

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktór Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Marzena Rydzewska-Włodarczyk

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

TEORETYCZNE ASPEKTY POMIARU WARTOŚCI PUBLICZNEJ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie: Działalność jednostek sektora publicznego, w tym samorządowego, wymaga pomiaru efektów ich działania. W związku z tym jest wyznaczana wartość publiczna. Ze względu na różnorodność celów i zadań publicznych i trudno mierzalny ich charakter, pomiar wartości publicznej jest utrudniony i wymaga stosowania różnorodnych metod. Na wartość publiczną i sposób jej pomiaru wpływa również stosowany w danym czasie model zarządzania. Celem artykułu jest przedstawienie istoty wartości publicznej JST, wybranych metod jej pomiaru oraz wskazanie warunków dostosowania systemu informacyjnego JST do potrzeb pomiaru tej wartości. Realizacja tak określonego celu jest możliwa po rozpatrzeniu zagadnień, stanowiących szczegółowe problemy poddane w opracowaniu analizie. Artykuł powstał na podstawie analizy źródeł literaturowych. W trakcie badań wykorzystano metodę analizy porównawczej.

Słowa kluczowe: wartość publiczna, pomiar wartości publicznej, jednostki samorządu terytorialnego, modele działania jednostek sektora publicznego, system informacyjny rachunkowości.

1. Wstęp

Obecne warunki funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego (JST) wymagają efektywnego, skutecznego i oszczędnego wydatkowania środków publicznych w procesie realizacji zadań publicznych. Jednocześnie jednostki te powinny dążyć do wykonywania celów i zadań publicznych w sposób zapewniający kreowanie wartości publicznej. Wartość ta powstaje wówczas, gdy obywatel – główny interesariusz usług publicznych postrzegany jako klient JST, główny „inwestor” finansujący działalność tych jednostek, a przez to współwłaściciel oraz partner w działaniu – uzyskuje stan zaspokojenia swoich potrzeb, akceptując w pełni działania JST. Wartość publiczna jest zatem generowana wtedy, gdy zarządzanie JST odbywa się w sposób ekonomiczny, innowacyjny, partycypacyjny, zgodny z prawem i zasadami etyki.

Wartość publiczna JST wymaga pomiaru. Ze względu na różnorodność celów i zadań JST i trudno mierzalny charakter zadań publicznych pomiar ten jest utrud-

niony i wymaga stosowania zróżnicowanych i adekwatnych do warunków działania tych jednostek metod pomiaru efektów ich działalności¹. Wiąże się to z koniecznością określenia celów, zadań i mierników ich oceny oraz budowy systemu informacyjnego zapewniającego wiarygodny pomiar wymienionych elementów. Rolę tego systemu może pełnić rachunkowość. Organizacja i zasady funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości JST umożliwiają bowiem uzyskanie wiarygodnych i weryfikowalnych danych do konstrukcji wskaźników wartości publicznej JST. Warunkiem wykorzystania tego systemu do pomiaru wartości publicznej jest jednak jego modyfikacja.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty wartości publicznej JST, podstawowych metod jej pomiaru oraz wskazanie warunków dostosowania systemu informacyjnego JST do pomiaru tej wartości. Realizacja tak określonego celu jest możliwa po rozpatrzeniu zagadnień stanowiących zarazem szczegółowe problemy poddane w opracowaniu analizie, na które składają się:

1. Analiza istoty wartości publicznej w kontekście ewolucji modelu zarządzania publicznego.

2. Analiza i ocena modeli pomiaru dokonań ze względu na możliwość ich wykorzystania do pomiaru wartości publicznej JST.

Artykuł został opracowany na podstawie analizy źródeł literaturowych. W trakcie badań wykorzystano metodę analizy porównawczej.

2. Istota wartości publicznej

Wartość publiczna, podobnie jak i sama wartość, nie jest jednoznacznie zdefiniowana². Oba te pojęcia można rozważać w kontekście społecznym, filozoficznym, etycznym, politycznym, ekonomicznym, a nawet środowiskowym [zob. Nadolna 2011]. Wartość publiczna, zarówno w odniesieniu do całego sektora publicznego, jak i tylko do podsektora sektora samorządowego, jest postrzegana jako:

