

Potrzeby informacyjne menedżerów i pracowników jednostek sektora publicznego w kontekście *New Public Management*

Ewelina Zarzycka, Marcin Michalak

13.1. Wprowadzenie

Od stuleci, a ze szczególną intensywnością od kilkudziesięciu lat, w sektorze publicznym prowadzone są dyskusje, prace oraz badania zorientowane na poprawę efektywności i skuteczności jego funkcjonowania. Jednym z istotnych bodźców sprzyjających powstawaniu i wdrażaniu nowych metod zarządzania i narzędzi wspierających zarządzanie jednostkami sektora publicznego są czynniki gospodarcze i polityczne. W szczególności cyklicznie pojawiające się kryzysy ekonomiczne, powodujące szybkie kurczenie się i tak ograniczonych zasobów, służących osiągnięciu założonych celów organizacji sektora publicznego, wymuszają działania zmierzające do poprawy efektywności działania tego sektora. Szczególne znaczenie dla współczesnego dorobku naukowego oraz osiągnięć praktycznych z zakresu zarządzania sektorem publicznym miały zmiany zapoczątkowane w latach 70. i 80. XX w., a kojarzone głównie rządami Margaret Thatcher.

W przeciwieństwie do sektora prywatnego, gdzie siłą napędową zmian oraz poprawy efektywności i skuteczności działania jest rynek i konkurencja, w sektorze publicznym istnieje konieczność wprowadzania zastępczych mechanizmów regulacyjnych, w postaci przepisów prawnych lub instytucji quasi-rynkowych. Stąd też *benchmarkiem* dla proponowanych reform sektora publicznego stał się rynek, konkurencja oraz dorobek nauki i praktyki zarządzania w sektorze prywatnym. Ogół działań mieszczących się w analizowanym nurcie reformatorskim określa się mianem nowego

zarządzania publicznego (*New Public Management*)¹. Początkowo szczególną popularność nurt ten zyskał w Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych, Nowej Zelandii i Australii. Następnie objął także takie kraje jak: Kanada, Szwecja, Holandia i inne państwa Europy Zachodniej (Andrisani, Hakim, Savas 2002). Aktualnie na kontynencie europejskim ważną rolę w dyspersji idei nowego zarządzania publicznego spełnia Unia Europejska, która przez swoje regulacje prawne, zalecenia bądź inne formy instytucjonalnego oddziaływania na państwa członkowskie stara się zwiększać efektywność i skuteczność działalności sektora publicznego². Dotyczy to także Polski.

W opinii wielu autorów w Polsce nie wdrożono kompleksowej reformy nowego zarządzania publicznego (Zawicki 2011, s. 123). Niemniej jednak zmiany legislacyjne i ustrojowe wprowadzone zwłaszcza po 2000 r. stwarzają szanse, a niejednokrotnie wręcz wymuszają zastosowanie w sektorze publicznym wypracowanych w sferze gospodarki rynkowej rozwiązań z zakresu zarządzania i pomiaru dokonań. Jednym z bardziej jaskrawych przykładów uzasadniających powyższą tezę jest ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – dalej ustawa o finansach publicznych, zgodnie z którą jednostki sektora publicznego w Polsce są zobligowane do wdrożenia systemu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego, a w wybranych obszarach także budżetu zadaniowego. Podstawowym celem wprowadzenia tych instrumentów jest usprawnienie zarządzania w sektorze publicznym, a tym samym zwiększenie jego efektywności, monitorowanie i zarządzanie ryzykiem, sprawny przepływ informacji oraz podniesienie poziomu odpowiedzialności i rozliczania się z efektywnego wykorzystania zasobów publicznych.

Według ustawy o finansach publicznych ciężar wdrożenia i utrzymania nowej koncepcji spoczywa na kierownikach jednostek. Jego wdrożenie wymaga rozszerzenia dotychczas stosowanego systemu rachunkowości jednostek sektora publicznego o elementy rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem rachunku kosztów, budżetowania, jak również pomiaru, oceny oraz komunikowania dokonań. Podejmowanie decyzji przez kierowników jednostek sektora publicznego, jak również efektywna i skuteczna realizacja zadań przez pracowników tych jednostek nie będzie możliwa bez systemu

¹ Inne terminy stosowane odnośnie do tego nurtu reform to: menedżeryzm, rynkowa administracja publiczna, władze przedsiębiorcze, menedżeryzm publiczny, nowe zarządzanie, zarządzanie na zasadach biznesowych, rynkowe władze publiczne (zob. Zawicki 2011, s. 40–41).

