

Ewelina Zarzycka, Marcin Michalak

## Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście *New Public Management* – ujęcie instytucjonalne

Wdrożenie i skuteczne wykorzystanie koncepcji zarządzania jednostkami sektora publicznego, bazującej na dobrych praktykach zarządzania organizacjami biznesowymi, wymaga implementacji odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej wspierających procesy zarządcze. Główne cele badawcze przyjęte przez autorów tego artykułu obejmują m.in.:

- identyfikację metod i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych aktualnie przez kierowników badanych jednostek samorządu terytorialnego;
- ocenę przydatności, adekwatności i skuteczności systemu pomiaru dokonań stosowanego przez badane jednostki samorządu terytorialnego w Polsce.

Badanie zostało przeprowadzone w formie wywiadu – ankiety audytoryjnej, skierowanej do respondentów reprezentujących jednostki samorządu terytorialnego.

Słowa kluczowe: instytucjonalizm, kontrola zarządcza, nowe zarządzanie publiczne.

### 1. Wprowadzenie

Od ponad 30 lat toczy się wśród praktyków i naukowców na świecie dyskusja dotycząca sposobów poprawy efektywności i skuteczności funkcjonowania sektora publicznego. Jego wzrost i postępujący w nim kryzys wartości przyczyniły się do podjęcia głębokich reform owego sektora w takich krajach, jak: Wielka Brytania (lata siedemdziesiąte), Stany Zjednoczone (lata osiemdziesiąte), Nowa Zelandia czy Australia. Benchmarkiem dla podejmowanych reform stały się zasady funkcjonowania i zarządzania stosowane w podmiotach sektora prywatnego. Ogół reform bazujących na paradygmacie menedżerskiego i rynkowego stylu zarządzania w jednostkach sektora publicznego zyskał miano *New Public Management* (NPM) (Pollitt 1990; Hoggett 1991; Hood 1991; Osborne, Gaebler 1992). Aktualnie na kontynencie europejskim ważną rolę w dyspersji idei NPM odgrywa Unia Europejska, która przez swoje regulacje prawne, zalecenia bądź inne formy instytucjonalnego od-

działywania na państwa członkowskie dąży do zwiększenia efektywności i skuteczności działalności sektora publicznego.

Wdrożenie i skuteczne wykorzystanie koncepcji zarządzania jednostkami sektora publicznego (JSP), bazującej na dobrych praktykach zarządzania organizacjami biznesowymi, wymaga implementacji odpowiednich narzędzi wspierających procesy zarządcze. Dotyczy to głównie konieczności rozszerzenia stosowanego w sektorze publicznym systemu rachunkowości, zorientowanego na sprawozdawczość zewnętrzną, o podsystem rachunkowości zarządczej obejmujący takie narzędzia, jak np.: rachunek kosztów, budżetowanie z rachunkiem odpowiedzialności oraz podsystem pomiaru, oceny oraz komunikowania dokonań. Zwłaszcza ten ostatni element jest kluczowy dla zapewnienia właściwego poziomu efektywności i skuteczności realizacji zadań stawianych JSP jako całości oraz poszczególnym ich komórkom organizacyjnym. W niniejszym artykule autorzy koncentrują uwagę na pomiarze dokonań i analizie potrzeb informacyjnych menedżerów i pracowników jednostek samorządu terytorialnego (JST).

Główne cele badawcze przyjęte przez autorów obejmują:

- identyfikację metod i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w badanych JST i wykorzystywanych aktualnie przez ich kierowników lub pracowników;
- analizę potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników badanych JST w obliczu wdrażania i stosowania systemu kontroli zarządczej, poprzez analizę metod i narzędzi rachunkowości, jakie chcieliby oni wdrożyć w celu usprawnienia zarządzania organizacją;
- ocenę przydatności, adekwatności i skuteczności systemu pomiaru dokonań stosowanego przez badane JST, a także stopnia spełnienia przez niego wymogów prawnych, w kontekście założeń systemu kontroli zarządczej.

Artykuł ten jest jednym z pierwszych w Polsce w zakresie omawianej problematyki i wpisuje się w nurt badań światowych dotyczących implementacji koncepcji NPM. Jak wskazuje Tiina Randma-Liiv (2008), w krajach Europy Zachodniej transformacja systemu zarządzania od tradycyjnego weberowskiego modelu biurokratycznego w kierunku NPM stanowiła proces usprawniania zasad i sposobu funkcjonowania tego sektora, w oparciu o wzorce zarządzania funkcjonujące w sektorze prywatnym. W tym samym czasie w krajach Europy Środkowo-Wschodniej następowała transformacja ustrojowa systemów gospodarczych – z modelu centralnego planowania do modelu rynkowego. Obejmowała ona nie tylko całkowitą przebudowę zasad funkcjonowania sektora publicznego, lecz także tworzenie fundamentów dla sektora prywatnego, który w systemie reform krajów Zachodu pełnił funkcję benchmarku. Istniejące różnice w otoczeniu instytucjonalnym funkcjonowania i reformowania sektora publicznego Europy Zachodniej i Środkowo-Wschodniej przekładają się na niepełną porównywalność procesów transformacji sektora publicznego w kierunku NPM w tych obszarach do późnych lat dziewięćdziesiątych XX w. (ibidem). Tworzone wówczas zasady jego działania miały do pewnego stopnia charakter doświadczalny i spontaniczny (Agh 2003; Verheijen 2003). Dlatego późniejsze reformy, w pierwszej kolejności, miały na celu usuwanie oczywistych dysfunkcyjności, a dopiero w dalszej – poprawę

skuteczności jego działania. Dodatkowo, tworzący się właśnie sektor prywatny w krajach Europy Środkowo-Wschodniej nie mógł w naturalny sposób stanowić benchmarku dla reformowania sektora publicznego, tym bardziej, że sami obywatele dopiero rozpoznawali zakres przysługujących im praw wynikających z demokracji dotyczących własności i zasad konkurencji. Z tego względu autorzy w badaniu wykorzystali NPM, a nie nowszą koncepcję *public governance* (Kernaghan, Marson, Borins 2000; Rudolf 2010).

## 2. Cechy nowego zarządzania publicznego

Idea NPM zakłada zastąpienie tradycyjnego biurokratycznego modelu zarządzania administracją i szeroko rozumianym sektorem publicznym przez model menedżerski. Zgodnie z nurtem NPM jednostki tego sektora kreują wartość dla obywateli, jeżeli są skuteczne, czyli w wyniku swoich działań realizują cele ustawowe (statutowe), spełniają oczekiwania swoich interesariuszy, a ponadto są efektywne, to znaczy osiągają założone rezultaty przy jak najmniejszym zużyciu zasobów albo przy danym poziomie zasobów generują możliwe najwyższą wartość dla odbiorców.