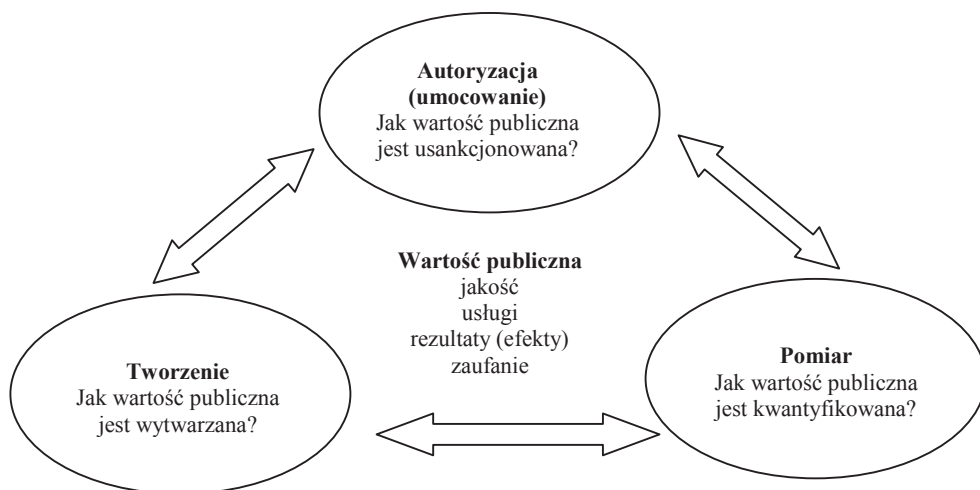
- wartość wspólna dla ogółu członków danej społeczności [O'Flynn, Alford 2009],
- odpowiednik terminu „wartość dla akcjonariusza” (*shareholder value*) [Moore 1995], pochodzącego z sektora publicznego biznesowego,

¹ Początkowo zarządzanie publiczne wiązało się bowiem z zaprowadzeniem i utrzymaniem porządku publicznego. W kolejnych okresach podejście to ewaluowało w kierunku budowania porozumienia społecznego przez zmianę roli obywatela od petenta do klienta, a ostatecznie do interesariusza. Wskutek ewolucji modelu funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych zmienia się kierunek działania tych podmiotów z procedur i wyników na oczekiwania interesariuszy. Wiąże się to z zapotrzebowaniem na informacje dotyczące efektywności i skuteczności działania jednostek przy założeniu realizacji zadań publicznych.

² Przykładowo Bourguignon [2005] wyodrębnia trzy grupy znaczeniowe wartości, tj. wartość pomiaru, wartość ekonomiczną i wartość filozoficzną. Pierwsza grupa ma związek z procesem przypisywania liczb do obiektów lub zdarzeń zgodnie z przyjętymi regułami pomiaru. Wartość ekonomiczna z kolei odwołuje się do: wartości wymiennej i wartości użytkowej. Natomiast wartość filozoficzną można zdefiniować jako przedmiot osądu (oceny).

- wykreowana przez służby publiczne wartość zwrotu („zysku”), którego społeczeństwo wymaga i oczekuje w zamian za podatki; przewidywany zwrot jest jednak czymś więcej niż tylko stosunkiem jakości usług publicznych do ceny (podatku) [Mahdon 2006, s. 8],
- suma wartości o charakterze publicznym wspólnie wyrażanych (wyznawanych) w danym okresie przez obywateli, władze, przedsiębiorców i instytucje pozarządowe, to jest wartości określonych przez sposób alokacji zasobów publicznych dokonany w wyniku decyzji podjętych wspólnie przez wszystkich interesariuszy [Botterman i in. 2008],
- wartość, którą tworzą dobra publiczne, jednak samej wartości publicznej nie stanowi ani suma, ani kombinacja tych dóbr [Alford, O’Flynn 2008, s. 6],
- wartość dodana wynikająca ze sposobu zarządzania przez instytucje publiczne (rząd, samorząd),
- wartość służąca do pomiaru efektów działania jednostek sektora publicznego.

Analizując znaczenie terminu „wartość publiczna”, należy zwrócić uwagę, że używanie słowa „wartość” w liczbie pojedynczej może być mylące. Wartość wyraża bowiem stanowisko ludzi, osobiste sądy, opinie, również oparte na reakcjach emocjonalnych [Bozeman 2007, s. 13]. Z tego powodu wartość publiczną należy rozpatrywać jako zbiór wartości wyznawanych przez daną społeczność. Przykładowo będą to: równość, sprawiedliwość, jedność socjalna, powszechność dostępu, stabilność rządowa, odpowiedzialność polityczna. W związku z tym, rozważając pojęcie „wartość publiczna”, ważne jest, aby zachować różnicę między tym, co jest wartością publiczną, a co stanowi wartości wyznawane przez dane społeczeństwo.



Rys. 1. Trójkąt strategiczny generowania wartości publicznej

Źródło: opracowanie na podstawie: [Mahdon 2006, s. 9, oraz Benington, Moore 2011, s. 5].

Istotne jest również, że wartość publiczna powstaje w wyniku powiązania z sobą zachodzących w danym czasie i środowisku procesów. Jednocześnie procesy kreowania wartości są jej częścią jako „produktu finalnego”, co przedstawia rys. 1.

Wartość publiczną można również analizować w ujęciu podmiotowym, przyjmując jako punkt odniesienia użytkownika tej wartości (korzystającego)³ lub decydenta. W pierwszym przypadku określenie wartości publicznej, podobnie jak w wypadku wartości prywatnej, będzie łączyło w sobie oznaczenie korzyści płynących z osobistej konsumpcji usług publicznych [za: Alford, O’Flynn 2008, s. 8]. Określenie wartości publicznej będzie zatem próbą zmierzenia łącznych korzyści, które wynikają z działań rządu lub samorządu i wszystkich interesariuszy w procesie wykorzystania zasobów publicznych.

