Zeszyty Naukowe
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu
Nr 36/2011

Agnieszka Skoczylas
Uniwersytet Łódzki

3E szansą na usprawnienie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych

Streszczenie. *W artykule przedstawiono koncepcję 3E – oszczędności, wydajności i skuteczności. Gospodarka środkami finansowymi jest podstawowym aspektem proefektywnościowym w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego. W artykule zaprezentowano kierunki zmian w ustawie o finansach publicznych dotyczące zarządzania i efektywności, wskazano na oszczędność, efektywność i skuteczność jako kryteria usprawniające zarządzanie organizacjami publicznymi. Autorka prezentuje system pomiaru skuteczności, efektywności i gospodarności w jednostkach sektora finansów publicznych oraz ich wpływ na jakość zarządzania.*

1. Wprowadzenie

Stale rosnąca konkurencyjność, a także coraz większe wzajemne oddziaływanie na siebie sektorów: prywatnego oraz finansów publicznych powodują, iż potrzeby społeczeństwa stają się kluczowym wyznacznikiem podejmowanych decyzji zarządczych. Podążając za przedsiębiorstwami prywatnymi, również jednostki publiczne powinny skłaniać się do położenia większego nacisku na skuteczność, efektywność oraz gospodarność swoich działań. Skuteczność ma za zadanie określenie i wprowadzenie takich strategii, rozwiązań i reguł, które doprowadzą do osiągnięcia przez instytucje publiczne zamierzonego celu. Efektywność i gospodarność działania z kolei ma wymiar finansowy i polega na pozyskaniu zasobów najmniejszym kosztem, a następnie wykorzystania ich w sposób najbardziej produktywny. Efektywność, skuteczność i gospodarność można trak-

tować jako odzwierciedlenie racjonalności, tzn. im bardziej efektywne, skuteczne i gospodarne jest działanie, tym bardziej jest ono racjonalne[1]. Celem artykułu jest wskazanie na koncepcję 3E – oszczędności, wydajności i skuteczności – jako podstawowy instrument zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego.

2. Zmiany w ustawie o finansach publicznych

Nowelizacja ustawy o finansach publicznych spowodowała wiele zmian w zakresie funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Wśród najbardziej istotnych z punktu widzenia zarządzania organizacjami publicznymi należy wymienić:

– zmiany form organizacyjno-prawnych niektórych jednostek sektora finansów publicznych,

– wprowadzenie planowania wieloletniego poprzez zmiany w zakresie przygotowywania i wykonania budżetu państwa oraz budżetu jednostek samorządu terytorialnego,

– wprowadzenie kontroli zarządczej.

Pierwsza z wprowadzonych zmian wiąże się likwidacją takich jednostek sektora finansów publicznych, jak: gospodarstwa pomocnicze, państwowe zakłady budżetowe, niektóre samorządowe zakłady budżetowe, rachunki dochodów własnych, samorządowe fundusze celowe. Proces likwidacji wymienionych organizacji musi się zakończyć do 31 grudnia 2010 roku, jest on rezultatem niestosowania przez te jednostki podstawowej zasady finansów publicznych, tj. niefunduszowania. Zasada ta polega na tym, że środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków. Zmiana ta w odniesieniu do tych organizacji ma przyczynić się do zwiększenia przejrzystości w zakresie gromadzenia i wydatkowania publicznych środków finansowych, a tym samym finansów publicznych. Na ich miejsce wprowadzone zostaną nowe instytucje w postaci agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej[2].

Kolejna zmiana wiąże się z wprowadzeniem zarządzania wydatkami publicznymi poprzez pojawienie się budżetu zadaniowego. Jego ideą jest usprawnienie zarządzania wydatkami w sektorze publicznym poprzez zastosowanie czterech

---

[1] *Słownik języka polskiego PWN*, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1995, s. 516; zob. też. T. Strąk, *Public service value jako miernik skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Toruńskiego, Toruń 2008, s. 60–62.

[2] Szerzej K. Puchacz, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo ODDK Gdańsk 2009, s. 7–9.

zasad[3]: przejrzystości[4], skuteczności, wieloletniości, konsolidacji wydatków publicznych, zadań, celów i mierników.

W ramach realizacji budżetu zadaniowego, niezbędne jest wyznaczenie odpowiednio skonkretyzowanych i zhierarchizowanych celów procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz wskazanie określonych rezultatów i systemu mierników służących ich weryfikacji. Budżet zadaniowy pozwala ustalić, które zadania są najważniejsze dla realizacji określonych celów oraz za pomocą mierników wskazuje, w jakim stopniu zostały one wykonane[5].

Kolejny element to kontrola zarządcza. Pojęcie to wiąże się z podejmowaniem przez kierownika jednostki wszelkich działań zmierzających do zapewnienia realizacji celów i zadań organizacji w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy[6].

Pomimo że każda z wprowadzonych do ustawy zmian jest bardzo znacząca, w niniejszym opracowaniu skupiono się tylko na jednej z nich – kontroli zarządczej.

3. Kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego na tle innych międzynarodowych wytycznych

W świetle nowych uregulowań prawnych pojawia się pytanie: skąd nazwa „kontrola zarządcza"? Odpowiedź na nie można odnaleźć poprzez dokonanie porównania pojęć dotychczas funkcjonujących w polskim ustawodawstwie oraz praktyce, a także w świetle międzynarodowych wytycznych. Celem wyjaśnienia tej kwestii niezbędne jest przybliżenie pojęcia kontroli, którą można rozpatrywać w dwóch ujęciach[7]:

– w znaczeniu funkcjonalnym oznacza badanie lub przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym (pożąda-

---

[3] Szerzej T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007, s. 32–45.

[4] Zob. T. Strąk, *Koncepcja systemu budżetowania zadaniowego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007, s. 115–116.

[5] Zob. K. Peter-Bombik, *Budżet zadaniowy narzędziem efektywnego zarządzania w sektorze samorządowym*, w: *Ekonomiczne i organizacyjne instrumenty wspierania rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2006, nr 437, s. 476.

[6] Zob. art. 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

[7] *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005.

nym) oraz dokonanie jego oceny; w zależności od podmiotu przeprowadzającego, kontrolę dzieli się na wewnętrzną oraz zewnętrzną,

– w znaczeniu zarządczym jest to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy), służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte.

Zarówno kontrola wewnętrzna, jak i finansowa, a także zarządcza stanowią różne rodzaje kontroli.

Kontrola wewnętrzna odnosi się do danej jednostki organizacyjnej, danego podmiotu bądź procesu. Zgodnie z definicjami organizacji międzynarodowych, takich jak COSO[8] czy INTOSAI[9], kontrola wewnętrzna jest narzędziem bądź procesem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Jest ona wykonywana przez radę nadzorczą jednostki, zarząd i innych pracowników organizacji[10].

Kontrola wewnętrzna, z punktu widzenia organizacji międzynarodowych, jest postrzegana znacznie szerzej niż kontrola wewnętrzna, która ukształtowała się w kulturze polskich organizacji publicznych. Funkcjonująca w tych jednostkach kontrola wewnętrzna oznacza czynność związaną z porównaniem stanu faktycznego z wymaganym oraz jest przeprowadzana przez specjalnie do tego powołane komórki organizacyjne (tzw. kontrola instytucjonalna), zatem stanowi kontrolę w ujęciu funkcjonalnym.

Kolejny rodzaj kontroli – finansowa – jest określeniem znacznie węższym niż kontrola wewnętrzna. Stanowi ona część kontroli wewnętrznej oraz obejmuje całość środków i mechanizmów dotyczących prawidłowego funkcjonowania procesów gromadzenia oraz dysponowania środkami finansowymi, a także gospodarowania mieniem organizacji.

Ten rodzaj kontroli został również zawarty w nieobowiązującej już ustawie o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 roku. Pomoc w zakresie ustanowienia kontroli finansowej stanowiły „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych", wydane przez Ministra Finansów w formie komunikatu[11].

---

[8] COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations Treadway Commission* – Komitet Organizacji Sponsorujących Komisje Treadway – opracował trzy modele kontroli: COSO I – kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa, COSO II – zintegrowane zarządzanie ryzykiem, COSO III – przewodnik po monitorowaniu systemów kontroli wewnętrznej.

[9] NTOSAI – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli/Audytu Wewnętrznego (*Internaltional Organization of Supreme Audit Institutions*) – opracowała „Międzynarodowe standardy najwyższych organów audytu" (*The International Standards of Supreme Audit Institutions* – ISSAI).

[10] *Zarządzanie ryzykiem – zintegrowana struktura ramowa*, COSO, 2004.

[11] Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.U. MF nr 7, poz. 58).

W obecnie obowiązującej ustawie o finansach publicznych pozostawiono kontrolę finansową w gestii kierowników jednostek, poprzez zachowanie zapisu o odpowiedzialności kierownika za gospodarkę finansową instytucji[12]. Nie oznacza to jednak, że kierownicy zostali zwolnieni z realizacji pozostałych zadań z zakresu sprawowania kontroli finansowej. Wręcz przeciwnie, zakres kontroli w ramach zarządzania organizacją publiczną uległ znaczącemu rozszerzeniu, poprzez wprowadzenie kolejnego rodzaju kontroli, tj. kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza, zgodnie z ustawą o finansach publicznych, oznacza ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy[13]. Kontrola ta wiąże się z realizacją odpowiednich czynności przez zarządzającego instytucją, dzięki którym organizacja osiąga swoje cele. Działania te powinny przebiegać w sposób terminowy, zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a tym samym przyczyniać się do uzyskiwania możliwie największych korzyści przy jednoczesnym oszczędnym wykorzystaniu nakładów. Kontrola zarządcza obejmuje wszystkie rodzaje działań oraz wszelkie obszary i procesy funkcjonujące w jednostce, w tym również finansowy.

Stąd można pozwolić sobie na stwierdzenie, że kontrola zarządcza wchłonęła kontrolę finansową, a właściwie kontrola finansowa stała się jednym z elementów kontroli zarządczej.