Studia nad nowym zarządzaniem publicznym są natury interdyscyplinarnej i obejmują takie obszary badawcze, jak: administracja publiczna, rachunkowość, ekonomia i zarządzanie. Badania i działania praktyczne w zakresie NPM mają na celu implementację do sektora publicznego koncepcji, rozwiązań i narzędzi wykorzystywanych w sektorze prywatnym. Autorzy artykułu dokonali podziału najczęściej wymienianych w literaturze cech NPM (Hood 1991, s. 4–5; Polidano, Hulme 1999; OECD 1995; Zawicki 2011, s. 34) na:

- a) cechy opisujące kulturę nowego zarządzania publicznego – orientację na cele i misję w miejsce prostego przestrzegania regulacji; przedkładanie mechanizmów rynkowych nad biurokratyczne; promowanie konkurencji pomiędzy jednostkami sektora publicznego; orientację na klienta i dostarczanie dla niego wartości dodanej;

b) cechy opisujące system zarządzania w nurcie NPM – decentralizację uprawnień poszczególnych JSP; menedżerski sposób kierowania; większy nacisk na kontrolę efektów; pomiar dokonań oraz orientację na rezultaty zamiast na nakłady; przejrzyste standardy i miary dokonań; większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów.

Podstawą NPM jest menedżerski styl zarządzania oraz przedsiębiorczość zamiast biurokracji, co ma prowadzić do zwiększenia skuteczności i wydajności. Według Owena E. Hughesa (1994) różnica między administrowaniem a podejściem menedżerskim (zarządzaniem) polega na tym, że „administrowanie oznacza wypełnianie instrukcji, natomiast zarządzanie to osiągnięcie rezultatów”. Transformacja od administrowania do zarządzania wymaga istotnych zmian w systemach pomiaru i komunikowania dokonań JSP, a ponadto przestawienia mechanizmów kontroli z „biernego przestrzegania procedur” na „aktywne sterowanie”. Ważnym aspektem decentralizacji uprawnień oraz zwiększenia elastyczności działania kierownictwa sektora publicznego jest kwestia odpowiedzialności i rozliczenia się (*accountability*) z efektywności podejmowanych działań.

Reformy sektora publicznego dokonywane w nurcie NPM zostały opisane przez Ewana Ferlie’ego, Lynn Ashburnen, Louis Fitzgerald i Andrew Pettigrewa (1996) w ramach czterech modeli: orientacja na wartość, ograniczanie rozmiarów organizacji i decentralizacja zarządzania, dążenie do doskonałości oraz orientacja na usługi publiczne. Jak wskazują wyniki badań przeprowadzonych przez autorów niniejszego artykułu, polskie reformy obejmują charakterystyki pierwszego z modeli, który jest typowy dla reform krajów zachodnich lat osiemdziesiątych, oraz część osiągnięć drugiego modelu.

### 3. Podstawy teoretyczne badań nad NPM: nowa ekonomia instytucjonalna (NIE)

Ważnym źródłem teoretycznym NPM jest nowa ekonomia instytucjonalna (NIE), do której należą: teoria wyboru publicznego; austriacka szkoła ekonomii, teoria agencji, teoria praw włas-

ności, teoria kosztów transakcyjnych (Gruening 1998). NIE stanowiła reakcję na „deficyt instytucjonalny” ekonomii neoklasycznej, a zwłaszcza traktowanie przez nią instytucji formalnych i nieformalnych jako swoistej „czarnej skrzynki”. Przedstawiciele NIE twierdzą, że to właśnie instytucje są istotnym czynnikiem wpływającym na możliwości gospodarki, a od ich jakości i charakteru zależy tempo jej rozwoju (Landreth, Colander 1998).

Dla potrzeb niniejszego artykułu szczególnie znaczenie ma teoria agencji skupiająca się na badaniu relacji między mocodawcą (pryncypałem) i pełnomocnikiem (agentem) będącymi uczestnikami procesów gospodarczych. Aktualnie teoria agencji ma niezwykle szerokie zastosowanie, gdyż przedmiotem jej zainteresowania są nie tylko relacje między właścicielem i menedżerem, lecz także między menedżerami i pracownikami niższych szczebli, między państwem a rządami firm państwowych i kierownikami JSP, jak również dostawcami i odbiorcami, często bez rozstrzygnięcia, kto jest agentem, a kto pryncypałem. Teoria agencji stanowi istotny element wspierający badania w zakresie pomiaru dokonań w JST oraz jakości wykorzystywanych w nich systemów informacyjnych i jest rozpatrywana w dwóch płaszczyznach:

- pierwsza, związana bezpośrednio z teorią instytucjonalną, odnosząca się do relacji **pryncypał** (państwo, jednostki centralne finansów publicznych) – **agent** (jednostki bezpośrednio realizujące powierzone zadania z zakresu sektora publicznego);
- druga, odnosząca się do relacji **pryncypał** (kierownictwo danej JSP) – **agent** (pracownicy wykonawczy tej jednostki).

Instytucjonaliści twierdzą, że wzajemne oddziaływanie na siebie czynników ekonomicznych, kulturowych i socjologicznych jest tak wielkie, że w badaniach nad działalnością organizacji gospodarczych nie należy koncentrować się wyłącznie na czynnikach ekonomicznych (ibidem, s. 563). Przejawem interdyscyplinarnego charakteru instytucjonalizmu jest powstanie na przełomie lat siedemdziesiątych i osiemdziesiątych instytucjonalizmu socjologicznego (*new institutional sociology*).

Podejściem ukazującym wewnętrzną dynamikę procesów instytucjonalizacji i deinstytucjona-

lizacji jest rozwijająca się w ramach instytucjonalizmu socjologicznego koncepcja izomorfizmu instytucjonalnego zaprezentowana przez Paula DiMaggio i Waltera Powella (1983). Zdaniem tych autorów to właśnie izomorfizm jest najbardziej powszechnym źródłem zmiany instytucjonalnej. Stwierdzają oni, że proces powstawania i struktura pola organizacyjnego, czyli instytucjonalnie wyodrębnionego układu powiązań pomiędzy określonego typu organizacjami, związany jest z działaniem trzech mechanizmów izomorficznych: koercyjnego, mimetycznego oraz normatywnego. Pierwszy ma źródło w zjawisku wpływu politycznego i dotyczy problemu legitymizacji, drugi bierze się z typowych reakcji na niepewność, trzeci natomiast związany jest z procesami profesjonalizacji.

Presje izomorfizmu koercyjnego mają charakter formalny lub nieformalny, a więc wywierać je mogą np. bezpośredni kooperanci i konsumenci, jak i kontekst prawny, w którym funkcjonuje dana organizacja, czy nawet opinia publiczna, zainteresowana uprawnionymi sposobami organizacyjnego działania. Według DiMaggio i Powella (ibidem) organizacje podporządkowują swoje procedury i regulaminy wewnętrznym regułom i procedurom tych instytucji i kontekstów, z których płyną zasoby materialne i niematerialne gwarantujące ich funkcjonowanie.