W drugim przypadku podmiotowa analiza pojęcia „wartość publiczna” stwarza możliwość jej postrzegania jako efektu decyzji i działań kierownictwa instytucji sektora publicznego. Takie ujęcie wiązałoby się z oceną działań kierownictwa przez pryzmat generowanej w danym okresie wartości publicznej. Ocena ta, w odróżnieniu do oceny efektywności pracy kierownictwa instytucji sektora prywatnego, musiałaby być dużo bardziej złożona i obejmować ocenę zarówno efektów ekonomicznych, jak i społecznych, politycznych oraz środowiskowych.

Rozpatrując wartość publiczną w ujęciu podmiotowym, można ponadto odnosić ją do oceny działań instytucji publicznych (rządu, władz samorządowych). Podejście takie reprezentują przykładowo Moore [1995], a także Kelly, Mulgan, Muers, którzy rozważają wartość publiczną jako kryterium oceny skuteczności polityki i działania instytucji publicznych [za: Alford, O’Flynn 2008, s. 8]. Zgodnie z tym podejściem, wartość publiczna jest tworzona przez rząd lub samorząd za pomocą usług publicznych, przepisów prawa i innych działań, samo zaś kreowanie wartości publicznej może być interpretowane jako ostateczny cel działań instytucji (działań kierownictwa). Ocena stopnia realizacji tego celu wymaga kwantyfikacji efektów działania. Jest to zadanie bardzo trudne. Tworzenie wartości publicznej oznacza konieczność zaspokojenia zróżnicowanych oczekiwań interesariuszy względem rezultatów działania, a ponadto:

- 1) działalność instytucji publicznych jest prowadzona w zróżnicowanych warunkach społecznych, ekonomicznych i środowiskowych,
- 2) usługi publiczne są trudno mierzalne,
- 3) występuje konieczność wykorzystania różnych zasobów.

Z tego powodu pomiar wartości publicznej wymaga zastosowania różnych modeli pomiaru dokonań instytucji publicznych.

³ Do użytkowników wartości publicznej zalicza się szeroko rozumiane społeczeństwo. Tworzyć ją mogą, a także „konsumować” różne podmioty, na przykład: przedsiębiorstwa prywatne, organizacje non profit (społeczne, wolontarystyczne, pożytku publicznego), wreszcie sami obywatele.

3. Wartość publiczna a model zarządzania publicznego w sektorze samorządowym

Na tle przemian struktur zarządzania w sektorze publicznym w poszczególnych okresach zmieniał się dominujący sposób postrzegania pojęcia wartości publicznych [Botterman i in. 2008, s. 6]. W XVIII wieku fundamentalne wartości stanowiły wartości liberalne, takie jak: przestrzeganie prawa, podział władzy, prawo własności, stymulowanie rozwoju kapitalizmu przez organizację instytucji niezbędnych do rozwoju kapitalizmu i ochrona jednostek przed państwem i sobą nawzajem. W XIX wieku nasiliły się dążenia przedsiębiorców do udziału we władzy i ustanowienia zasad demokratycznych. Z kolei w XX wieku zarządzanie publiczne było ukierunkowane na wartości społeczne, a za sprawą zobowiązania i dążenia rządów do wspierania społeczno-gospodarczego dobrobytu wszystkich obywateli w takich dziedzinach, jak ochrona zdrowia, edukacja i zatrudnienie, powszechne stało się państwo opiekuńcze. Obecnie sektor publiczny, w tym samorządowy, znajduje się na etapie, na którym świadczenie usług publicznych jest ukierunkowane na tworzenie wartości publicznej i wzmocnienie pozycji użytkownika tej wartości w jej kreowaniu. Poszczególne grupy społeczne partycypują zatem w zarządzaniu publicznym, czemu sprzyja swoboda przepływu informacji, zmiana (rozszerzenie i rozpowszechnienie) metod i kanałów komunikacji oraz wzrost świadomości społeczeństwa. Przedstawione przemiany w postrzeganiu wartości systemu publicznego wiążą się ze zmianą:

- oczekiwań obywateli wobec jakości i charakteru usług publicznych,
- roli obywatela w systemie publicznym, który przestał być petentem, a nawet klientem jednostek sektora publicznego i przeobraził się w interesariusza działań tego sektora.

Procesy przemian w obszarze zarządzania publicznego ukształtowały modele zarządzania w tym sektorze [Kožuch 2004, s. 72] (por. tab. 1-2):

- od modelu koncentrującego się na kryterium legalności działania (tradycyjne administrowanie publiczne),
- przez modele bazujące na rozpatrywaniu ekonomicznych aspektów funkcjonowania jednostek sektora publicznego i stawiające za cel działania poprawę jakości usług publicznych (nowe zarządzanie publiczne – model menedżerski),
- do modelu rozpoznającego skuteczność i użyteczność działania przez pryzmat potrzeb obywateli (zarządzanie wartością publiczną, tzw. model partycypacyjny).