Kontrola zarządcza w odniesieniu do funkcjonowania polskich jednostek sektora publicznego zawiera w sobie pojęcia wszystkich kontroli, które dotychczas funkcjonowały w tych organizacjach (kontrolę finansową, kontrolę wewnętrzną), a z drugiej strony wprowadza pewne nowe elementy, zaczerpnięte z działalności instytucji sektora prywatnego, takie jak zarządzanie przez cele, efektywność i skuteczność działań.

Kontrola zarządcza została również zdefiniowana w literaturze amerykańskiej.

Według Otleya kontrola zarządcza oznacza system, za pomocą którego informacje są gromadzone z poszczególnych źródeł organizacji, takich jak ludzkie, rzeczowe, finansowe, i wykorzystywane, także w celu oceny funkcjonowania instytucji jako całości, z punktu widzenia jej strategii organizacyjnej[14].

Zdaniem Roberta N. Anthony'ego, na system kontroli zarządczej składają się narzędzia, które pomagają podążać jednostce w kierunku realizacji jej celów strategicznych. Kontrola zarządcza obejmuje nie tylko narzędzia, które menedżerowie wykorzystują, aby wdrożyć zaprojektowaną strategię, ale również wymaga

---

[12] Art. 53 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

[13] Tamże, art. 68.

[14] D. Otley, *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, „Management Accounting Research" 1994, nr 5, s. 289–299.

opracowania i wdrożenia struktury organizacyjnej, zarządzania zasobami ludzkimi, a także kultury wewnątrz organizacji[15].

Anthony i Young przedstawiają kontrolę zarządczą jako czarną skrzynkę. Termin ten można przyrównać do skrzynki, która jest umieszczona w samolocie celem zapewnienia możliwości odtworzenia wszelkich działań podejmowanych podczas lotu. Skrzynka ta w odniesieniu do kontroli zarządczej ma służy zarządzającemu jednostką. Dzięki niej może on w każdej chwili oraz w każdej sytuacji dokonać przeglądu funkcjonowania jednostki[16].

Zdaniem Simonsa z kolei, kontrola zarządcza jest formalnym systemem obejmującym podstawowe informacje i procedury zarządcze używane w celu utrzymania organizacji na względnie stałym lub wyższym poziomie działania[17].

Wracając do pojęcia kontroli zarządczej, według polskiego ustawodawcy należy zwróci uwagę na najważniejsze aspekty, których powinna dotyczyć ta kontrola. Należą do nich w szczególności[18]:

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działań,
- wiarygodność sprawozdań finansowych,
- ochrona zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem.

Rozważając wybrane elementy kontroli zarządczej, należy wskazać, że zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi odnosi się do świadczenia usług publicznych, gromadzenia oraz wydatkowania środków publicznych, a także innych zadań, do których realizacji zobowiązane zostały jednostki publiczne.

Pojęcia dotyczące skuteczności i efektywności działań z pewnością stanowią nowe zagadnienie z punktu widzenia funkcjonowania jednostek publicznych, a w szczególności zarządzania nimi. Do tej pory w ramach działania organizacji publicznych mieliśmy do czynienia z tzw. administrowaniem, które wiązało się z kierowaniem jednostką w sposób zgodny z prawem, terminowy i oszczędny. Można powiedzieć że te trzy zagadnienia: „zgodność z prawem, terminowość i oszczędność" na trwałe wpisały się w funkcjonowanie administracji publicznej, jako cechy świadczonych usług publicznych, a także działań podejmowanych w ramach instytucji publicznych. W obliczu nowych zapisów, ujętych w ustawie

---

[15] R. Anthony, Govindarajan, *Management Control Systems*, Irwin McGraw-Hill, Chicago 2007.

[16] R. Anthony, D. Young, *Management control In nonprofit organizations*, Irwin McGraw-Hill, Boston 1999.

[17] Simons, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston 1995, s. 5.

[18] Art. 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

o finansach publicznych, nie zrezygnowano z tzw. administrowania, rozszerzono je natomiast o funkcje kierowania, takie jak przygotowywanie rocznych planów działalności dla organizacji i sprawozdań z ich wykonania, zarządzanie poprzez nakierowanie na cele jednostki i efekty ich osiągania.

Kolejny element kontroli zarządczej – zarządzanie ryzykiem – oznacza proces, w ramach którego organizacje metodycznie uwzględniają ryzyko związane ze swoją działalnością, dążąc do uzyskania trwałych korzyści w ramach każdego działania i portfela wszystkich działań[19]. Zarządzanie ryzykiem instytucji leży w gestii jej kierownictwa, bowiem to ono ponosi odpowiedzialność za ten obszar funkcjonowania jednostki[20]. Działanie to ma na celu dostarczenie kierownictwu racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane.

Katalog elementów składających się na kontrolę zarządczą nie jest zamknięty, na co zwraca uwagę ustawodawca, posługując się przy wymianie zadań kontroli zarządczej wyrażeniem „w szczególności"[21].

Głównymi założeniami kontroli zarządczej są:

– wyznaczenie celów i zadań dla jednostek publicznych,

– wdrożenie systemu monitorowania wyznaczonych celów, z punktu widzenia efektywności i skuteczności ich realizowania.