Drugi z mechanizmów instytucjonalizacji, izomorfizm mimetyczny, ma swoje źródło w niepewności, która zachęca do naśladownictwa. Naśladownictwo jest rozpowszechnionym wzorem rozwoju instytucjonalnego, zarówno w skali mikro, jak i makro, szczególnie chętnie stosowanym w złożonych i niepewnych sytuacjach, gdyż pozwala zminimalizować koszty opracowywania właściwych rozwiązań. Izomorfizm normatywny związany jest z procesami profesjonalizacji akademickiej oraz zawodowej. Profesjonalizacja według DiMaggio i Powella (ibidem) to dążenie do zawodowej autonomii i uzyskania wpływu danych środowisk zawodowych na określanie warunków i metod pracy poprzez ustanawianie standardów wiedzy i kwalifikacji oraz sposobów legitymizacji profesjonalnej autonomii danej grupy. Wymiana informacji wśród profesjonalistów jest silnie powiązana z procesami instytucjonalizacji.

Przyjęte w Polsce standardy kontroli zarządczej wymagają, aby jej system podlegał bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Przepisy ustawy i standardy zamieszczone w Komunikacie nr 23 (2009) stają się więc instytucjami (formalnymi) skłaniającymi kierowników JSP do wdrożenia systemu kontroli zarządczej. Co więcej, posiadanie odpowiedniej informacji o dokonaniach jednostki jest niezbędne dla kierownika do zarządzania daną organizacją oraz osiągania przez nią założonych celów (instytucje nieformalne).

Krótki okres funkcjonowania kontroli zarządczej w Polsce oraz niewielkie jeszcze doświadczenia i wiedza praktyczna w tym zakresie pracowników JSP mogą stanowić zagrożenie dla jakości i adekwatności całego systemu pomiaru dokonań. Bowiem z punktu widzenia teorii agencji, słabość i rozproszenie pryncypała (pierwsza płaszczyzna) lub jego „niewiedza” (pierwsza i druga płaszczyzna) mogą być jedną z barier wdrożenia skutecznego systemu pomiaru dokonań.

#### **4. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym**

Problematyka stosowania narzędzi i metod rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym jest przedmiotem licznych badań na całym świecie. Rachunkowość zarządcza powinna stanowić narzędzie zapewniające efektywne i gospodarne wydatkowanie finansów publicznych.

Najczęściej podejmowanym tematem z zakresu stosowania narzędzi i metod rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym jest pomiar i zarządzanie dokonaniem podmiotów tego sektora oraz wykorzystanie informacji z owej rachunkowości do zarządzania nimi. Wśród problemów poruszanych przez autorów i badaczy na całym świecie na pierwszym miejscu plasuje się kwestia doboru odpowiednich finansowych i niefinansowych mierników dokonań, w tym także stosowanie *Balanced Scorecard* (BSC) w sektorze publicznym (m.in. Lee 2008; Guthrie 1994; Spiegelman 2001) oraz problematyka przydatności i jakości systemu raportowania dokonań JSP (m.in. Carlin, Guthrie 2001;

Walker 1995; Pettersen 2001). Stosunkowo dużo miejsca poświęcono także kwestiom dotyczącym zmian zachodzących w koncepcji pomiaru dokonań w związku z wdrażaniem NPM (Jansen 2008; Hyndman, McGeough 2006) oraz stosowaniu relatywnych metod pomiaru dokonań, takich jak rankingi czy benchmarking w sektorze publicznym (Ball 2001; Johansson, Siverbo 2009).

W badaniach nad zastosowaniem metod i narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym szczególne miejsce ma teoria instytucjonalna, która doskonale tłumaczy wpływ aspektów instytucjonalnych, społecznych i politycznych na omawiane zagadnienie (Modell 2009, s. 267). Szczególnie interesujące badania dotyczą: zmian w systemie rachunkowości zarządczej (m.in. Ter Bogt 2008); pomiaru dokonań organizacji w związku z wdrożeniem koncepcji NPM; innych inicjatyw reformatorskich w sektorze publicznym, dokonywanych zwłaszcza pod wpływem zmian przepisów (Sharifi, Bovaird 1995; Cavalluzzo, Ittner 2004). Stan Brignall i Sven Modell (2000) poszukują za pomocą teorii instytucjonalnej czynników, które mają zapewnić sukces wdrożenia wielowymiarowego systemu pomiaru dokonań i zarządzania nimi w sektorze publicznym w warunkach NPM.

## 5. Kontrola zarządcza i rachunkowość zarządcza w sektorze publicznym w Polsce

Podstawowym źródłem regulacji systemu kontroli zarządczej w sektorze publicznym w Polsce jest Ustawa o finansach publicznych (2009) – u.o.f.p. W wyniku zmian dokonanych na przestrzeni lat 2003–2009 wprowadziła ona instrumenty wspierające zarządzanie JSP, zorientowane na wzrost skuteczności i efektywności ich funkcjonowania, orientację na cele (w tym długoterminowe), wzrost odpowiedzialności osób nimi zarządzających. Do instrumentów tych należą w szczególności: kontrola zarządcza, budżet zadaniowy i audyt wewnętrzny. Prawidłowe, spójne i zintegrowane ich funkcjonowanie wymaga rozpoznania potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników podmiotów tego sektora oraz wdrożenia odpowiednich

systemów pomiaru i komunikowania dokonań, będących domeną nowoczesnych systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej.

Wprowadzony w 2009 r. system kontroli zarządczej w sektorze publicznym zastąpił stosowany od 1998 r. system kontroli finansowej (węższy zakres odpowiedzialności). Kontrola zarządcza została zdefiniowana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 u.o.f.p.). Jej głównym celem jest: prowadzenie działalności zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, zwiększenie skuteczności i efektywności działania podmiotów sektora publicznego, ochrona zasobów, zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz wiarygodności sprawozdań, a także zarządzanie ryzykiem.

W 2009 r. minister finansów wydał wytyczne dotyczące zasad wdrażania i stosowania standardów kontroli zarządczej w sektorze publicznym (Komunikat nr 23 2009). Celem standardów jest promowanie wprowadzania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, który będzie zgodny z międzynarodowymi standardami i zostanie wykorzystany do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w tymże sektorze.

Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej, a są to: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja, monitorowanie i ocena. Standardy te bazują na koncepcji COSO<sup>1</sup>.

Informacja i komunikacja pełnią w systemie kontroli zarządczej niezwykle istotną funkcję. Standard zakłada, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania obowiązków, a system komunikacji ma zapewnić nie tylko przepływ informacji, lecz także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. Standardy wymieniają trzy obszary związane z informacją: bieżącą informację, komunikację wewnętrzną i komunikację zewnętrzną.

<sup>1</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

System kontroli zarządczej winien podlegać bieżącemu monitorowaniu i ocenie. Skuteczny monitoring ma zapewnić przepływ informacji o działaniu mechanizmów kontrolnych oraz umożliwiać bieżące rozwiązywanie zidentyfikowanych problemów i podejmowanie działań zaradczych.

Koncepcja systemu kontroli zarządczej w Polsce opiera się na dwóch poziomach:

- I poziom: jednostki sektora finansów publicznych;
- II poziom: działy administracji rządowej, a także JST, jako całości.