Tabela 1. Modele zarządzania w sektorze publicznym

Paradygmat działania jednostek sektora publicznego		Modele zarządzania
Biurokratyczny	sektor komercyjny i sektor publiczny są zasadniczo odmienne, dlatego sposób ich organizacji i zarządzania różni się	1) tradycyjny (idealnej biurokracji M. Webera) 2) nowoczesny (model partycypacyjny): w Europie: <i>Good Governance</i> (dobre rządzenie) lub <i>New Public Governance</i> (nowe rządzenie publiczne), w USA: <i>New Public Service</i> (nowa służba publiczna)
Menedżerski	jednostki sektora publicznego powinny funkcjonować na takich samych zasadach; administracja jest dziedziną biznesu	1) <i>The Old Public Management</i> – OPM lub <i>The Old Public Administration</i> (tradycyjne publiczne zarządzanie) 2) <i>New Public Management</i> – NPM (nowe zarządzanie publiczne)

Źródło: opracowanie na podstawie: [Strąk 2012, s. 74-89].

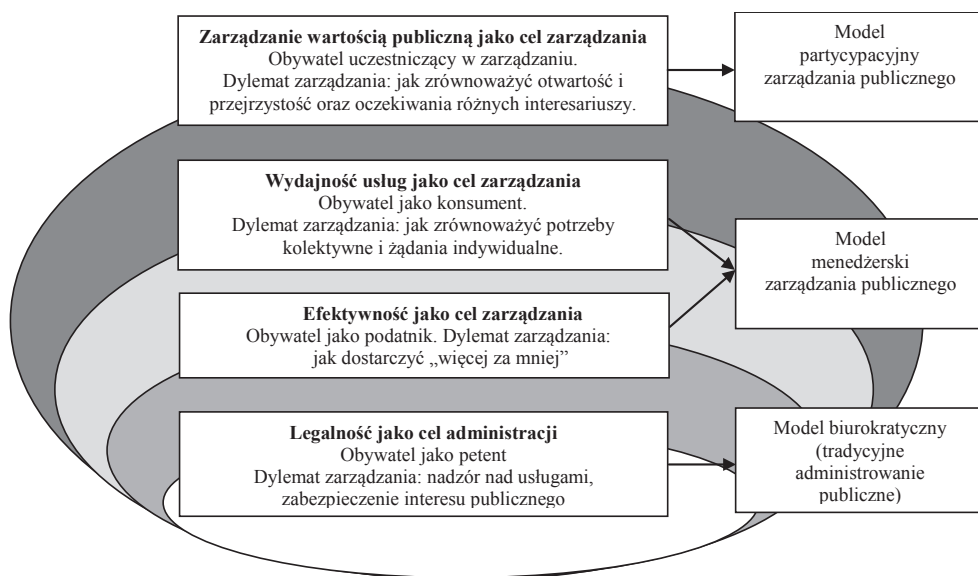
Tabela 2. Transformacja modeli zarządzania w sektorze publicznym – wybrane zmienne

Cechy	Model biurokratyczny	Model menedżerski	Model partycypacyjny
rola obywatela	petent	klient	interesariusz
kierunek działania	procedury	wyniki (efekty, rezultaty)	potrzeby (oczekiwania) interesariuszy
podstawowe kryterium oceny działalności	legalność	efektywność i skuteczność	użyteczność
cele podejmowanych działań	utrwalanie porządku	zaspokojenie potrzeb	wywoływanie zmian (rozwoj)
mechanizm funkcjonowania	administrowanie	zarządzanie	partnerstwo
organizacja państwa	dominacja układów monocentrycznych i resortowych	dominacja układów samorządowych i autonomicznych	

Źródło: opracowanie na podstawie: [Administracja publiczna ... 2008, s. 15; Strąk 2012, s. 79-89].

Wdrażanie kolejnych modeli zarządzania powodowało rozbudowanie wiązki celów zarządzania w sektorze publicznym, co przedstawia rysunek 2.

Na tle rozważań nad zróżnicowaniem modeli zarządzania w sektorze publicznym należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną cechę charakterystyczną poszczególnych modeli zarządzania publicznego, a mianowicie różnice w podejściu do pomiaru i oceny dokonań jednostek sektora publicznego. W przypadku tradycyjnych modeli zarządzania (tradycyjne administrowanie) pomiar i ocena koncentrowały się na procedurach warunkujących legalność postępowania, odrzucając pomiar bezpośrednich wyników działań publicznych. Pomiar pojęcia „wartości publicznej” odbywa się przez pryzmat działań użytecznych publicznie, czyli na tym, co może stano-



Rys. 2. Ewolucja celów i dylematów zarządzania publicznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Stocker 2006, s. 41 i n.; Strąk 2012, s. 86 i n.; *Administracja ...* 2008, s. 7].

wić „użyteczność publiczną”. Inaczej mówiąc, ocenie podlega wpływ metody pracy urzędników na poprawę użyteczności poszczególnych rodzajów usług publicznych. Wartość publiczną kreować mogą przykładowo nowe usługi publiczne⁴ lub zwiększenie zaufania do instytucji publicznych.