² Istotnym katalizatorem reform sektora publicznego w Unii Europejskiej stał się kryzys finansowy, zapoczątkowany w 2007 r., oraz towarzyszący mu kryzys w sektorze finansów publicznych, objawiający się olbrzymim zadłużeniem lub brakiem wypłacalności takich krajów jak chociażby Grecja, Hiszpania, Włochy.

generowania oraz zapewnienia dostępu do informacji „menedżerskich”, dostarczanych tradycyjnie przez system rachunkowości zarządczej.

Celem autorów artykułu jest zbadanie potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników jednostek sektora publicznego w obliczu wdrażania i stosowania systemu kontroli zarządczej, a także próba odpowiedzi na pytanie, jakie metody i narzędzia rachunkowości zarządczej są aktualnie stosowane przez kierowników badanych jednostek sektora publicznego oraz jakie inne metody i narzędzia chcieliby oni wdrożyć, w celu usprawnienia zarządzania organizacją. Ponadto za pomocą ankiety i poszerzonych wywiadów przeprowadzonych z kierownikami i pracownikami wybranych jednostek sektora publicznego dokonano oceny przydatności rachunkowości zarządczej i jej narzędzi w sektorze publicznym.

Problematyka tego artykułu wpisuje się w nurt badań zainicjowanych przez prof. Alicję Jarugę na początku lat 90. XX w. i realizowany do chwili obecnej przez pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Prace, które wówczas rozpoczęto obejmowały badania porównawcze i ocenę dostosowań polskich regulacji rachunkowości do rozwiązań stosowanych w ramach Wspólnoty Europejskiej w obszarze podmiotów sektora publicznego. Wyniki badań porównawczych sektora publicznego zostały przedstawione m.in. w monografiach wydanych w roku 1988 i 1990. (Jaruga 1988; Jaruga 1990). Badania w zakresie rachunkowości sektora publicznego są w dalszym ciągu kontynuowane w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (m.in. A. Jaruga, W.A. Nowak, 1995; A.A. Jaruga, W.A. Nowak, 1996), a w ostatnich latach koncentrują się w dużej mierze na zagadnieniach rachunkowości zarządczej w uczelniach wyższych (I. Sobańska, A. Szychta, J. Michalak, M. Michalak 2009). Przełożeniem praktycznym dociekań naukowych w zakresie systemów rachunkowości w sektorze publicznym jest m.in. opracowany przez zespół pracowników katedry pod kierunkiem prof. nadzw. dr hab. Ireny Sobańskiej projekt systemu informacyjnego do zarządzania Uniwersytetem Łódzkim, który znajduje się aktualnie w fazie wdrożeniowej.

13.2. Nowe zarządzanie publiczne (*New Public Management*)

Idea nowego zarządzania publicznego zakłada zastąpienie tradycyjnego (Weberowskiego) biurokratycznego modelu zarządzania administracją i szeroko rozumianym sektorem publicznym przez model menedżerski. Polega on głównie na próbie możliwie szerokiego zastosowania w sektorze

publicznym zasad i modeli zarządzania znanych i stosowanych z powodzeniem w sektorze prywatnym. Zgodnie z nurtem nowego zarządzania publicznego jednostki tego sektora kreują wartość dla obywateli (*value for citizens*), jeżeli są skuteczne (*effectiveness*), czyli:

- w rezultacie swych działań wypełniają cele ustawowe (statutowe) i spełniają oczekiwania swoich interesariuszy;
- są efektywne (*efficiency*), to znaczy osiągają założone rezultaty przy jak najmniejszym zużyciu zasobów, albo przy danym poziomie zasobów generują możliwie najwyższą wartość dla odbiorców (*Budżet zadaniowy*, Materiały Ministerstwa Finansów RP).

W literaturze przedmiotu z zakresu administracji i zarządzania sektorem publicznym wskazuje się na trzy zasadnicze przyczyny reform tego sektora, określanych mianem nowego zarządzania publicznego (Zawicki 2011, s. 22–30):

1) rozrost sektora publicznego (w tym: przejmowanie coraz większej ilości zadań, w tym także możliwych do realizacji przez sektor prywatny, wzrost zatrudnienia, wzrost nakładów na sektor publiczny), któremu towarzyszyła niska wydajność i ograniczona odpowiedzialność przed społeczeństwem;

2) kryzysy gospodarcze i polityczne lat 70., które spowodowały istotne ograniczenie środków finansowych dostępnych na finansowanie sektora publicznego, przy niezmiennych oczekiwaniach społecznych co do oferowanych świadczeń publicznych oraz spowodowały zwrot w kierunku ekonomii monetarnej i neoliberalnej;

3) kryzys wartości tradycyjnej administracji publicznej, polegający m.in. na: minimalizacji czynnika ludzkiego w kształtowaniu relacji organizacyjnych oraz efektywności i skuteczności działania (brak lub sporadyczne stosowanie procedur oceny pracowniczej); przyjmowaniu uniwersalnych sposobów osiągania celów oraz niska zdolność do przystosowywania się do zmian w otoczeniu; dążeniu do maksymalizacji budżetów i znaczenia urzędów; osiąganiu niskiej efektywności i racjonalności oraz rynkowej nieefektywności.