Obowiązek ustanowienia kontroli zarządczej wiąże się z tym, że kierujący daną jednostką jest odpowiedzialny za wdrożenie skutecznych rozwiązań organizacyjnych i procedur kontrolnych oraz ich przestrzeganie. Ma on swobodę w zakresie doboru konkretnych rozwiązań, w tym m.in. wskaźników mierzących efektywność i skuteczność realizacji postawionych zadań.

Sukces wdrożenia i skutecznego funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w organizacji będzie wymagał rozszerzenia zakresu rachunkowości budżetowej o elementy rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w zakresie budżetowania, rachunku kosztów, pomiaru i oceny dokonań. Co więcej, podejmowanie decyzji przez kierowników JSP i sprawne zarządzanie tego typu instytucjami nie będzie możliwe bez wykorzystania informacji, które w sektorze prywatnym generowane są przez system rachunkowości zarządczej.

## **6. Badanie empiryczne dotyczące przydatności i adekwatności systemu pomiaru dokonań w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce**

### **6.1. Metodyka badania**

Badanie zostało przeprowadzone w formie wywiadu – ankiety audytoryjnej. Objęło 45 respondentów. Dzięki zastosowanej metodzie badawczej zwrotność odpowiedzi wyniosła 99%, przy czym w niektórych przypadkach respondenci nie odpowiedzieli na wszystkie pytania. Treść ankiety została odzwierciedlona w wynikach badań przedstawionych w tabelach 1–10.

Struktura tabel odpowiada strukturze pytań zawartych w ankietach audytoryjnych.

### **6.2. Opis próby badawczej**

W badaniu ankietowym przeprowadzonym przez autorów niniejszego artykułu wzięło udział 45 respondentów reprezentujących jednostki samorządu terytorialnego (gminy i powiaty) jednego z województw Polski.

Spośród badanych 36% zajmowało stanowiska kierownicze, a 64% niekierownicze. Ponadto 70% respondentów od początku kariery zawodowej było związanych z sektorem publicznym. Pozostałe 30% ankietowanych pracowało wcześniej w sektorze prywatnym, co oznacza, że osoby te nie miały szansy poznać w praktyce funkcjonowanie kultury i metod zarządzania jednostek biznesowych oraz wspierających je narzędzi.

Dobór próby był przypadkowy, przez co uzyskane wyniki mają ograniczoną wartość uogólniającą i stanowią podstawę do dalszych, pogłębianych badań.

### **6.3. Cele badania**

Przeprowadzone badanie miało na celu:

1. Odpowiedź na pytanie: jakie narzędzia i metody rachunkowości są wykorzystywane w badanych JST w procesie zarządzania jednostką lub realizacji jej zadań operacyjnych.
2. Identyfikację potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników badanych JST, które służą do zapewnienia efektywnej i skutecznej realizacji stojących przed nimi zadań zarządczych i operacyjnych.
3. Identyfikację narzędzi i metod rachunkowości, jakich oczekivaliby menedżerowie i pracownicy badanych JST dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych wynikających z systemu kontroli zarządczej.
4. Określenie charakterystyki i skuteczności wykorzystania systemów pomiaru dokonań i mierników stosowanych w badanych JST w kontekście wymogów prawnych w tym zakresie.

#### 6.4. Analiza uzyskanych wyników

Odnosnie do pierwszego z wymienionych pytań badawczych uzyskane wyniki wskazują, że w analizowanych JST główną rolę odgrywa tradycyjne budżetowanie (50% wskazań) oraz pomiar stopnia realizacji budżetu poprzez pomiar i analizę rzeczywiście poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów (31,8%).

Jak wynika z tabeli 1, do najczęściej stosowanych w badanych JST narzędzi rachunkowości zarządczej należy budżetowanie operacyjne i związana z nim analiza odchylenia wielkości planowanych i rzeczywiście zrealizowanych. Na podstawie danych szczegółowych uzyskanych w badaniu dało się zauważyć, że w grupie pracowników na stanowiskach wykonawczych drugi z wymienionych czynników nie miał już tak istotnego znaczenia, jak w grupie osób pełniących funkcje kierownicze. W opinii autorów wskazuje to wyraźnie na instytucjonalne oddziaływanie przepisów prawnych na zakres i rodzaj informacji stanowiących podstawę zarządzania i realizacji zadań JST, jak również na sposób rozliczenia się z efektywności gospodarowania za-

sobami publicznymi. Mniejsze zainteresowanie pracowników wykonawczych rzeczywistym poziomem kosztów lub przychodów, wynikających z realizowanych zadań, może świadczyć o: mało efektywnym systemie komunikowania wewnętrznego w ramach badanych JST, braku powiązania systemu budżetowania z systemem motywacyjnym albo o niskim poziomie świadomości lub zaangażowania w efektywne i skuteczne realizowanie działań.

Przedstawione wnioski wyznaczają obszar istotnych zmian, jakie powinny zostać przeprowadzone w systemie informacyjnym rachunkowości tych jednostek, tak by zapewnić realizację celów kontroli zarządczej. Należy podkreślić, że w tym zakresie wyniki i wnioski są zgodne z przytaczanymi już wcześniej badaniami Inger Johanne Pettersen (2001), która pokazuje, jak istotny jest proces definiowania i interpretowania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości dla procesu wdrażania zmian w zarządzaniu JSP.

Dane przedstawione w tabeli 1 wskazują ponadto na relatywnie niski stopień wykorzystania miar niefinansowych w pomiarze dokonań

Tab. 1. Podejścia, metody i narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane w badanych JST w procesie zarządzania jednostką lub w procesie realizacji ich zadań operacyjnych\*

Podejścia, metody i narzędzia	%
Budżetowanie kosztów i przychodów	50,00
Regularna analiza poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów	31,82
Rachunek kosztów zmiennych	18,18
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze niefinansowym	18,18
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	15,91
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze finansowym	15,91
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	13,64
Analiza odchylenia wielkości rzeczywistych od budżetowanych	11,36
Analiza kosztów i korzyści dla podejmowania decyzji krótkookresowych	11,36
Rachunek kosztów pełnych	9,09
<i>Benchmarking</i>	6,82
<i>Balanced Scorecard</i>	2,27

\* Respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: badania własne.

badanych JST. Niespełna co piąty ankietowany wskazał na wykorzystanie tego typu mierników w swojej jednostce. Dane szczegółowe z badania pozwalają dodatkowo na stwierdzenie, że stopień wykorzystania miar niefinansowych w pomiarze dokonań jest znacznie wyższy wśród kadry kierowniczej niż pracowników wykonawczych. To z jednej strony uzasadnione jest potrzebami wynikającymi z realizacji funkcji sterowania organizacją, z drugiej zaś może stanowić kolejny argument na rzecz tezy o niskim poziomie efektywności systemów informacyjnych i komunikacji pomiędzy poszczególnymi szczeblami badanych JST. Wnioski te stanowią kolejne potwierdzenie niskiego stopnia realizacji standardów kontroli zarządczej w obszarze: celów i zarządzania ryzykiem, informacji i komunikacji oraz monitorowania i oceny. Jak wskazywano we wcześniejszej części artykułu, zapewnienie właściwego systemu informacji i komunikacji jest niezbędne do zarządzania procesami zachodzącymi w JST.