Wskazówkę do wdrażania i oceny kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych stanowią ustanowione przez ministra finansów standardy kontroli zarządczej[22]. Ich celem jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, zgodnego z międzynarodowymi standardami, z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża i warunków, w których działa[23].

Z punktu widzenia międzynarodowych wytycznych w zakresie kontroli, a także w oparciu o literaturę amerykańską w tym zakresie, należy zaznaczyć, że przyjęta w polskiej ustawie o finansach publicznych definicyjna postać kontroli zarządczej nie różni się znacząco od ujęcia kontroli wewnętrznej przez międzynarodowe organizacje. Jej rola oraz zakres działania stanowią ważne elementy z punktu widzenia działalności instytucji sektora publicznego. Sprawowanie kontroli zarządczej w ujęciu zaproponowanym przez ustawodawcę może przyczyni się nie tylko do podniesienia jakości w zakresie zarządzania tymi jednostkami, ale i w zakresie funkcjonowania całego systemu finansów publicznych.

---

[19] AIRMIC UK Risk Management Standard, http://www.airmic.com/.

[20] *Practice Advisories*..., wyd. cyt., s. 92, z punktu widzenia wyboru portfeli inwestycyjnych o pomiarze ryzyka i redukcji ryzyka szeroko pisze W. Milo, *Wybór portfela inwestycyjnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łód 2003.

[21] Zob. art. 68 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

[22] Komunikat nr 23 Ministra Finansów..., wyd. cyt.

[23] Tamże.

4. Oszczędność, efektywność, skuteczność jako kryteria usprawniające zarządzanie organizacjami publicznymi

Zarządzanie to zestaw takich działań, jak: planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrola, skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe, informacyjne) wykorzystywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji.

Zarządzanie określane jest jako proces podejmowania decyzji, mówiący o tym, w jaki sposób należy korzystać z posiadanych środków, aby osiągnąć postawione cele. Realizowane w tym procesie działania to określanie celów (zadań), dysponowanie środkami do ich realizacji, koordynowanie działań, kontrolowanie[24].

Z powyższych definicji wynika, że zarządzanie to ciągły proces, który rozpoczyna się wyznaczeniem celów i kierunków działania, a następnie zapadają decyzje, jakie działania podjąć, aby zrealizować założone cele. Proces zarządzania, aby był skuteczny i przyczyniał się do rozwoju jednostki, musi składać się z właściwych elementów i czynności. Z punktu widzenia funkcjonowania sektora publicznego trudno jest mówi o zarządzaniu w kategoriach menedżerskich. Zadania osób kierujących jednostkami publicznymi zostały określone w przepisach prawnych. Stąd można powiedzieć, że zarządzanie to również posiadanie władzy dającej prerogatywy dla zarządzania w drodze przymusu administracyjnego, który w sposób legalny gwarantuje władza[25]. Od strony funkcjonowania sektora finansów publicznych, zarządzanie często utożsamiane jest z administrowaniem, które wiąże się z wykonywaniem władzy państwowej[26], wynikającej z funkcji powierzonej kierującemu konkretną instytucją państwową[27].

Zarządzanie jest pojęciem znacznie szerszym od administrowania. Proces zarządzania jest zjawiskiem wielofazowym. Jednym z jego niezbędnych elementów jest ustalenie celów, zadań, sposobu ich wykonania, a także stworzenie systemu finansowania tych zadań oraz zapewnienie warunków ich realizacji i wreszcie zapewnienie prawidłowości ich wykonania poprzez zapewnienia monitoringu[28]. Jednakże utrudnieniami dla zarządzania jednostkami sektora publicznego jest nadmierna ilość zbyt często zmieniających się przepisów prawnych[29]. Stąd poję-

---

[24] www.pl.wikipedia.org.

[25] Zob. K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa 2009, s. 13.

[26] J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 1969, s. 109.

[27] K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, wyd. cyt., s. 15.

[28] J. Zieleniewski, wyd. cyt., s. 465–466; K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, wyd. cyt., s. 16.

[29] K. Piotrowska-Marczak, T. Uryszek, wyd. cyt., s. 16.

ciem bardziej rozpowszechnionymi i przyjaznym, z punktu widzenia funkcjonowania organizacji publicznych, jest administrowanie.

W odniesieniu do funkcjonowania jednostek publicznych pojawia się również koncepcja new public management. Wiąże się ona z wykorzystywaniem narzędzi wspomagających zarządzanie w organizacjach sektora prywatnego w jednostkach publicznych. Jednakże aby można było z nich korzystać niezbędna jest zmiana mentalności kadry zarządzającej instytucjami publicznymi. Aby ułatwić to kierownikom tych organizacji, ustawodawca w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych nie tylko wprowadził wspomnianą kontrolę zarządczą, ale i określił kryteria niezbędne do sprawnego jej funkcjonowania. Należą do nich w szczególności, wspomniane już, efektywność i skuteczność działań.

