
- Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1998.
- Jastrzębska M., *Instrumenty zarządzania finansami gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1999, nr 10, s. 359–374.
- Jones R., *Harmonizacja rachunkowości budżetowej w Europie: ogień i woda*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, t. 27, s. 159–173.
- Jones R., *Krytyka Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 2, s. 150–159.
- Jurek P., *Metody pomiaru kompetencji zawodowych*, „Zeszyt informacyjno-metodyczny doradcy zawodowego” (Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej) 2012, nr 54.
- Juzwiszyn J., Rybicki W., Smoluk A., *O definicji efektywności. Rozważania nad celowością w naturze i rozwoju*, [w:] T. Dudycz (red.), *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2005, s. 191–204.
- Kabalski P., *Propozycja publikowania zintegrowanej informacji o wieloaspektowych dokonaniach przedsiębiorstwa a praktyka największych spółek giełdowych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, t. 52, s. 59–75.
- Kachniarz M., *Efekt skali a efektywność usług publicznych*, <http://web.ae.katowice.pl/stanley/konferencja/pdf/Kachniarz.pdf> (dostęp: 20.05.2013).
- Kaczmarek M., *Księgowe uwarunkowania wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostce samorządu terytorialnego*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2011, nr 32, s. 377–386.
- Kaczmarek M., *New Public Management jako determinanta rozwoju rachunkowości budżetowej*, „Public Administration” 1998, s. 103–120.
- Kaczurak-Kozak M., *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność, opinie*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2013, nr 61, s. 101–107.
- Kaleta J., *Informator budżetowy*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1982.
- Kamela-Sowińska A., *Międzynarodowe standardy rachunkowości a korupcja*, [w:] I. Sobańska, W.A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2006.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Materiały szkoleniowe w ramach projektu „Poprawa jakości zarządzania w administracji rządowej – Akademia Zarządzania Publicznego II etap”*, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego (PO KL, Priorytet V, Działanie 5.1, Poddziałanie 5.1.1), *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, Warszawa 2011 (dostęp: 24.04.2017).
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Zarządzanie finansami publicznymi – narzędzia zarządzania finansami publicznymi oraz efektywne sposoby wydatkowania środków publicznych*, dsc.kprm.gov.pl (dostęp: 4.01.2016).
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Focusing Your Organization on Strategy – with the Balanced Scorecard*, 2nd Edition, Harvard Business Review, Harvard Way, Boston 2004.

- Kaplan R.S., Norton D.P., *Mapy strategii w biznesie*, Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2011.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010.
- Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009.
- Khan A., Mayes S., *Transition to Accrual Accounting*, Technical Notes and Manuals, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2009, [http://www.eastafricitac.org/images/uploads/documents\\_storage/Transition\\_to\\_Accrual\\_Accounting.pdf](http://www.eastafricitac.org/images/uploads/documents_storage/Transition_to_Accrual_Accounting.pdf) (dostęp: 25.01.2016).
- Kidwell L.A., Ho S.K., Blake J., Wraith P., Roubi R., Richardson W.A., *Management techniques implemented by municipal administrators: An international comparison*, „The CPA Journal” 2002, no. 72, s. 63–66.
- Komisja Europejska, *W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, SWD (2013) 57 finał, Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego, Bruksela, [http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM\\_2013\\_114\\_PL\\_ACTE\\_f.pdf](http://pibr.pl/wp-content/uploads/2013/04/COM_2013_114_PL_ACTE_f.pdf) (dostęp: 18.12.2016).
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Kondraszuk T., Jaworski J., *Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w gospodarstwie wiejskim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 74, s. 45–64.
- Korczakowski D., *Dylematy związane z wprowadzeniem budżetu zadaniowego w samorządach*, „Studia Oeconomica Posnaniens” 2013, vol. 1, nr 3(252), s. 32–44.
- Kostrzewa T., *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*, [w:] W. Gabruszewicz (red.), *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, t. III, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2007, s. 235–241.
- Kostrzewa T., *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2011, nr 41, s. 595–605.
- Kowalczyk L., *Współczesne zarządzanie publiczne jako wynik procesu zmian w podejściu do administracji publicznej*, [w:] L. Kowalczyk (red.), *Refleksje społeczno-gospodarcze*, „Zeszyty Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2008, nr 11(1), s. 4–14.
- Koźuch B., *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004.
- Krynicka H., *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, „Prace Instytutu Prawa i Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Sulechowie”, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/34636/014.pdf> (dostęp: 10.03.2014).
- Kulikowska G., Sobańska I., *Zastosowanie koncepcji BSC w zarządzaniu Departamentem Księgowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 18, s. 110–122.
- Laskowski P., *Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] J. Sokołowski, M. Sosnowski, A. Żabiński (red.), *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2012, s. 191–201.
- Leoveanu C.A., *Performance evaluation systems in the public sector*, „Curentul Juridic” 2016, vol. 3, s. 26–38.
- Lubimow-Burzyńska I., *Mierniki realizacji zadań publicznych ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych, jako element poprawy efektywności finansów publicznych*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 4, s. 116–124.