Kolejnym etapem badania była próba zidentyfikowania potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników JST, które służą do zapewnienia

efektywnej i skutecznej realizacji stojących przed nimi zadań zarządczych i operacyjnych (pytania nr 2 i 3). Potrzeby informacyjne respondentów były badane metodą pośrednią, poprzez wskazanie metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, które ułatwiłyby zarządzanie jednostką lub realizację codziennych jej zadań. Wyniki analizy zostały przedstawione w tabeli 2.

Uzyskane wyniki wskazują na wzrost zapotrzebowania wśród respondentów na informacje o rzeczywistych kosztach i przychodach realizowanych zadań. Respondenci ujawniają ponadto duże zapotrzebowanie na wiedzę dotyczącą opłacalności i racjonalności przyjmowanych planów inwestycyjnych w kontekście ich długofalowych skutków finansowych (w perspektywie całego cyklu życia projektu), łącznie z uwzględnieniem efektów zewnętrznych. Kolejną istotną potrzebą informacyjną, zidentyfikowaną w wyniku badania, okazała się dostępność danych dot. kosztu realizacji usług lub produktów. Potrzeba ta może być skutkiem instytucjonalnego oddziaływania wymagań stawianych przez programy pomocowe Unii Europejskiej w zakresie rozliczania kosztów projektów, jak również być uwa-

Tab. 2. Metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, których wdrożenia oczekiwaliby respondenci, jako wsparcie procesu zarządzania JST lub w procesie realizacji własnych zadań\*

Metody i narzędzia służące wsparciu procesu zarządzania JST lub w procesie realizacji własnych zadań	%
Regularna analiza poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów	36,36
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	27,27
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	20,45
Budżetowanie kosztów i przychodów	18,18
Analiza odchyień wielkości rzeczywistych od budżetowanych	18,18
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze finansowym	18,18
Analiza kosztów i korzyści dla podejmowania decyzji krótkookresowych	15,91
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze niefinansowym	15,91
Rachunek kosztów zmiennych	11,36
<i>Benchmarking</i>	11,36
Rachunek kosztów pełnych	9,09
<i>Balanced Scorecard</i>	6,82

\* Respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: badania własne.



runkowana poziomem kosztów i odpłatności za usługi i produkty współfinansowane ze środków unijnych. Ponadto stanowi ona potwierdzenie presji ze strony izomorfizmu koercyjnego na systemy informacyjne badanych jednostek (dostosowanie systemów i ich struktur do wymogów dostawców zasileń).

Podobnie jak w przypadku badania *status quo* w zakresie stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, również w przypadku oczekiwań odnośnie do wdrażanych w przyszłości metod i narzędzi stosunkowo niewielki udział mają niefinansowe miary dokonań. Wyniki te są spójne z przytaczanymi badaniami Janet Lee (2008), w których menedżerowie wskazywali miary finansowe, takie jak informacje o kosztach lub wyniku finansowym, jako najbardziej istotne dla zarządzania JSP.

Niskie zainteresowanie miarami niefinansowymi może po części wynikać z niewłaściwego ich doboru w JST lub z nieefektywnego sposobu posługiwania się nimi. Wskazują na to wyniki przedstawione w tabeli 8.

Istotną z punktu widzenia celu, jaki postawili sobie autorzy tego artykułu, była część badania poświęcona systemom pomiaru dokonań i miernikom stosowanym w badanych JST. W pierwszej kolejności analizie poddano stopień i zakres wykorzystania systemu pomiaru dokonań. Uzyskane wyniki wskazują, że w 29,54% badanych jednostek wykorzystuje się finansowe lub niefinansowe mierniki dokonań (zob. tab. 3).

Niemniej w 18,18% jednostek mierniki te stosuje się tylko na poziomie całej JST i nie są kaskadowane w dół organizacji. Taki zakres stoso-

wania systemu pomiaru dokonań, w połączeniu z wykazaną powyżej dominacją systemu budżetowania (pozbawionego informacyjnego sprzężenia zwrotnego) jako podstawowego narzędzia rachunkowości JSP, może być dowodem silnego oddziaływania izomorfizmu koercyjnego (przepisów prawnych) na system kierowania jednostkami tego sektora, w tym na zakres i rodzaj informacji stanowiących podstawę zarządzania i realizacji zadań tych jednostek, jak również na sposób skutecznego rozliczenia się z efektywności gospodarowania zasobami publicznymi. Jest to także wyrazem próby ograniczania negatywnych skutków teorii agencji rozpatrywanej w pierwszej płaszczyźnie, wyróżnionej przez autorów. Jedynie w przypadku 11,36% badanych jednostek system pomiaru dokonań obejmuje całą organizację, co umożliwi większą decentralizację uprawnień w ramach jednostki, szersze zastosowanie menedżerskiego systemu zarządzania, motywowanie w zakresie wzrostu skuteczności i efektywności działania, a zatem charakterystyk właściwych nowemu zarządzaniu publicznemu i modelowi kontroli zarządczej, zgodnej z Ustawą o finansach publicznych.

Na podkreślenie zasługuje fakt, że ponad 34% respondentów wskazało na brak wykorzystania mierników dokonań w ich jednostkach, a dodatkowe 36% nie było w stanie zdecydować, czy w ich jednostkach stosowany jest jakikolwiek system mierników dokonań. Wśród drugiej grupy respondentów mogą się znajdować osoby reprezentujące placówki, w których albo nie wykorzystuje się mierników dokonań, albo są one wykorzystywane na poziomie całej jednost-

Tab. 3. Stopień i zakres wykorzystania mierników dokonań w JST

Czy w Państwa jednostce stosowane są finansowe lub niefinansowe mierniki dokonań?	%
Tak, są stosowane mierniki pomiaru dokonań, ale tylko na poziomie całej jednostki i nie są przenoszone na niższe szczeble organizacyjne.	18,18
Tak, są stosowane mierniki pomiaru dokonań, które odnoszą się do całej jednostki oraz do jej wewnętrznych komórek organizacyjnych.	11,36
Nie wykorzystuje się mierników pomiaru dokonań.	34,09
Nie wiem, czy stosowane są jakiegokolwiek mierniki dokonań.	36,36
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

ki, bez ich kaskadowania w dół i bez zapewnienia przepływu informacji do pracowników wykonawczych. Zaprezentowane w tabeli 4 wyniki pokazują, że ok. 80% respondentów wskazywało na brak wykorzystania systemu mierników dokonań w ich jednostkach albo na bardzo ograniczony sposób ich wykorzystania, poza systemem motywacyjnym jednostki. W opinii autorów jest to kolejny dowód silnego oddziaływania instytucjonalnego na system zarządzania JSP. Pozwala zatem postawić wniosek, że jednostki te nadal podlegają kulturze administrowania, a nie zarządzania menedżerskiego, które jest cechą immanentną koncepcji NPM. Powyższe spostrzeżenia są spójne z wnioskami Noela Hyndmana i Francisca McGeougha (2006), że taki stan rzeczy uniemożliwia prawidłowe rozliczanie odpowiedzialności, utrudnia zarządzanie podmiotem z powodu braku odpowiedniej informacji oraz rzetelną ocenę jego dokonań.