Do tej pory powszechnie akcentowanym pojęciem, w odniesieniu do działań wykonywanych przez administracj publiczną, była oszczędność. Kryteria efektywności i skuteczności rzadko były podkreślane przez ustawodawcę polskiego, a nawet jeśli miało to miejsce, to odnosiły się one wyłącznie do procesu dokonywania wydatków, a nie wszystkich obszarów działalności jednostki.

Celem dalszych rozważań niezbędne jest odniesienie się do każdego z wymienionych kryteriów. Oszczędność (gospodarność) wiąże się z nabywaniem zasobów niezbędnych do realizacji założonych celów po możliwie najniższej cenie. Z kolei efektywność odnosi się do relacji między produktami a zasobami zużytymi do ich wytworzenia. Skuteczność to miara stopnia, w jakim produkty, procedury i podejmowanie działania są zgodne z wcześniej przyjętymi celami[30].

Koncepcja „oszczędność, efektywność, skuteczność odnosi się do wartości pieniądza i została rozpowszechniona w sektorach publicznych krajów anglojęzycznych oraz jest powszechnie nazywana koncepcją trzech E, czyli 3E concept, od słów: economy (gospodarność), efficiency (efektywność) oraz effectiveness (skuteczność). Wymienione kryteria są wykorzystywane łącznie do przeprowadzania kontroli tzw. efektu za pieniądze (value for money – VFM). Relację pomiędzy tymi trzema zagadnieniami prezentuje rysunek 1.

Osiągnięcie większej skuteczności, efektywności i gospodarności to konieczność współczesnych finansów publicznych. Trudno jest mówi o tych trzech kryteriach w odniesieniu do administracji publicznej. Wiąże się to z tym, że elementy takie, jak skuteczność, efektywność i gospodarność zależą od tego, czyje

---

[30] W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 148; zob również W. Zdasie, *Kontrola, efekt za pieniądze – value for money na przykładzie dorobku Narodowego Urzędu Kontroli Wielkiej Brytanii*, „Kontrola Państwowa" 2001, nr 2, s. 68–82, przytoczone za M. Niezgódka-Medek, *Ekspertyza prawna interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji oraz art. 5 o Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa" 2002, nr 4 specjalny.

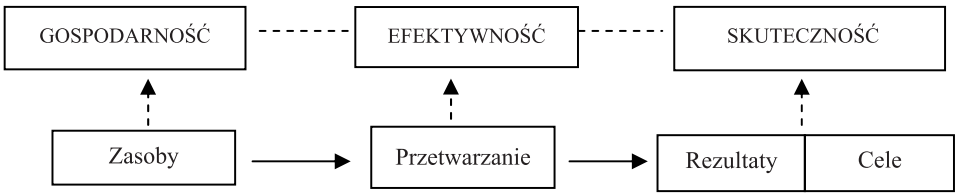
pieniądze są wydawane i na czyją korzyść. Wyróżnia się cztery przypadki w wydatkowaniu środków pieniężnych[31]:

– własnych dla własnej korzyści, wówczas towarzyszy temu motywacja do starań o skuteczność, gospodarność i efektywność,

– własnych dla cudzej korzyści, wówczas towarzyszy temu motywacja do starań o gospodarność, ale niekoniecznie o skuteczność,

– cudzych dla własnej korzyści, wiąże się z tym motywacja do starań o skuteczność, ale niekoniecznie o gospodarność,

– cudzych dla cudzych korzyści, sytuacji takiej nie towarzyszy żadna motywacja osobistej użyteczności do starań o skuteczność, gospodarność i efektywność.



Rysunek 1. Relacje pomiędzy gospodarnością, efektywnością i skutecznością

Źródło: opracowanie własne, na podstawie K. Knedler, M. Stasiak, *Audyt wewnętrzny w praktyce – audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości SA 2005, s. 34.

Efektywność, skuteczność i gospodarność to zasady racjonalnego systemu finansów publicznych. W teorii ekonomii, racjonalność została utożsamiona z tzw. zasadą racjonalnego gospodarowania[32]. Występuje ona w dwóch równoważnych wariantach: jako zasada największej wydajności (największego efektu) oraz jako zasada oszczędności środków (najmniejszego nakładu). Według tej zasady postępowanie racjonalne oznacza dążenie do tego, aby przy danym nakładzie środków uzyskać maksymalną stopę realizacji celu lub przy danym stopniu realizacji celu użyć minimalnego nakładu środków[33]. Racjonalność oznacza rozsądne postępowanie, które składa się z poprawnego myślenia i skutecznego działania. Zarówno efektywność, jak i skuteczność stanowią podstawowe kryteria oceny racjonal-

[31] Tamże, s. 149.

[32] Zob. O. Lange, *Ekonomia polityczna*, t. 1, Warszawa 1967, s. 217 i n.

[33] J. Stecewicz, *Racjonalność gospodarowania a współczesne wyzwania rozwojowe*, PWE, Warszawa 1988, s. 13.

ności konstrukcji norm regulujących gospodarkę finansową, a także cały układ tworzący system finansowy państwa[34].