- Lubińska T., *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa 2010.
- Lubińska T. (red.), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007.
- Lubińska T. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009.
- Lubińska T., Będzieszak M., Marska-Dzioba N. (red.), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa 2015.
- Lubińska T., Strąk T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Głodek M., [w:] T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009, s. 343–402.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse Publiczne w Polsce*, wyd. II, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015.
- Marascuilo L.A. McSweeney M., *Nonparametric and Distribution-free Method for the Social Sciences*, Brooks/Cole Publishing Company, Monterey, CA 1977.
- Mensah W., George B.P., *Performance management in the public sector: an action-research based case study in Ghana*, „Journal of Applied Economics and Business Research (JAEBR)” 2015, vol. 5(2), s. 97–111.
- Michalak J., *Doświadczenia z zakresu zastosowań Zrównoważonej Karty Dokonań w sektorze technologii informacyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 5, s. 83–100.
- Michalak J., *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, t. 21, s. 144–157.
- Michalak J., *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2006, t. 34, s. 53–66.
- Michalak J., *Pomiar dokonań – od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.
- Michalak J., *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.) *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Michalak J., *Wpływ zastosowania koncepcji pomiaru dokonań spółek na efektywność funkcjonowania nadzoru korporacyjnego w świetle badań ankietowych*, [w:] I. Sobańska, A. Szychta (red.), *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Michalak M., Zarzycka E., *Pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego w Polsce w kontekście wdrażania koncepcji New Public Management – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2012, t. 69, s. 61–80.
- Michalak M., Zarzycka E., *Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście New Public Management – ujęcie instytucjonalne*, „Zarządzanie Publiczne” 2013, nr 4(26), s. 5–19.
- Ministerstwo Finansów, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Biuletyn Ministerstwa Finansów” 2016, nr 3(20), [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7b78bd36-31ea-4f08-b24f-d72b3b479c27&groupId=764034) (dostęp: 21.04.2017).
- Misiąg W., *Bariery wdrażania budżetowania zadaniowego*, [w:] A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, J. Głuchowski (red.), *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2007.
- Misiąg W., *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl) (dostęp: 12.12.2016).
- Musialik G., Musialik R., *Związek sektora publicznego i rynkowego w koncepcji New Public Management*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 156, s. 193–301.

- Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach – wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, kontroli, monitorowania i sprawozdawczości, 2012, KAP-4101-01/2011, nr ewid. 27/2012/P/11/001/KAP, [www.wug.bip.info.pl](http://www.wug.bip.info.pl), (dostęp: 6.02.2017).
- Neely A., Platts K., *Performance measurement system design: a literature review and research agenda*, „International Journal of Operations & Production Management” 2005, vol. 25(12), [https://www.researchgate.net/publication/235309521\\_Performance\\_measurement\\_system\\_design\\_A\\_literature\\_review\\_and\\_research\\_agenda](https://www.researchgate.net/publication/235309521_Performance_measurement_system_design_A_literature_review_and_research_agenda) (dostęp: 12.05.2017).
- Nieplowicz M., *Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim województwa mazowieckiego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2013, nr 287, s. 170–182.
- Nieplowicz M., *Mierniki pomiaru realizacji celów jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2012, nr 53, s. 165–174.
- Niven P.R., *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximising Performance and Maintaining Results*, John Wiley and Sons, New York 2002.
- Nørreklit H., *The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*, „Management Accounting Research” 2000, vol. 11, s. 66, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.466.3896&rep=rep1&type=pdf> (dostęp: 20.05.2017).
- Nowak E., *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
- Nowak W.A., *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych*, [w:] E. Śnieżek (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwań XXI w.*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008.
- Nowak W.A., *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 148–158.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 373, s. 184–194.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Nowak W.A., *Sterowanie dokonaniem organizacji*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 1999.
- Nowak W.A., Koczuba-Sobieraj M., *Cele sprawozdawczości finansowej organizacji nie dla zysku: perspektywa amerykańska*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 15, s. 51, 56.
- Odpowiedź podsekretarza stanu Ministerstwie Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012 r.) Warszawa, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (dostęp: 2.01.2017).
- Opolski K., Modzelewski P., *Jakość i efektywność w administracji samorządowej – podejście metodologiczne*, „Ekonomia. Rynek – Gospodarka – Społeczeństwo” 2009, nr 22, s. 28–54.
- Ośrodek Badania Aktywności Lokalnej przy Spółdzielni „Kooperatywa Pozarządowa”, *Zarządzanie – standardy w organizacji pozarządowej*, Spółdzielnia „Kooperatywa Pozarządowa”, Ogólnopolska Federacja Organizacji Pozarządowych, Warszawa 2010, <http://ofop.eu/biblioteka/15534/zarządzanie-standardy-w-organizacji-pozarządowej> (dostęp: 3.10.2014).
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Owsiak S., *Wieloletnie planowanie finansowe a funkcjonowanie budżetu zadaniowego*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl) (dostęp: 12.12.2016).
- Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
- Pan M., *Developing Key Performance Indicators (KPIs) for a Department Utilizing Environment Based Design (EBD) Methodology*, Concordia University, Canada 2013.



- Perera S., Schoch H., Sabaratnam S., *Adoption of the balanced scorecard in local government: an exploratory*, „Asia-Pacific Management Accounting Journal” 2007, vol. 2, issue 1, arionline.uitm.edu.my (dostęp: 18.12.2016).
- Perlo D., Poniatowicz M., Salachna M., *Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego*, <http://lex.online.wolterskluwer.pl> (dostęp: 5.11.2015).
- Piotrkowska-Marczak K., *Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2011.
- Plata Diaz A.M., Perez-Lopez G., Zafra-Gomez J.L., Lopez-Hernandez A.M., *The Influence of Fiscal Stress on The Adoption of Diverse Management Alternatives. Empirical Evidence on Waste Collection Services in Spain*, Materiały konferencyjne EAA, 24 maja 2014, Tallinn.
- Pollalis Y.A., Gartenberg M., Edmunds B., *Applying the balanced scorecard methodology in the public sector. The case of the department of defense in the United States*, „Journal of Economics and Business” 2004, vol. 54, no. 1, s. 33–58.
- Postuła M., Perczyński P. (red.), *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009.
- Postuła M., Perczyński P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Postuła M., Podstawka M., *Budżet zadaniowy w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach” 2011, nr 89, s. 25–45.
- Public consultation – *Assessment of the Seryility of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*, European Commission (2012), Luxemburg, [www.eurostat.eu](http://www.eurostat.eu) (dostęp: 12.12.2016).
- Przybyszewski R., *Współczesne standardy zarządzania administracją publiczną w polityce społeczno-ekonomicznej państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn 2004.
- Rautiainen A., *Balanced Scorecard Usage in Finish Municipalities*, School of Business and Economics, University of Jyväskylä, Ph.D. Thesis Research Proposal, November 2005.
- Reinfuss R., *MBO. Prosta i skuteczna technika zarządzania Twoją firmą*, Helion, Warszawa 2009.
- Report from the Commission to the Council and the European Parliament, *Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States – The Suitability of IPSAS for the Member States {SWD (2013) 57 final}*, European Commission, <http://eurex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF> (dostęp: 11.03.2017).
- Rodríguez Bolívar M.P., López Hernández A.M., Ortiz Rodríguez D., *Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: an experience in municipal sport services*, „Academia, Revista Latinoamericana de Administración” 2010, nr 45, <http://revistaacademia.cladea.org> (dostęp: 11.08.2016).
- Rogus M., *Budżet zadaniowy jako narzędzie kontroli zarządczej w sektorze samorządowym*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2011, nr 16(2), s. 183–197.
- Rudolf W., *Koncepcja governance i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2010, nr 245, s. 73–82.
- Rydzewska-Włodarczyk M., *Warunki pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Europa Regionum” 2013, nr 16, s. 175–190.
- Salachna J.M. (red.), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2010.
- Simons R., *Performance Mesurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, New Jersey 2000.
- Skadłubowicz I., *Zastosowanie Balanced Scorecard w usprawnianiu funkcjonowania urzędów skarbowych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.