Niewielki stopień wykorzystania mierników dokonań w procesie zarządzania JST ujawniają badania powiązań systemu pomiaru doko-

nań z systemem motywacyjnym, przeprowadzone wśród respondentów wskazujących, że w ich jednostkach stosowany jest taki pomiar (tab. 4).

Jedynie 10,53% respondentów wskazało, że w ich jednostkach system pomiaru dokonań powiązany jest bezpośrednio z systemem motywacyjnym i ma wpływ na poziom wynagrodzeń lub ścieżkę awansu. Można zatem przyjąć, że tylko w tych przypadkach funkcjonuje realny system kontroli menedżerskiej mający na celu wsparcie procesów skutecznego i efektywnego zarządzania JST. Stanowią one ok. 4% całej próby badawczej.

W przypadku kolejnych 10,53% respondentów, których jednostki stosują system pomiaru dokonań, jest on jedynie formalnie powiązany z systemem motywacyjnym, niemniej jednak w praktyce nie znajduje wymiernego przełożenia na ocenę skuteczności i efektywności działań pracowników. Prawie 79% respondentów wywodzących się z jednostek stosujących mierniki dokonań stwierdziło, że mają one czysto formalny charakter i nie są w żaden sposób po-

Tab. 4. Mierniki dokonań a system motywacyjny

Stosowane w Państwa jednostce (komórce organizacyjnej) mierniki dokonań	%
Są włączone w system motywacyjny i od ich poziomu zależy awans lub poziom wynagrodzenia.	10,53
Są formalnie włączone w system motywacyjny, ale ich poziom nie ma przełożenia na poziom wynagrodzenia (np. premii) lub awans.	10,53
Mają jedynie formalny charakter i nie są uwzględniane w systemie motywacyjnym jednostki.	78,95
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

Tab. 5. Sposób opracowania mierników dokonań

Sposób opracowywania mierników dokonań	%
Zostały narzucone z góry przez przepisy prawne lub instytucje nadrzędne względem jednostki, a pracownicy/kierownicy nie mieli na nie wpływu.	50,00
Zostały opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki bez udziału pracowników.	44,44
Zostały opracowane przez kierownictwo naczelne jednostki przy współudziale pracowników.	5,56
Zostały opracowane przez firmę zewnętrzną.	0,00
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

wiązane z systemem motywacyjnym. Oznacza to, że w ok. 90% przypadków system mierników dokonań ma tylko pozorny charakter i jest tworzony w celu wypełnienia obowiązków instytucjonalnych. Jest on także odzwierciedleniem próby ograniczenia negatywnego oddziaływania pierwszej płaszczyzny teorii agencji. Z punktu widzenia celów NPM należy uznać, że system taki nie spełnia pokładanych w nim nadziei co do oddziaływania na poprawę efektywności i skuteczności realizacji działań sektora publicznego oraz zwiększenie gospodarności wykorzystania zasobów. Potwierdzają się zatem wnioski uzyskane w badaniach Tyrone'a Carlina i Jamesa Guthrie (2001) o występowaniu rozbieżności między aktualnie stosowanymi praktykami w zakresie pomiaru dokonań a oczekiwaniami władz nadzorujących dany podmiot i wymaganiami (celami) regulacji prawnych.

Poziom akceptacji systemu pomiaru dokonań i jego potencjał motywacyjny w dużej mierze zależą od sposobu ustalania mierników (np. odgórne/partycypacyjne; SMART: adekwatność, zrozumiałość, istotność).

Jak pokazują wyniki zawarte w tabeli 5, 50% respondentów wywodzących się z jednostek, w których stosowane są mierniki dokonań, wskazało, że zostały one narzucone przez przepisy prawne lub podmioty/instytucje nadrzędne względem jednostki, bez udziału osób podlegających ocenie za pomocą tychże mierników. Kolejne 44,4% odpowiedziało, że były one opracowane odgórnie przez kierownictwo jednostek. Jedynie 5,6% respondentów uznało, że mierniki opracowywano w sposób partycypacyjny przy współudziale bezpośrednio zaintereso-

owanych pracowników. Natomiast w żadnym z badanych podmiotów do stworzenia systemu mierników dokonań nie zaangażowano instytucji zewnętrznej. Brak partycypacji pracowniczej w opisanym procesie (94%), w połączeniu z ujawnionym w tabeli 2 brakiem przełożenia tego systemu na system motywacyjny JST, stwarza przesłanki uzasadniające wniosek o braku realnych systemów pomiaru dokonań w badanych JST, w szczególności na II płaszczyźnie teorii agencji – wymienionej w punkcie 2. artykułu, tj. w relacji kierownictwo JST a jej pracownicy.

Dopełnieniem powyższych danych są wyniki badań dotyczących sposobu ustalania poziomu (wartości) przyjętych mierników (tab. 6). Niemalże 46% respondentów wywodzących się z jednostek, w których stosowany jest pomiar dokonań, przyznało, że poziom wskaźników wynikał z przepisów prawnych lub był narzucony przez organy nadrzędne względem badanej jednostki. W 33,3% przypadków został on wyznaczony odgórnie przez kierownictwo jednostki. Jedynie w nieco ponad 4% przypadków poziom wskaźnika ustalano w sposób partycypacyjny przy współudziale osób, które następnie były rozliczane ze skuteczności i efektywności realizacji celów opisanych owymi miernikami.

Na ocenę jakości stosowanego systemu pomiaru dokonań w JST wpływa również poziom stosowanych mierników.

Przeprowadzone w tym zakresie badania ujawniły, że ponad 47% respondentów uznało stosowane w ich jednostkach mierniki jako realistyczne, tj. możliwe do osiągnięcia. Jedynie 5,2% uznało, że stosowane w ich jednostkach wskaźniki są ustalane na poziomie, który jest niemoż-

Tab. 6. Sposób ustalania poziomu mierników

Jak ustalany jest poziom mierników w Pani/Pana jednostce	%
Wynika z przepisów prawa lub jest narzucony przez organy zewnętrzne.	45,83
Jest narzucony przez naczelnictwo jednostki.	33,33
Jest wynikiem negocjacji pomiędzy naczelnym kierownictwem a ocenianymi komórkami organizacyjnymi (lub osobami).	4,17
Nie wiem, kto ustala poziom tych mierników.	16,67
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

Tab. 7. Ocena poziomu stosowanych mierników

Ocena poziomu stosowanych mierników	%
Są bardzo wymagające i niemożliwe do osiągnięcia.	5,26
Są bardzo wymagające, ale możliwe do osiągnięcia.	10,53
Są średnio wymagające.	26,32
Są relatywnie łatwe do osiągnięcia i w niewielkim stopniu motywują do wzrostu wydajności.	10,53
Nie mam zdania.	47,37
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