Studia nad nowym zarządzaniem publicznym mają charakter interdyscyplinarny i obejmują takie obszary badawcze jak: administracja publiczna, rachunkowość, ekonomia, zarządzanie. Badania i działania praktyczne w zakresie nowego zarządzania publicznego mają na celu implementację do sektora publicznego koncepcji, rozwiązań i narzędzi wykorzystywanych w sektorze prywatnym (np. budżetowanie, pomiar dokonań, analiza ryzyka). Wśród najczęściej wymienianych cech nowego zarządzania publicznego znaleźć można (Hood 1991, s. 4–5; Zawicki, 2011 s. 34):

- 1) promowanie konkurencji pomiędzy jednostkami sektora publicznego;
- 2) pomiar dokonań oraz orientację na rezultaty zamiast na nakłady;
- 3) orientację na cele i misję, w miejsce prostego przestrzegania regulacji;
- 4) orientację na klienta i dostarczanie dla niego wartości dodanej;
- 5) przedkładanie mechanizmów rynkowych nad biurokratyczne;
- 6) większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów;
- 7) przejrzyste standardy i miary dokonań;
- 8) większy nacisk na kontrolę efektów;
- 9) decentralizację uprawnień poszczególnych jednostek sektora publicznego;
- 10) kreowanie kultury organizacyjnej sektora publicznego na wzór organizacji sektora prywatnego.

Ważnym źródłem teoretycznym nowego zarządzania publicznego jest nowa ekonomia instytucjonalna, do której należą: teoria wyboru publicznego; austriacka szkoła ekonomii, teoria agencji, teoria praw własności, teoria kosztów transakcyjnych (Greuning 1998).

Podstawą nowego zarządzania publicznego jest menedżerski styl zarządzania oraz przedsiębiorczość w miejsce biurokracji, co ma prowadzić do zwiększenia skuteczności i wydajności. Według O.E. Hughes (1994) różnica między administrowaniem (biurokracją) a podejściem menedżerskim (zarządzaniem) polega na tym, że „administrowanie oznacza wypełnianie instrukcji, natomiast zarządzanie to osiąganie rezultatów”. Transformacja od administrowania do zarządzania wymaga jednak istotnych zmian w systemach pomiaru i komunikowania dokonań jednostek sektora publicznego, 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 *New Public Management* zostały opisane przez E. Ferlie, L. Ashburnen, L. Fitzgerald, A. Pettigrew (1996) w ramach czterech modeli: orientacja na wartość, ograniczanie rozmiarów organizacji i decentralizacja zarządzania, dążenie do doskonałości oraz orientacja na usługi publiczne. Polskie reformy obejmują charakterystyki pierwszego z modeli, który jest charakterystyczny dla reform krajów zachodnich lat 80. oraz część osiągnięć drugiego modelu.

Wśród instrumentów nowego zarządzania publicznego wyróżnia się m.in.: doskonalenie świadczenia usług publicznych, orientację na klienta, orientację na rezultaty, wywoływanie zmian w kulturze organizacyjnej,

planowanie i zarządzanie strategiczne, menedżerski sposób kierowania, zmiany zasad rachunkowości oraz rozwój kontroli finansowej, pomiar działalności, rozwój mechanizmów odpowiedzialności i rozliczania się, zmiany zasad przygotowania i rozliczania budżetów (Zawicki 2011).

13.3. Rachunkowość zarządcza i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w Polsce

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wprowadziła pojęcie systemu kontroli zarządczej, zastępując dotychczas stosowany w sektorze finansów publicznych system kontroli finansowej. Kontrola zarządcza została zdefiniowana w artykule 68 omawianej ustawy, jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (ustawa o finansach publicznych, 2009, s. 34). Główne cele kontroli zarządczej można ująć w przekroju następujących zadań lub funkcji:

- 1) kontroli administracyjnej: zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) planowania, motywowania i sterowania: zapewnienie skuteczności i efektywności działania podmiotów sektora publicznego;
- 3) rozliczania się: ochrona zasobów;
- 4) komunikowania: zapewnienia efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz wiarygodności sprawozdań;
- 5) zarządzania ryzykiem.