- Smętkowski M., Jałowicki B., Gorzelak G., *Obszary metropolitalne w Polsce – diagnoza i rekomendacje*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2009, nr 1(35), s. 52–73.
- Sobańska I., *Podejście Lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Sobańska I., *Reorientacja sprawozdań finansowych i systemu rachunkowości jako skutek wdrażania MSR*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2005, t. 27, s. 75–96.
- Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 392–399.
- Stahl M., *Cele publiczne i zadania publiczne*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Zjazd Katedr Prawa i Administracji i Postępowania Administracyjnego. Zakopane 24–27 września 2006 r., Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Stępień K., *Płynność finansowa i wypłacalność jako wyraz ewolucji celów gospodarowania*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Strategia Gminy Polana. *Szanse i bariery rozwoju*, 2013 (dostęp: 11.05.2017).
- Strąk T., *Modele dokonania jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2012.
- Suchecki A.M., *Metoda budżetowania zadaniowego w publicznym finansowaniu kultury w Polsce*, „Studia Oeconomica Posnaniensia” 2013, vol. 1, nr 4(253), s. 62–76.
- Sudoł S., *Nauki o zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
- Surdykowska S.T., *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 1999.
- Sześciło D., *O pomostach między prawem a współczesnymi nurtami zarządzania publicznego*, „Zarządzanie Publiczne” 2012, nr 4(22), s. 5–16.
- Szewczuk A., *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.
- Szumka B. (red.), *Monografie prawnicze. Jawność i jej ograniczenia. Zadania i kompetencje*, t. IX, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Szołno-Koguc J., *Od czego zacząć reformę finansów publicznych – od struktur, procedur czy strumieni?*, [w:] S. Wieteski, M. Wypych (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2009.
- Szpringer Z., *Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Studia BAS” 2013, nr 1(33), [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia\\_BAS\\_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf) (dostęp: 20.03.2017).
- Szychta A., *Balanced Scorecard jako zintegrowany system pomiaru wyników przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2007, t. 41, s. 167–193.
- Szychta A., *Cele rachunkowości jednostek gospodarczych a główne tendencje rozwoju praktyki i teorii rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2003, t. 17, s. 121–143.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Szychta A., *Metody i systemy pomiaru wyników działalności jednostek gospodarczych. Zbilansowana karta wyników*, [w:] A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 167–193.
- Szychta A., *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 1999.
- Śpiewok M., *Benchmarking jako sposób na kontrolę zarządczą w urzędach*, *Kontrola Zarządcza w Jednostkach Samorządu Terytorialnego*, „Biuletyn Ministerstwa Finansów” 2013, nr 1(6).
- Świderek I., *Sprawozdawczość budżetowa oraz w zakresie operacji finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2016.

- Świerk J., *Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2016, nr 442, s. 469–478.
- Świerk J., *Pomiar dokonani jednostki samorządu terytorialnego przy wykorzystaniu strategicznej karty wyników na przykładzie gminy Inowrocław*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia” 2015, nr 4, s. 589–599.
- Urbaniak G., Strumnik A., *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania finansami sądów powszechnych i edukacji ekonomicznej*, [w:] S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2011, s. 649–658.
- Waal A. de, *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, New York 2011.
- Wakuła M., *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2013, t. 61, s. 355–363.
- Wakuła M., *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, „Finanse – Rynki Finansowe – Ubezpieczenia” 2016, nr 2, s. 235–241.
- Walczak M., Kowalczyk M., *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010.
- Walińska E., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- Walińska E., *Meritum. Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B., *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015.
- Winiarska K. (red.), *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Winiarska K. (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Witkowska D. (red.), *Statystyka w zarządzaniu*, AND, Warszawa 2004.
- Wnuk-Pel T., *Zrównoważona karta dokonani jako system pomiaru działalności*, [w:] I. Sobańska (red.) *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Wojciechowski E., *Zarządzanie w samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa 2012.
- Wojciechowski M., *Koszt władzy w polskim samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa 2014.
- Zajdel M., Michalewicz-Kaniowska M., *Bank Danych Regionalnych w aspekcie planowania Strategii Rozwoju Gminy*, „Europa Regionum” 2013, t. XVI, s. 191–201.
- Zalewski A. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2007.
- Zawadzka-Pąg U.K., *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ośrodek Doskonalenia i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2013.
- Zawicki M., *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.
- Ziółkowski M., Goleń M., *Zarządzanie strategiczne rozwojem lokalnym*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2006.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