Tab. 8. Ocena mierników dokonań stosowanych w JST

Jak oceniasz stosowane w Twojej jednostce mierniki dokonań	%
Mierniki są dobrane bardzo dobrze, gdyż ich poziom rzeczywiście pokazuje zmiany efektywności działania w mojej jednostce.	0,00
Mierniki są dobrane dość dobrze, gdyż ich poziom w przybliżeniu pokazuje zmiany efektywności działania w mojej jednostce.	20,00
Mierniki nie są dobrze dobrane, gdyż ich poziom bardzo często nie zależy od działań mojej jednostki, lecz jest uzależniony od wyników innych komórek organizacyjnych.	13,33
Mierniki są dobrane źle, gdyż w żaden sposób nie odzwierciedlają wyników działalności mojej jednostki.	66,67
Razem	100,00

Źródło: badania własne.

liwy do osiągnięcia. W przypadku 27% respondentów poziom mierników został określony jako mało- lub średniowymagający. Mierniki te mają zatem niewielki wpływ na poprawę efektywności i skuteczności systemu zarządzania w JST. Ponadto należy zauważyć, że aż 47% respondentów nie było w stanie ocenić poziomu stosowanych w ich jednostkach mierników. Taki stan rzeczy wskazuje, że nie są one powiązane z systemem motywacyjnym JST, a przez to nie można uznać, iż spełnia on wymogi systemu kontroli zarządczej w myśl Ustawy o finansach publicznych.

Ujawniony powyżej odgórny sposób ustalania zbioru mierników, jak również sposób określania ich wysokości znajdują odzwierciedlenie w ocenie jakościowej systemu pomiaru dokonań (tab. 8).

Prawie 67% respondentów uznało, że stosowane w ich jednostkach mierniki dokonań są

dobre niewłaściwie, gdyż w żaden sposób nie odzwierciedlają wyników działalności danej jednostki. Kolejne 13% dostrzega dysfunkcje w systemie mierników dokonań polegające na tym, że poziom miernika jest kształtowany przez czynni-

Tab. 9. Analiza oczekiwanych korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości zarządczej\*

Korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości zarządczej	%
Lepsza kontrola i redukcja kosztów	50,00
Lepsza jakość świadczonych usług	40,91
Zwiększenie motywacji pracowników	25,00
Zwiększenie efektywności pracowników	20,45
Zwiększenie wiarygodności instytucji	20,45

\* Respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: badania własne.

ki niezależne od osób ocenianych za jego pomocą. Jest to sprzeczne z podstawowymi zasadami tworzenia mierników wynikającymi z koncepcji SMART. Powinny one odzwierciedlać tylko to, na co wykonawca zadania ma wpływ. Żaden z respondentów nie uznał stosowanego systemu jako odzwierciedlającego rzeczywiste zmiany efektywności działania w swojej JST. Wskazuje to na niską przydatność i jakość systemu raportowania dokonań badanych JST (m.in. Carlin, Guthrie 2001; Walker 1995).

Wyznacznikiem jakości zmian dokonywanych w systemie rachunkowości zarządczej i pomiaru dokonań są korzyści jakich upatrują respondenci z wdrożenia nowych rozwiązań (tab. 9).

Do najczęściej wskazywanych korzyści należą: lepsza kontrola i redukcja kosztów (50%) i lepsza jakość świadczonych usług (41%). Pierwsza prowadzi do utrwalenia orientacji finansowej w pomiarze dokonań JSP. Relatywnie wysoki udział respondentów wskazujących na korzyści w postaci poprawy jakości świadczonych usług z jednej strony potwierdza przywoływane już wyniki badań Lee (2008), z drugiej zaś nie jest spójny z niskim zainteresowaniem miernikami niefinansowymi. Z punktu widze-

nia systemu pomiaru dokonań istotne są korzyści w postaci zwiększenia motywacji (25%) oraz efektywności (20,45%) pracowników. Jak wynika z uzyskanych danych, zarówno stan obecny, jak i oczekiwane rezultaty wdrożenia nowych rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej i pomiaru dokonań są w niewielkim stopniu zorientowane na wzrost efektywności i skuteczności realizacji zadań JST.

Tempo osiągania zamierzonych skutków kontroli zarządczej zależy w dużej mierze od istniejących barier wdrożenia. Jako główne w badanych jednostkach wymieniane są przede wszystkim: brak czasu (54,5%), brak wiedzy (29,5%), brak środków finansowych (22,7%) oraz brak przekonania co do skuteczności tych narzędzi (11,3%).

## 7. Podsumowanie

Na podstawie uzyskanych i opisanych wyżej wyników badań nad systemem pomiaru dokonań w analizowanych JST autorzy przeprowadzili wstępną ocenę stopnia wypełnienia przez nie standardów kontroli zarządczej (tab. 10).

Uzyskane rezultaty potwierdzają, że system pomiaru dokonań stosowany przez badane JST

Tab. 10. Standardy kontroli zarządczej, ich cele oraz stopień realizacji celu w badanych JST

Standard	Cele standardu	Stopień realizacji celu w badanych JST
Środowisko wewnętrzne	Dotyczy systemu zarządzania jednostką i sposobu jej organizacji. Obejmuje takie elementy, jak: uczciwość i normy etyczne, kompetencje zawodowe kierownictwa i pracowników (poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenie), zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych.	Niski. Sposób tworzenia systemu pomiaru dokonań, jak również stopień jego powiązania z systemem motywacyjnym oraz dostęp do informacji zwrotnej o rzeczywistych wynikach działań w badanych JST wskazują na niski stopień rozwoju systemów pomiaru dokonań w tych jednostkach.
Cele i zarządzanie ryzykiem	Służą zwiększeniu prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki poprzez m.in.: określanie celów i monitorowanie realizacji zadań, identyfikację ryzyka, analizę ryzyka, reakcję na ryzyko i działania zaradcze.	Niski. Badanie wykazało bardzo niski związek celów badanych JST z systemem pomiaru dokonań, co w dużym stopniu ogranicza możliwość zarządzania wynikami i ryzykiem oraz monitorowanie realizacji zadań jednostki.
Mechanizmy kontroli	Stanowią odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć poprzez: dokumentowanie systemu kontroli, nadzór nad wykonaniem zadań w celu ich oszczędnej, efektywnej i skutecznej realizacji, utrzymanie ciągłości działalności, ochronę zasobów, a także poprzez mechanizmy dotyczące operacji finansowych i gospodarczych oraz kontroli systemów informatycznych.	Niski. Występują istotne rozbieżności między aktualnie stosowanymi praktykami w zakresie pomiaru dokonań a oczekiwaniami interesariuszy, w szczególności władz nadzorujących badane podmioty, oraz wymaganiami regulacji wprowadzonymi kilka lat wcześniej.

Tab. 10 – cd.