5. System pomiaru skuteczności, efektywności i gospodarności w jednostkach sektora finansów publicznych oraz ich wpływ na jakość zarządzania

Trudno jest jednoznacznie określić efektywność, skuteczność i gospodarność dotychczasowych działań realizowanych przez instytucje sektora publicznego. Można tego dokonać poprzez przegląd różnego rodzaju analiz, statystyk zarówno w odniesieniu do realizowanego budżetu, jak i ilości wykonywanych czynności. Jednak nie można nawiązać do jakości realizowanych zadań, a tym samym świadczonych usług. Efektywność, skuteczność, oszczędność oraz wysoka jakość są jednymi z najbardziej pożądanych, a jednocześnie trudnymi do zmierzenia cechami, jakimi powinna się wyróżniać każda usługa publiczna. Tymczasem analiza funkcjonowania jednostek publicznych z punktu widzenia 3E jest niezmiernie trudna. Wynika to z następujących powodów:

– braku podejścia procesowego w funkcjonowaniu jednostek publicznych,
– posługiwania się statystykami, które nie zawsze są powiązane z celami realizowanymi przez organizacje publiczne,
– funkcjonowania większości instytucji publicznych w oparciu o zadania określone w ramach przepisów prawnych, a nie wyznaczone cele indywidualne.

Z pewnością są to argumenty przemawiające na niekorzyść jednostek sektora publicznego, a tym samym wskazujące na fakt, że 3E to nowe kryteria działania jednostek publicznych i w tej kwestii pozostaje bardzo dużo do zrobienia. Z uwagi na brak doświadczenia polskiej administracji w zakresie efektywnego, skutecznego i gospodarnego działania należy wskazać pewne kierunki pomiaru tych kryteriów. Aby móc spojrzeć na administrację z punktu widzenia kryteriów 3E, niezbędne jest wykorzystanie podejścia systemowego, czyli takiego, które będzie traktowało jednostk publiczną jako pewien ciąg zależnych od siebie działań. W tym celu niezbędne jest zastosowanie następujących metod:

– zarządzania przez cele,
– podejścia procesowego,
– systemu właściwych wskaźników.

[34] J. Szołno-Koguc, *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007, s. 20.

Zarządzanie przez cele[35] stanowi systematyczne podejście do planowania, kontrolowania i oceniania działalności organizacji poprzez ustalanie celów oraz ich weryfikację na podstawie wyników działań. Zdaniem Petera Druckera, ta forma zarządzania stanowi instrument eliminujący niekorzystne tendencje w jednostce, a tym samym zwiększający efektywność jej działań[36]. Teoria ta opiera się na ustaleniu celów, jakie ma do realizowania dana instytucja. Istotne jest, aby cele organizacji tworzone były zgodnie z regułą SMART. Każda litera użyta w tej formule ma swoje odrębne znaczenie[37]: S – specific – ścisłość, M – measurable – mierzalność, A – achievable – osiągalność, R – relevant – istotność, T – time-related – określony w czasie.

Z punktu widzenia podejścia procesowego do funkcjonowania organizacji publicznych warto odnieść się do pojęcia procesu.

Przez proces należy rozumieć uporządkowany ciąg czynności zachodzących po sobie. W zarządzaniu słowo proces często jest tożsame z definicją mówiącą o tym, jakie zdarzenia mają występować po sobie – wraz z określeniem, co wpływa na występowanie kolejnych zdarzeń[38].

Podejście procesowe w odniesieniu do jednostek sektora publicznego pozwala nie tylko spojrzeć na ich działalność z punktu widzenia efektywności i gospodarności, ale również skuteczności związanej z realizacją ważnych celów publicznych i społecznych. Pozwala również zidentyfikować słabe punkty działania organizacji i poczynić odpowiednie kroki, aby usprawnić funkcjonowanie danego procesu, uczynić go bardziej efektywnym i skutecznym. Stąd niezmiernie istotne jest określenie pewnych niezbędnych elementów, które powinny składać się na proces, a należą do nich w szczególności: nazwa procesu, cel procesu, struktura procesu, w tym wskazanie jego początku oraz końca, właściciel procesu, narzędzia pomiaru (oceny) procesu.

Każdy proces funkcjonujący w organizacji wymaga jego zidentyfikowania. Czynność ta jest związana z nazwaniem procesu i ustaleniem jego miejsca w strukturze organizacyjnej jednostki.

Kolejny etap to wskazanie celu, jaki proces ma do zrealizowania w ramach jednostki. Cele powinny być ustalane zgodnie z regułą SMART, którą opisano w poprzedniej części opracowania.

Określenie struktury procesu wiąże się ze wskazaniem zasobów, narzędzi i czynności niezbędnych do rozpoczęcia i zakończenia procesu, a także określeniem architektury procesu.

---

[35] Management by objectives – zarządzanie przez cele. Za twórcę tego podejścia uważa się Petera Druckera.

[36] B. Siewierski, *Zarządzanie przez cele. Teoria i praktyka*, http://dyrektor.nf.pl/Artykul/5782/Zarzadzanie-przez-cele-Teoria-i-praktyka/.

[37] Zob. www.mfiles.pl/pl/index.php/Zasada_SMART.

[38] Zob. www.wikipedia.org/wiki/proces.