Zmiany w modelu biurokracji postulowały konieczność posiadania przez pracowników administracji kompetencji [Szczerski 2004, s. 19 i n.]. Model menedżerski opiera się z kolei na pomiarze rezultatów działania, za kluczowe w ocenie działalności uznając główne wskaźniki działalności, tj. wskaźniki produktu i rezultatu. Administracja samorządowa planuje, koordynuje i organizuje zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnych, a głównym kryterium oceny jej funkcjonowania jest skuteczność.

Uzyskiwanie lepszych efektów w sferze usług publicznych zakłada nowe zarządzanie publiczne [Osborne, Gaebler 1992, s. 43]. Na potrzeby pomiaru NPM koncentruje się na przeniesieniu do sektora publicznego, w tym samorządowego, praktyk z sektora prywatnego, a zwłaszcza działań dotyczących kontroli kosztów czy pomiaru efektywności.

⁴ Moore jako przykład kreowania wartości publicznej podaje wydłużenie godzin otwarcia biblioteki, co przyczynić się może do rozszerzenia pełnionych przez tę instytucję funkcji i osiągnięcia oczekiwanego przez lokalną społeczność celu, jakim jest wzrost użyteczności tej instytucji publicznej [por. Moore 1995, s. 13-16].

Z niedostatku wartości społecznych na rzecz efektywności (ekonomiczności) wyrosła koncepcja dobrego rządzenia (*good governance*). Zakłada ona wywołanie zmiany społecznej i kreowanie elementów ładu [Hausner 2001, s. 11]. W modelu partycypacyjnym do pomiaru dokonań preferowane jest korzystanie ze złożonych wskaźników oceny potencjału i wyników jednostki, to jest pomiaru tzw. potencjału instytucjonalnego. Kolejnym stadium przemian modelowych w administracji samorządowej jest zarządzanie responsywne (*responsive governance*). Wartością nadrzędną jest interes publiczny, przedkładany nad interes grup społecznych [Szomburg 2008, s. 8]. W teorii i praktyce pojawiają się też nowe koncepcje zarządzania oparte na współrzędzeniu w ramach zarządzania regionami (*regional governance*) czy współpracy na poziomie lokalnym [Swaniewicz 2000, s. 3-11].

Głównym podmiotem zarządzającym rozwojem lokalnym jest wspólnota samorządowa, która działa za pomocą takich instrumentów, jak: podatki lokalne, działania planistyczne (np. w zakresie gospodarki przestrzennej) i przyjęta strategia. Kluczowe miejsce w działalności JST zajmuje zarządzanie sprawami publicznymi, które obejmują takie zagadnienia, jak: miejsce, warunki, mechanizmy i zasady zarządzania tym, co ma podstawowe znaczenie dla wspólnoty i co mieści się w zakresie kompetencji organów samorządu terytorialnego.

Podsumowując rozważania na temat współczesnych modeli zarządzania publicznego, warto dodać, że coraz częściej w praktyce są stosowane modele mieszane, integrujące koncepcję zarządzania biznesowego z zarządzaniem partycypacyjnym [Strąk 2012, s. 88 i n.].

Wraz z rozwojem nowych technologii informacyjno-komunikacyjnych wzrastają też możliwości pomiaru i analizy dokonań, a przez to – pomiaru i monitorowania sprawności zarządzania. Wycena przez JST kosztów i korzyści z realizowanych usług publicznych jest coraz łatwiejsza. Usługi świadczone dla społeczeństwa zawsze bowiem generują koszty. Przynoszą też, choć trudniejsze do wartościowania, korzyści.

Nowoczesne zarządzanie w sektorze publicznym ewoluuje również w kierunku zarządzania ryzykiem. Zmianie ulega samo monitorowanie realizacji usług administracyjnych od podejścia procesowego, polegającego na wyznaczaniu celów i określaniu mierników ich realizacji, do podejścia ukierunkowanego na pomiar wartości dla obywatela. Będzie to oznaczać większy poziom uwzględnienia potrzeb społeczności lokalnej i szansę na zbudowanie relacji umożliwiającej uzyskiwanie informacji zwrotnej od pracowników (urzędników) i samych użytkowników usług administracyjnych.