## Źródła internetowe

- <http://sejm.gov.pl> (dostęp: 2.06.2016).
- <http://stat.gov.pl> (dostęp: 10.10.2016).
- <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 2.11.2016).
- <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audytwewnetrzny/kontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy> (dostęp: 2.11.2016).
- [https://efs.kprm.gov.pl/sites/default/files/broszura\\_informacyjna.pdf](https://efs.kprm.gov.pl/sites/default/files/broszura_informacyjna.pdf) (dostęp: 24.04.2017).
- <https://kpiilibrary.com/topics/using-the-balanced-scorecard-in-the-public-sector> (dostęp: 26.05.2017).

- [https://www.researchgate.net/publication/235309521\\_Performance\\_measurement\\_system\\_design\\_A\\_literature\\_review\\_and\\_research\\_agenda](https://www.researchgate.net/publication/235309521_Performance_measurement_system_design_A_literature_review_and_research_agenda) (dostęp: 12.05.2017).
- [www.budzet-zadaniowy.com](http://www.budzet-zadaniowy.com) (dostęp: 22.10.2015).
- [www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych\\_ABC\\_samorządu.pdf](http://www.frdl.org.pl/pliki/frdl/document/publikacjeFRDL/Poradnik%20dla%20radnych_ABC_samorządu.pdf) (dostęp: 15.11.2015).

## Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 roku w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej nr NLE 2010/0277.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 roku w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. z 2009 r. Nr 211, poz. 1633).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2010 r. Nr 38, poz. 207 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2010 r. Nr 43, poz. 247 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 44, poz. 255).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 roku w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. z 2010 r. Nr 57, poz. 366).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010 r. Nr 128, poz. 861 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010 r. Nr 128, poz. 861 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania budżetowe łączne są sporządzane przez: dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego; dysponentów środków budżetu państwa, przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego; dyrektorów izb skarbowych na podstawie sprawozdań jednostkowych urzędów skarbowych, jako organów podatkowych (Dz. U. z 2014 r., poz. 119 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2016 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 roku w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej.

- Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 roku w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, (Dz.U L 310 z 30.11.1996).
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektóre z innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. Nr 249, poz. 1832).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Dz.U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654).

## Spis rysunków

Rysunek 1. Budowa budżetu zadaniowego .....	46
Rysunek 2. Zalety rachunkowości memoriałowej .....	93
Rysunek 3. Ogólna mapa strategii .....	129
Rysunek 4. Podstawowe perspektywy oraz pytania, które należy stawiać przy formułowaniu celów i mierników w BSC dla jednostek sektora publicznego .....	130
Rysunek 5. Dochody ogółem w złotych na mieszkańca .....	149
Rysunek 6. Liczba mieszkańców w osobach .....	149
Rysunek 7. Liczba podmiotów w rejestrze regon w sztukach .....	150
Rysunek 8. Liczba ludności w osobach na km <sup>2</sup> .....	150
Rysunek 9. Powierzchnia gminy w km <sup>2</sup> .....	151
Rysunek 10. Główni beneficjenci informacji .....	153
Rysunek 11. Ranking celów sprawozdań finansowych w gminach .....	156
Rysunek 12. Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia wspomagające zarządzanie ...	160
Rysunek 13. Charakterystyki dla gmin wykorzystujących narzędzia rachunkowości zarządczej ...	164
Rysunek 14. Mediany charakterystyk w grupie gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nieplanujących jego wdrożenia .....	168
Rysunek 15. Schemat struktury gminy .....	177
Rysunek 16. Schemat organizacyjny Urzędu Miejskiego Gminy .....	178
Rysunek 17. Koncepcja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana .....	188