Standard	Cele standardu	Stopień realizacji celu w badanych JST
Informacja i komunikacja	Dotyczą zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania ich obowiązków, a także wdrożenia systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, który będzie efektywny i pozwoli na sprawną przepływ informacji i właściwe ich zrozumienie przez odbiorców.	Niski. Słabo rozwinięty system informacji i komunikacji wewnętrznej. Brak informacji zwrotnej o rzeczywistych wynikach działań w badanych JST. Niska ocena stosowanych mierników dokonań (tab. 6).
Monitorowanie i ocena	Odnoszą się do skuteczności systemu kontroli i jego poszczególnych elementów w celu rozwiązywania pojawiających się problemów	Niski. Wadliwość mechanizmu odpowiedzialności i rozliczania się, trudności w rzetelnej ocenie dokonań danego podmiotu, a także problemy w efektywnym zarządzaniu badanymi JST związane z brakiem odpowiedniej informacji.

Źródło: opracowanie własne na podst. Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r.

jest wynikiem silnego oddziaływania instytucjonalnego na system zarządzania tymi jednostkami i nie okazuje się przydatny dla ich kierowników i pracowników, a także nie spełnia wymagań stawianych przez założenia koncepcji NPM. W badanych JST nadal nie doszło do przestawienia mechanizmów kontroli z „biernego przestrzegania procedur” na „aktywne sterowanie”.

## Literatura

Agh A. (2003). „Public administration in Central Eastern Europe”, w: B.G. Peters, J. Pierre (red.), *Handbook of Public Administration*. London: Sage.

Ball A. (2001). „Discovering its own relevance? Reflections on the ‘new’ management accounting in the public sector”, *Accounting Forum*, t. 24, nr 3, s. 283–299.

Brignall S., Modell S. (2000). „An institutional perspective on the performance measurement and management in the ‘new public sector’”, *Management Accounting Research*, t. 11, s. 281–306.

Carlin T., Guthrie J. (2001). „The new business of government budgeting: Reporting non-financial performance information in Victoria”, *Australian Accounting Review*, t. 11, nr 3, s. 17–26.

Cavalluzzo K.S., Ittner C.G. (2004). „Implementing performance measurement innovations: Evidence from government” *Accounting, Organizations and Society*, t. 29, nr 3, s. 243–67.

DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983). „The iron cage revisited: Institutional isomorphism and col-

lective rationality in organisational fields”, *American Sociological Review*, t. 48, s. 147–160.

Ferlie E., Ashburnen L., Fitzgerald L., Pettigrew A. (1996). *The New Public Management in Action*. Oxford: Oxford University Press.

Gruening G. (1998). *Origin and Theoretical Basis of the New Public Management*. IPMN Conference, <http://www.inpuma.net/research/papers/salem/ger-nod.doc> [dostęp: 21.06.2012].

Guthrie J. (1994). „Performance indicators in the Australian public sector”, w: E. Buschor, K. Schedler (red.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Bern–Stuttgart–Vienna: Paul Haupt Berne.

Hoggett P. (1991). „A New Management in the public sector?”, *Policy and Politics*, t. 19, nr 4, s. 243–256.

Hood C. (1991). „A public management for all seasons?”, *Public Administration*, t. 69, nr 1, s. 3–19.

Hughes O.E. (1994). *Public Management and Administration. An Introduction*. London: The Macmillan Press Ltd.

Hyndman N., McGeough F. (2006). „NPM and performance measurement: A comparative study of the public sectors in Ireland and the UK”, *Irish Accounting Review*, t. 15, nr 2, s. 28–56.

Jansen E.P. (2008). „New Public Management: Perspective on performance and the use of performance information”, *Financial Accountability & Management*, t. 22, nr 4, s. 169–191.

Johansson T., Siverbo S. (2009). „Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multi-theoretical study using data from Sweden”, *Financial Accountability & Management*, t. 25, nr 2, s. 197–224.

Kernaghan K., Marson B., Borins S. (2000). *The New Public Organisation*. Toronto Institute of Public Organisation of Canada.

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. „Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych”, Dz. Urz. MF 2009 r. nr 15, poz. 84.

Landreth H., Colander D.C. (1998). *Historia myśli ekonomicznej* (przeł. A. Szeworski). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

Lee J. (2008). „Preparing performance information in the public sector: An Australian perspective”, *Financial Accountability and Management*, t. 24, nr 2, s. 117–149.

Modell S. (2009). „Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment”, *Financial Accountability & Management*, t. 25, nr 3, s. 267–303.

OECD (1995). *Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries*. Paris: OECD.

Osborne D., Gaebler T. (1992). *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*. Addison-Wesley Publishing Co.

Pettersen I.J. (2001). „Implementing management accounting reforms in the public sector: The difficult journey from intentions to effects”, *The European Accounting Review*, t. 10, nr 3, s. 561–581.

Polidano C., Hulme D. (1999). „Public management reform in developing countries”, *Public Management Review*, t. 1, nr 1, s. 121–132.

Pollitt C. (1990). *Managerialism and the Public Services: The Anglo-American Experience*. Cambridge: Basil Blackwell.

Randma-Liiv T. (2008), *New Public Management versus Neo-Weberian State in Central and Eastern Europe*, Conference materials: „Trans-European Dialogue 1, Towards the Neo-Weberian State? Europe and Beyond”, 31 Jan–1 Feb 2008, Tallinn.

Rudolf W. (2010). „Koncepcja *governance* i jej zastosowanie – od instytucji międzynarodowych do niższych szczebli władzy”, *Acta Universitatis Lodzensis, Folia Oeconomica*, t. 245, s. 73–82.

Sharifi S., Bovaird T. (1995). „The financial management initiative in the UK public sector: The symbolic role of performance reporting”, *International Journal of Public Administration*, t. 18, nr 2–3, s. 267–290.

Spiegelman J. (2001). „A performance that doesn't measure up, the public sector informer”, *The Australian Financial Review*, t. 69, nr 125, s. 10–20.

Ter Bogt H.J. (2008). „Management accounting change and New Public Management in local government: A reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector”, *Financial Accountability & Management*, t. 24, nr 3, s. 209–241.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009 r. Nr 157, poz. 1240.

Verheijen A.J.G. (2003). „Public administration in post-communist states”, w: G.B. Peters, J. Pierre (red.), *Handbook of Public Administration*. London: Sage.

Walker R. (1995). *Who Reads Annual Reports, Proceedings of the Seminar on Annual Reporting in the NWS Public Sector: The Best Is Yet to Come*. Report of the Public Accounts Committee, September, s. 9–28.

Zawicki M. (2011). *Nowe zarządzanie publiczne*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.

## Implementation of management accounting tools for performance measurement in the context of New Public Management – an institutional approach

If private sector's good management practices are to be used effectively to manage public sector entities, some management-aiding tools have to be introduced, particularly in the public sector's accounting system oriented to external reporting, which needs to be supplemented with a management accounting subsystem.

The main research objectives of this paper are:

- to identify management accounting methods and tools currently used by the managers of the sampled local government entities – LGEs;
- to evaluate the usefulness, adequacy, and effectiveness of performance measurement systems used in LGEs.

Keywords: institutionalism, management control, new public management.