JST, z uwagi na specyficzny obszar działania i bezpośredni dostęp członków społeczności lokalnej do władz JST, w swoich działaniach wspierają ciągle kształcenie w celu poprawy jakości podejmowania decyzji i wewnętrznego funkcjonowania jednostek. Dążą one do lepszego wykorzystywania wartości niematerialnych reprezentowanych przez wykwalifikowanych i doświadczonych pracowników. Organiza-

cyjne uczenie się i rozwój umiejętności zmierza do podejmowania decyzji opartych na rzeczywistych dokonaniach.

Niezależnie od stosowanego przez samorząd modelu zarządzania pomiar dokonań wymaga odpowiedniego przygotowania w zakresie wiedzy i umiejętności. Niejednokrotnie jest konieczne stosowanie nowoczesnych narzędzi planowania finansowego, budżetowania zadań, stosowania adekwatnego do potrzeb rachunku kosztów i wyników oraz innych metod pomiaru dokonań, a ponadto odpowiednich narzędzi informatycznych [Strąk 2012, s. 89].

4. Pomiar wartości publicznej

Jak wykazano, wartość publiczną można odnosić zarówno do samego pojęcia „wartość”, jak i do wartości w rozumieniu ekonomii. To ostatnie podejście charakteryzuje sposób ustalenia wartości publicznej JST. Jednostka samorządu terytorialnego jest organizacją, która składa się z ludzi, zadań, technologii, struktury i kierownictwa [zob. Krzyżanowski 1992]. Ocena sprawności tak zorganizowanej JST obejmuje wówczas pomiar:

- efektywności – stopnia realizacji założonych celów i uzyskania zamierzonego lub niezamierzonego wyniku,
- skuteczności, która dotyczy relacji między wynikami a wytyczonymi wcześniej celami, i wskazuje, czy jednostka realizuje zamierzone cele,
- ekonomiczności (gospodarności), to jest korzystnego stosunku wyniku działania do kosztów tego działania.

Procedura pomiaru wartości publicznej JST powinna odbywać się według następującego schematu (por. van Dooren i in. 2010, s. 54-73):

1. Możliwie precyzyjne sformułowanie długofalowej misji.
2. Zdefiniowanie mierzalnych celów – wskazanie przedmiotu pomiaru.
3. Dobór (selekcja i/lub określenie) wskaźników pomiaru i ich mierników⁵ oraz wyznaczenie wartości bazowych i docelowych (wartości oczekiwanych).
4. Generowanie danych niezbędnych do wyznaczenia wskaźników.
5. Raportowanie i analiza uzyskanych wyników.

Przyporządkowanie wskaźników do odpowiednich zadań wymaga uwzględnienia: rodzaju zadania publicznego, specyfiki jednostki wykonującej zadanie, miejsca i czasu oraz odpowiedzialności organizacji w systemie realizacji danego zadania, a także czasu pozyskania informacji o dokonaniach oraz celu implementacji systemu pomiaru dokonań.

Mierniki dokonań można klasyfikować według różnych kryteriów, uwzględniając takie kryteria podziału, jak:

- 1) budowa wskaźników (proste i złożone),

⁵ Wskaźnik stanowi wartość lub cechę wykorzystywaną do pomiaru wyniku lub skutku (dokonania) lub też parametr określający stopień osiągnięcia przez daną JST celów. Z kolei jako miernik określa się ilościową lub jakościową charakterystykę wykonania zadań [por. Artley, Stroh 2001].

- 2) wymiar (ilościowe i jakościowe),
- 3) pomiar (finansowe i rzeczowe),
- 4) sposób wykorzystania (kontekstowe i projektowe),
- 5) efekt interwencji rozumianej jako działanie lub powstrzymanie się od działania w chwili wystąpienia problemów w realizacji zadania (wskaźniki: zasobu lub nakładu, produktu, oddziaływania, procesu),
- 6) czas (retrospektywne, prospektywne),
- 7) relacje (efektywności, produktywności, skuteczności).

Istotny podział mierników dokonań JST stanowi systematyka wykorzystująca [Pogoda i in. 2010, s. 119]:

- zasadę „modelu produkcji”,
- koncepcję zbilansowanej karty dokonań (BSC – *Balanced Scorecard*) i ewentualne jej modyfikacje.

Podczas stosowania na potrzeby pomiaru dokonań JST koncepcji produkcji procesy zachodzące w JST porównuje się do procesów zachodzących w przedsiębiorstwie produkcyjnym, w którym z określonych nakładów wytwarza się produkty służące osiągnięciu zakładanych rezultatów w sposób oszczędny, wydajny i skuteczny. W tym podejściu pomiar dokonań odbywa się na podstawie wskaźników: nakładu, procesu, wyniku (produktu), skutku (rezultatu) i wpływu.

Z kolei zasadność pomiaru wartości publicznej przy zastosowaniu koncepcji BSC jest uzasadniony zachodzącą w sektorze publicznym ścisłą relacją między celami strategicznymi a miernikami charakteryzującymi więzi przyczynowo-skutkowe. Mierniki dokonań JST grupuje się w czterech lub większej liczbie charakteryzujących jej dokonania grup⁶. Ze względu na specyfikę kategorii „wartość publiczna” szczególnego znaczenia nabiera perspektywa interesariusza (obywatela). Cele jednostki w tej perspektywie transponuje się na mierniki procesu, produktu, rezultatu i skutku.