Aby cały proces mógł funkcjonować, niezbędne jest wskazanie jego właściciela. Jest to osoba nie tylko odpowiedzialna za jego sprawny przebieg, ale i za ciągłe jego usprawnianie i monitorowanie, tak aby cele przed nim postawione były realizowane.

Przy jasnym zdefiniowaniu procesów funkcjonujących w organizacji oraz określeniu ich celów, można podjąć działania zmierzające do oceny ich efektywności, skuteczności i gospodarności. Są to elementy, które decydują o jakości przebiegu procesu, a tym samych działalności jednostki. Bez względu na zastosowane podejście, żadna organizacji publiczna nie uzyska informacji o tym, czy jednostka działa oszczędniej, skuteczniej, efektywniej – bez dokonania pomiaru tych kryteriów.

Wykorzystując ideę budżetu zadaniowego, można wskazać, że jednymi z istotnych narzędzi pomiaru 3E są różnego rodzaju wskaźniki. Sformułowanie właściwego katalogu wskaźników względem funkcjonowania danego procesu, pozwoli określić jego efektywność, skuteczność i oszczędność. Do pomiaru kryteriów 3E mogą służyć różnego rodzaju wskaźniki skuteczności oraz efektywności[39]:

– wskaźniki skuteczności mierzą stopień osiągania zamierzonych celów,

– wskaźniki efektywności mierzą zależność pomiędzy nakładami i osiągniętymi efektami, wynikami.

Wskaźniki skuteczności i efektywności decydują o sprawności funkcjonowania danego procesu[40]. W ramach oceny gospodarności (oszczędności) można wykorzystać różnego rodzaju analizy porównawcze, obrazujące wysokość środków finansowych ponoszonych podczas realizacji danego procesu. Niezmiernie ważna jest jednak budowa wskaźnika. Składają się na nią różnego rodzaju dane, informacje pochodzące z różnych źródeł. Dane te powinny być istotne z punktu widzenia funkcjonowania danego procesu. Przy budowie wskaźników oceniających kryteria 3E, należy uwzględnić również fakt, że nie wszystkie dane są możliwe do weryfikacji. Dane w postaci jakościowej nie są możliwe do zmierzenia, a informacje te często są bardzo istotne i obrazują działalność organizacji.

Poza systemem wskaźników niezbędnych do oceny efektywności, skuteczności i gospodarności działań, jednostka powinna wykorzystywać również inne źródła informacji. Można je podzieli na dwie grupy:

– zewnętrzne, obejmujące wyniki kontroli przeprowadzonych przez zewnętrzne instytucje kontrolne, takie jak NIK, kontrola resortowa czy inne organizacje,

---

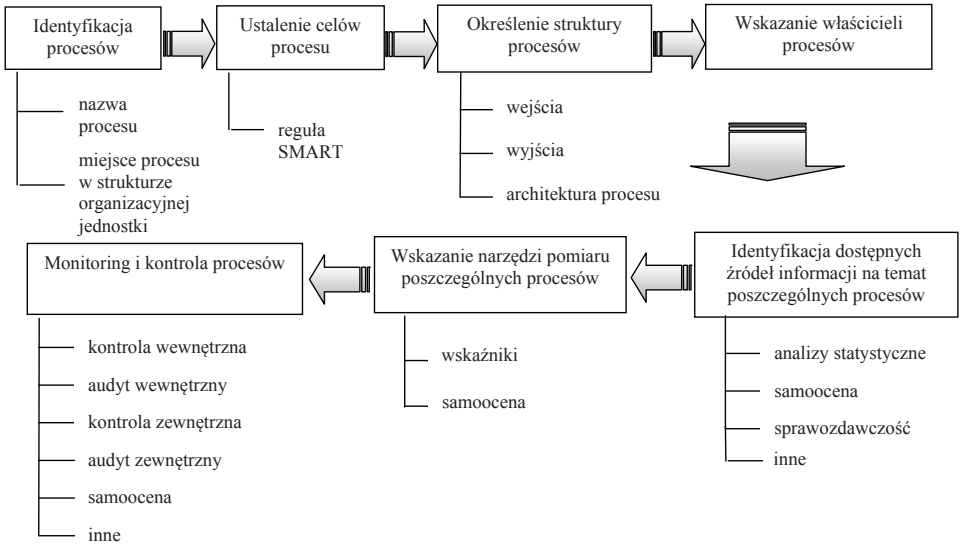
[39] T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce...*, wyd. cyt., s. 71.

[40] Tamże, s. 71.

– wewnętrzne, do których należą wyniki ocen i kontroli przeprowadzonych przez komórki organizacyjne instytucji, takie jak kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny czy wyniki samooceny jednostki.

Nie są to jedyne narzędzia oceny działalności organizacji – z punktu widzenia kryteriów 3E. Jednostka publiczna może również sama wykorzystywać specjalnie opracowane do tego analizy statystyczne, programy analityczne, zestawienia i porównania danych liczbowych.

System funkcjonowania jednostek sektora publicznego w odniesieniu do kryteriów 3E, przy wykorzystaniu zaproponowanych podejść, zaprezentowano na rysunku 2.