## Spis tabel

Tabela 1. Wyróżniki zarządzania publicznego .....	14
Tabela 2. Główne zewnętrzne czynniki mające wpływ na powstanie i rozwój koncepcji nowego zarządzania publicznego .....	24
Tabela 3. Definicje terminu „budżet zadaniowy” .....	42
Tabela 4. Wymagania stawiane miernikom realizacji celów .....	51
Tabela 5. Harmonogram prac związanych z wdrażaniem budżetu zadaniowego w Polsce ....	59
Tabela 6. Wykaz państw europejskich dostosowujących regulacje krajowe do MSRSP .....	83
Tabela 7. Porównanie rachunkowości memoriałowej i kasowej w sektorze publicznym .....	92
Tabela 8. Użytkownicy informacji o jednostkach sektora finansów publicznych .....	98
Tabela 9. Rachunek zysków i strat – porównanie wariantów sprawozdawczych .....	102
Tabela 10. Analiza porównawcza poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego .....	104
Tabela 11. Charakterystyki wybranych gmin .....	151
Tabela 12. Suma beneficjentów sprawozdań finansowych .....	154
Tabela 13. Główny beneficjent a wskazane cele informacyjne sprawozdań finansowych gmin .....	157
Tabela 14. Stosowany układ ewidencji kosztów .....	159
Tabela 15. Zalety wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminie .....	160
Tabela 16. Wdrożone lub planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej a stosowana ewidencja kosztów .....	161
Tabela 17. Wykaz wdrożonych narzędzi rachunkowości zarządczej a charakterystyki gmin ...	162
Tabela 18. Wartości poziomu istotności ( <i>p-value</i> ) dla charakterystyki gmin w grupie gmin wykorzystujących wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej oraz tych, które z nich nie korzystają .....	164
Tabela 19. Czy budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny? .....	165
Tabela 20. Czy został wdrożony budżet zadaniowy? .....	166
Tabela 21. Przyczyny niewdrożenia budżetu zadaniowego .....	166



Tabela 22. Charakterystyka gmin planujących wdrożyć budżet zadaniowy i nieplanujących jego wdrożenia . . . . .	167
Tabela 23. Stosowanie mierników finansowych i niefinansowych . . . . .	169
Tabela 24. Charakterystyka gmin stosujących mierniki finansowe i niefinansowe . . . . .	169
Tabela 25. Zestawienie hipotez badawczych . . . . .	170
Tabela 26. Analiza SWOT Gminy Polana . . . . .	181
Tabela 27. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie klienta . . . . .	191
Tabela 28. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie finansowej . . . . .	192
Tabela 29. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie procesów wewnętrznych . . . . .	193
Tabela 30. Realizacja celu strategicznego I w perspektywie wiedzy i rozwoju . . . . .	195
Tabela 31. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie klienta . . . . .	197
Tabela 32. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie finansowej . . . . .	200
Tabela 33. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie procesów wewnętrznych . . . . .	201
Tabela 34. Realizacja celu strategicznego II w perspektywie wiedzy i rozwoju . . . . .	203
Tabela 35. Wykaz mierników dokonań dla Gminy Polana w perspektywie klienta, finansowej, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju . . . . .	205

# **Załącznik. Kwestionariusz ankiety na temat identyfikacji potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych gmin na tle ewolucji narzędzi rachunkowości zarządczej**

## **Charakterystyka jednostki**

Nazwa gminy

.....  
1. Jaka grupa odbiorców jest najczęstszym beneficjentem informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych gminy<sup>1</sup>?

- Mieszkańcy
- Przedsiębiorcy
- instytucje bankowe i finansowe
- inne samorządy
- inne, jakie?

2. Jakie analizy najczęściej są dokonywane dla interesariuszy zewnętrznych?

.....

## **A. System rachunkowości gminy**

1. Do jakich celów, Pani/Pana zdaniem, służą sprawozdania finansowe?

- Wypełnienia obowiązków prawnych
- Zarządczych
- W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych obywateli
- W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych banków i innych instytucji finansowych
- W celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych przedsiębiorców
- Inne, jakie?

---

<sup>1</sup> Sprawozdania finansowe gminy rozumiane są jako sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia oraz sprawozdania budżetowe.