Na bazie prezentowanych modeli dokonań wykształciły się bardziej szczegółowe ich wersje, koncentrujące się na rezultatach działań lub rezultatach zrównoważonych. Przykładem może być:

1) model pomiaru wartości publicznej (PVM), w którym podstawą ustalenia wartości publicznej jest syntetyczny wskaźnik *Public Value Indicator* – PVI, który przyjmuje postać dwu lub wielowymiarowego wskaźnika oceny efektywności i skuteczności działania jednostki, oznaczony dla różnorodnych produktów, nakładów, oczekiwanych rezultatów; model ten mierzy wartość dostarczaną przez JST obywatelowi jako klientowi danej jednostki samorządowej [Strąk 2012, s. 332 i n.; Cole, Parston 2006];

2) model pomiaru wartości publicznej dla obywatela (PVCMM), w którym podstawą ustalenia wartości publicznej jest syntetyczny wskaźnik *Public Value for Citizens Indicator* – PVCI, który przyjmuje postać miary zbilansowanej dla czterech

⁶ Przykładowy układ mierników dokonań jednostek sektora publicznego prezentuje [Filipiak 2010, s. 128].

podstawowych ról obywatela, tj. klienta, właściciela, podatnika i partnera; w związku z tym zakres pomiaru rozszerza się o wskaźniki transparentności, rozliczalności, partycypacji, wartości publicznej dla obywatela, przestrzegania praw i norm etycznych [Strąk 2012, s. 332 i n.; Poister 2003];

3) model wartości publicznej zbudowany w oparciu o BSC, w którym jedną z perspektyw stanowi perspektywa wartości publicznej [Friedland, Gross 2010; Meynhardt 2012],

4) modele wartości publicznej bazujące na *sustainable results* [Strąk 2012, s. 334 i n.]:

- zrównoważony model wartości publicznej (SPVM), który integruje klasyczną koncepcję BSC, model CAF oraz model PVM, co pozwala na uzyskanie modelu uwzględniającego pomiar dostarczanej przez jednostkę wartości publicznej dla obywateli rozumianych jako klienci i podatnicy oraz ocenę potencjału jednostki i czynników zapowiadających wyniki JST,
- zbilansowany model wartości dla obywatela (BVCM), który w przeciwieństwie do SPVM nie bazuje na wartości publicznej dla obywatela mierzonej jako sprawność działania, wartości publicznej analizowanej przez pryzmat *good governance*.

Implementacja omówionych modeli pomiaru wartości publicznej może być utrudniona lub zbyt kosztowna z uwagi na problemy:

- rozgraniczenia wpływu na wyniki działań jednostki i czynników zewnętrznych,
- z przypisaniem danego wyniku do konkretnego zadania publicznego,
- przy formułowaniu wskaźników lub pozyskaniu wiarygodnych danych do ich wyceny.

Ponadto zarządzający w sektorze publicznym (menedżerowie, władze publiczne) nie są w stanie określić *a priori* wpływu decyzji na wartość publiczną, ale mogą poddać swe decyzje dotyczące podejmowanych działań relatywnej ocenie i ewentualnie wycenie, na przykład oceniając preferencje przy realizacji celów albo też porównując oczekiwane efekty przyszłych działań do efektów wcześniejszych działań. W tym celu mogą wykorzystać do pomiaru wartości publicznej, m.in. analizę kosztów i korzyści, metody benchmarkingowe lub metody wielokryterialne.

5. Podsumowanie

Sektor publiczny, w tym samorządowy, znajduje się na etapie, na którym świadczenie usług publicznych jest ukierunkowane na tworzenie wartości publicznej. Wartość ta dotyczy zasobów, które są wspólne i dostępne dla wszystkich, w związku z czym optymalizacja tej wartości wymaga, aby administracja (JST) maksymalizowała korzyści, jakie można uzyskać ze współdzielenia zasobów przez wszystkich interesariuszy w społeczeństwie.

Pomiar wartości publicznej jest możliwy i uzasadniony, jednak nie jest wolny od ryzyka. Pomijając problem braku doświadczeń jednostek w tym zakresie, a także narzędzi i metod pomiaru, istotną barierą wdrożenia w praktyce rozwiązań doty-

czących pomiaru wartości dla obywatela jest pozyskiwanie wiarygodnych danych i koszt tych danych. Ponieważ dostępu do danych nie zapewnia istniejący w JST system informacyjny, w tym system, informacyjny rachunkowości⁷, to powinny zostać podjęte prace zmierzające do zmodyfikowania i/lub budowy dostosowanego do potrzeb pomiaru dokonań JST systemu rachunkowości zarządczej i zintegrowania go z obecnie używanym system informacyjnym rachunkowości.