Rysunek 2. Podejście procesowe do oceny kryteriów 3E

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane podejście do efektywności, skuteczności i gospodarności, jako kryteriów, w oparciu o które powinna funkcjonować organizacja publiczna, niesie ze sobą wiele korzyści dla jednostki. Spośród najistotniejszych należy wymienić[41]:

– przejrzystą budowę struktury systemu organizacji,

[41] Szerzej *Materiały szkoleniowe ze szkolenia dla audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie efektywności i oceny kontroli zarządczej*, Centrum Kształcenia Kadr Skarbowości, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009.

– zrozumienie zależności istniejących pomiędzy procesami określonymi w jednostce,

– stałe doskonalenie procesów w oparciu o ich pomiar i ocenę,

– niższe koszty i krótszy czas trwania czynności procesu, będące wynikiem właściwego użycia zasobów,

– skupienie działań doskonalących na działaniach najważniejszych dla realizacji głównych celów jednostki,

– określenie odpowiedzialności za realizowane zadania,

– analizę i pomiar efektywności, skuteczności oraz gospodarności kluczowych procesów.

Wymienione korzyści z wykorzystania kryteriów 3E w zarządzaniu jednostkami publicznymi mogą się przyczyni nie tylko do usprawniania ich funkcjonowania, podniesienia jakości świadczonych usług publicznych, ale i do sprawniejszego działania systemu finansów publicznych.

6. Podsumowanie

Nowelizacja ustawy o finansach publicznych stanowi szansę dla jednostek publicznych na zapoczątkowanie pewnego rodzaju zmiany zarówno w sposobie myślenia, jak i nastawienia osób kierujących do zarządzania tymi organizacjami. Może ona stanowić znaczący krok w kierunku przejścia z tzw. administrowania na zarządzanie jednostkami publicznymi oraz pozwolić spojrzeć na ich funkcjonowanie z punktu widzenia kryteriów efektywności, gospodarności i skuteczności realizowanych działań. Ważne jest, aby wprowadzone zmiany nie były odbierane jako dodatkowe utrudnienia na drodze funkcjonowania instytucji publicznych, lecz jako szansa na rozwój oraz wzrost konkurencyjności jednostek sektora publicznego. Jednakże jak każde nowe rozwiązanie, aby było ono stosowane w praktyce, a nie pozostało jedynie zapisem prawnym, powinno być skutecznie egzekwowane.

Literatura

AIRMIC UK Risk Management Standard, http://www.airmic.com/.

Anthony R., Govindarajan, *Management Control Systems*, Irwin McGraw-Hill, Chicago 2007.

Anthony R., Young D., *Management control In nonprofit organizations*, Irwin McGraw-Hill, Boston 1999.

Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, NIK, Warszawa 2005.

Knedler K., Stasiak M., *Audyt wewnętrzny w praktyce – audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości SA 2005.

Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz.U. MF nr 7, poz. 58.
Lange O., *Ekonomia polityczna*, t. 1, Warszawa 1967.
Lubińska T., *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Difin, Warszawa 2007.
Materiały szkoleniowe ze szkolenia dla audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie efektywności i oceny kontroli zarządczej, Centrum Kształcenia Kadr Skarbowości, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009.
Milo W., *Wybór portfela inwestycyjnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łód 2003.
Niezgódka-Medek M., *Ekspertyza prawna interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji oraz art. 5 o Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa" 2002, nr 4 specjalny.
Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
Otley D., *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, „Management Accounting Research" 1994, nr 5.
Peter-Bombik K., *Budżet zadaniowy narzędziem efektywnego zarządzania w sektorze samorządowym*, w: *Ekonomiczne i organizacyjne instrumenty wspierania rozwoju lokalnego i regionalnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2006, nr 437.
Piotrowska-Marczak K., Uryszek T., *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa 2009.
Puchacz K., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo ODDK Gdańsk 2009.
Słownik języka polskiego PWN, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1995.
Siewierski B., *Zarządzanie przez cele. Teoria i praktyka*, http://dyrektor.nf.pl/Artykul/5782/Zarzadzanie-przez-cele-Teoria-i-praktyka/.
Simons, *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston 1995.
Stecewicz J., *Racjonalność gospodarowania a współczesne wyzwania rozwojowe*, PWE, Warszawa 1988.
Strąk T., *Public service value jako miernik skuteczności i efektywności realizacji zadań publicznych*, w: *Współczesne finanse. Stan i perspektywy rozwoju finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Toruńskiego, Toruń 2008.
Strąk T., *Koncepcja systemu budżetowania zadaniowego*, w: *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin, Warszawa 2007.
Szołno-Koguc J., *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.
www.pl.wikipedia.org.
www.mfiles.pl/pl/index.php/Zasada_SMART.
Zarządzanie ryzykiem – zintegrowana struktura ramowa, COSO, 2004.
Zdasie W., *Kontrola, efekt za pieniądze – value for money na przykładzie dorobku Narodowego Urzędu Kontroli Wielkiej Brytanii*, „Kontrola Państwowa" 2001, nr 2.
Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWE, Warszawa 1969.