2. Które ze sprawozdań finansowych są najczęściej analizowane w podanych przekrojach?
- Cele zarządcze, rodzaj sprawozdania
  - Potrzeby informacyjne obywateli, rodzaj sprawozdania
  - Potrzeby informacyjne banków i innych instytucji finansowych, rodzaj sprawozdania
  - Potrzeby informacyjne przedsiębiorców, rodzaj sprawozdania
3. Jaki układ kosztów jest wykorzystywany w Pani/Pana gminie?
- Rodzajowy
  - Funkcjonalny
  - Rodzajowy i funkcjonalny
4. Jakie narzędzia i metody rachunkowości są wykorzystywane i planowane do wdrożenia w procesie zarządzania jednostką i ocenie efektywności realizacji zadań operacyjnych i strategicznych? Które z tych narzędzi służyłyby najlepiej zaspokojeniu potrzeb informacyjnych wynikających z systemu kontroli zarządczej?

	Wdrożone	Planowane do wdrożenia w najbliższym czasie	Najbardziej efektywne w procesie zarządzania i ocenie dokonań
Tradycyjne budżetowanie	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Rachunek kosztów zmiennych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Benchmarkig</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Balanced Scorecard</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<i>Lean management</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Inne, jakie?.....	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. Jakie są według Pani/Pana korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości zarządczej?
- Redukcja kosztów
  - Lepsza jakość świadczonych usług
  - Większa motywacja pracowników
  - Większa efektywność pracowników
  - Zwiększenie wiarygodności instytucji
  - Inne, jakie?.....

## **B. Budżet zadaniowy**

1. Czy według Pana/Pani budżet zadaniowy jest lepszym narzędziem kontroli zasobów i procesów niż budżet tradycyjny?
- Tak
  - Nie
  - Nie wiem
2. Czy w Pani/Pana jednostce został wdrożony budżet zadaniowy?
- Tak
  - Nie. Podaj powód.  
Jak długo trwał proces wdrażania? .....
3. Czy tworzenie budżetu zadaniowego był/jest wspomagane systemem informatycznym lub innym narzędziem informatycznym?
- Tak, jakim?
  - Nie, dlaczego?
4. Czy w związku z wdrażanym/wdrożonym budżetem zadaniowym został zmodyfikowany plan kont?
- Tak, plan kont został rozbudowany o zespół „5”.
  - Tak, zostały utworzone analityki w zespole „4”.
  - Tak, plan kont został rozbudowany o konta pozabilansowe.
  - Inne. Jakież?
5. Czy sporządzane są dodatkowe dokumenty (sprawozdania, raporty, zestawienia, tabele, wykresy itp.) tylko na potrzeby budżetu zadaniowego?
- Tak
  - Nie

6. Czy osoby bezpośrednio włączone we wdrażanie budżetu w układzie zadaniowym zostały objęte systemem szkoleń, organizowanych przez Ministerstwo Finansów (w ramach realizacji projektu współfinansowanego z budżetu Unii Europejskiej, pn. Wdrażanie budżetu zadaniowego u wszystkich dysponentów środków budżetów w latach 2008–2012)?
- Tak
  - Nie, dlaczego?
- .....

7. Czy osoby bezpośrednio włączone we wdrażanie budżetu w układzie zadaniowym zostały objęte systemem szkoleń organizowanych przez kierowników macierzystych jednostek?
- Tak
  - Nie, dlaczego?

8. Czy stosowane są mierniki finansowe i niefinansowe dokonań w Pani/Pan jednostce?
- Tak, tylko mierniki finansowe pomiaru dokonań.
  - Tak, tylko mierniki niefinansowe pomiaru dokonań.
  - Tak, zarówno mierniki finansowe jak i niefinansowe pomiaru dokonań.
  - Nie, nie są stosowane żadne mierniki pomiaru dokonań.

Dlaczego? .....

9. Jak zostały opracowane mierniki dokonań?
- Narzucone z góry przepisami prawa, jednostka nie wpływała na ich kształt.
  - Opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki, bez udziału pracowników.
  - Opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki, przy współudziale z pracownikami.
  - Opracowane przez firmę zewnętrzną.

10. Czy monitoruje się wskaźnik docelowy z uzyskanym efektem do celów zarządczych?
- Tak
  - Nie

11. Jeśli odbywa się monitoring wskaźników docelowych z uzyskanym efektem, kto tej analizy dokonuje? Podaj komórkę organizacyjną.
- .....