Literatura

- Administracja publiczna. Wyzwania w dobie integracji europejskiej*, red. J. Czaputowicz, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Alford J., O'Flynn J., *Public Value: A Stocktake of a Concept* http://www.publiccommons.ca/public/uploads/literature/alford_and_o_flynn_-_public_value_stocktake_-_irspm_2008.pdf. (dostęp 4.03.2013).
- Artley W., Stroh S., *The Performance-Based Management. Establishing an Integrated Performance Measurement System*, Performance-Based Measurement Special Interest Group, September 2001.
- Benington J., Moore M.H., *Public Value: Theory and Practice*, Palgrave Macmillan, New York 2011.
- Botterman M., Miiard J., Horlings E., van Oranje C., van Deelen M., Pedersen K., *Wartość dla obywateli. Wizja zarządzania publicznego w 2020 roku*. Raport Samorządowej Komisji Europejskiej 2020, Rotterdam 2008.
- Bourguignon A., *Management accounting and value creation: the profit and loss of reification*, „Critical Perspectives on Accounting”, 2005, nr 16.
- Bozeman B., *Public Values and Public Interest. Counterbalancing Economic Individualism*, Georgetown University Press, Washington DC 2007.
- Cole M., Parston G., *Unlocking Public Value. A New Model for Achieving High Performance in Public Service Organizations*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey 2006.
- Filipiak B., *Pomiar dokonań jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami i dokonaniami*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, PN UE we Wrocławiu, nr 12, Wrocław 2010.
- Friedland C., Gross T., *Measuring the Public Value of e-Government: Methodology of a South African Case Study*, IST-Africa 2010, Conference Proceeding, http://cml.hci.uni-bamberg.de/~gross/pub/ist_africa10_friedland_gross_value_proceedings.pdf (dostęp 4.03.2013).
- Hausner J., *Podstawy zarządzania interaktywnego*, [w:] *Studia z zakresu zarządzania publicznego*, red. J. Hausner, Kraków 2001.
- Kozuch B., *Zarządzanie publiczne. W teorii i w praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004.
- Krzyżanowski L., *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, PWN, Warszawa 1992.
- Mahdon M., *Public Value and Health*, The Work Foundation, London 2006.
- Meynhardt T., *Public Value – Turning a Conceptual Framework into a Scorecard*, Paper submitted for the Conference: Creating Public Value in a Multi-Sector, Shared-Power World Minneapolis on September 20-22, 2012, <http://www.leadership.umn.edu/documents/Meynhardt8.9.12.pdf> 9 (dostęp 4.03.2013).

⁷ Rachunkowość ustanawia wiele metod pomiaru wartości, które tworzą zestaw zasad wyceny, nie spełniają one jednak cech paradygmatu pomiaru wartości publicznej, gdyż paradygmat wyceny w rachunkowości nie dopuszcza wieloznaczności.

- Moore M., *Creating Public Value, Strategic Management in Government*, Harvard University Press, Cambridge 1995.
- Nadolna B., *Wpływ koncepcji wartości na pomiar wartości ekonomicznej w rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość w teorii i w praktyce*, red. T. Kiziukiewicz, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2011.
- O'Flynn J., Alford J., *Making sense of public value: concepts, critiques and emergent meanings*, „*International Journal of Public Administration*” 2009, vol. 32, no. 3-4.
- Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej*, Poznań 1992.
- Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K., *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Poister T.H., *Measuring Performance in Public Sector and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons Inc., San Francisco 2003.
- Stocker G., *Public Value Management. A New Normative for Networked Governace*, „*American Review of Public Administration*” 2006, 36, 1.
- Strąk T., *Modele dokonania jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2012.
- Swaniewicz P., *Kto rządzi gminą? Teorie lokalnej władzy politycznej*, „*Samorząd Terytorialny*” 2000, nr 3.
- Szczerski K., *Porządki biurokratyczne*, Księgarnia Akademicka, Kraków 2004.
- Szomburg J., *Od sztywnych procedur do 360 odpowiedzialności, czyli jak ewaluowała administracja publiczna w ciągu ostatnich 150 lat*, „*Pomorski Przegląd Gospodarczy*” 2008, nr 2 (37).
- Van Dooren W., Bouckaert G., Halligan J., *Performance Management in Public Sector*, Basic Books, New York 2010.

THEORETICAL ASPECTS OF MEASURING PUBLIC VALUE OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary: Activity of the public sector, including local government units, requires measuring their outcomes. Therefore, public value is determined. Public value measurement is difficult and needs the use of various methods. The purpose of the paper is to present the essence of the public value and selected methods of its measurement. In the last part of the paper the author highlights the possibility of accounting system implementation to the needs of value measurement of public value. The article was written on the basis of the literature. The author used the method of comparative analysis.

Keywords: public value, measuring of public value, local government units, models of public sector organizations, accounting information system.