Ponadto kontrola zarządcza ma oddziaływać na kulturę organizacyjną jednostek sektora publicznego, przez wprowadzenie mechanizmów mających na celu zapewnienie przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania (ustawa o finansach publicznych, 2009). Uzupełnieniem kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny mający na celu wsparcie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. W szczególności ocena ta dotyczy adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej. Ostatnim ważnym ogniwem reformy systemu finansów publicznych dostarczającym narzędzi wspierających tworzenie kultury nowego zarządzania publicznego jest budżet zadaniowy. Prace nad budżetem zadaniowym w Polsce rozpoczęto w 2006 r. Pierwsza wersja wieloletniego budżetu zadaniowego dotyczy roku 2008 z perspektywą do roku 2013 r. Budżet ten jest opracowywany metodą „od zera”, na podstawie specyfikacji celów

i zadań do wykonania, których stopień realizacji monitorują i oceniają odpowiednio dobrane wskaźniki finansowe i niefinansowe.

W dniu 16 grudnia 2009 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło Komunikat nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zawierają podstawowe wytyczne dotyczące kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Celem standardów kontroli zarządczej jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej, który będzie zgodny z międzynarodowymi standardami i który będzie wykorzystany do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Dlatego też omawiane standardy stanowią uporządkowany zbiór wskazówek przydatnych dla osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie kontroli zarządczej dla tworzenia, oceny i doskonalenia tych systemów (Komunikat nr 23..., 2009).

Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach, odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej:

1) **środowisko wewnętrzne** dotyczy systemu zarządzania jednostką i sposobu jej organizacji. Obejmuje ono 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;

2) **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;

3) **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;

4) **informacja i komunikacja** dotyczą zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także wdrożenia systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, który będzie efektywny i pozwoli na sprawny przepływ informacji i właściwe ich zrozumienie przez odbiorców;

5) **monitorowanie i ocena** odnoszą się do skuteczności systemu kontroli i jego poszczególnych elementów w celu rozwiązywania pojawiających się problemów. (Komunikat nr 23..., 2009).

Informacja i komunikacja pełnią w systemie kontroli zarządczej niezwykle istotną rolę. Standard zakłada bowiem, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych dla wykonywania obowiązków, a system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców. Co więcej właściwy system informacji i komunikacji jest niezbędny dla zarządzania procesami zachodzącymi w jednostkach sektora finansów publicznych. W standardach wymieniane są trzy obszary związane z informacją: bieżącą informację, komunikację wewnętrzną i komunikację zewnętrzną.

Osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań. Bieżąca informacja pozwala na natychmiastową reakcję na stwierdzone niedociągnięcia, a także wspomaga proces podejmowania decyzji w jednostce sektora finansów publicznych.

Komunikacja wewnętrzna ma na celu zapewnienie efektywnego przekazywania ważnych informacji w ramach danej jednostki oraz w obrębie działu administracji rządowej i jednostki samorządu terytorialnego. Struktura organizacyjna jednostki wpływa znacząco na kształt systemu informacji i komunikacji.

Komunikacja zewnętrzna koncentruje się na efektywnym systemie wymiany informacji z podmiotami zewnętrznymi, mającymi wpływ na osiąganie celów i realizację zadań. W pierwszym rzędzie wiąże się ona z przepływem informacji między jednostkami podległymi i nadrzędnymi. Ponadto istotna jest komunikacja pomiędzy podmiotami sektora publicznego a różnymi podmiotami zewnętrznymi o różnej formie organizacyjnej i statusie prawnym. Komunikacja zewnętrzna ma więc znaczący wpływ na system finansowy danej jednostki. Ponadto może przyczynić się do wzrostu prestiżu i wiarygodności organizacji, jako partnera do konsultacji i transakcji o różnym przeznaczeniu, a także wpłynąć na ocenę jej działalności (Walentynowicz 2010).

Koncepcja systemu kontroli zarządczej opracowana przez ustawodawcę opiera się na dwóch poziomach. Podstawowym poziomem funkcjonowania kontroli zarządczej w całym sektorze finansów publicznych jest jednostka sektora finansów publicznych (I poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej na tym poziomie jest odpowiedzialny kierownik jednostki. W ramach administracji rządowej i samorządowej kontrola zarządcza funkcjonuje odpowiednio na poziomie działu administracji rządowej, a także na poziomie jednostek samorządu terytorialnego, jako całości (II poziom kontroli zarządczej). Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego na tym poziomie odpowiada wójt

(burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa w przypadku samorządu terytorialnego (Komunikat nr 23..., 2009).

Obowiązek ustanowienia kontroli zarządczej oznacza więc, że to właśnie kierujący daną jednostką jest odpowiedzialny za wdrożenie skutecznych rozwiązań organizacyjnych i procedur, a następnie za zapewnienie, że są one przestrzegane. Co więcej, kierujący jednostką może dowolnie wybierać konkretne rozwiązania. Wdrożenie kontroli zarządczej, choć w pierwszym etapie może oznaczać dla instytucji dodatkowe nakłady prac i związane z tym koszty, pozwoli na zidentyfikowanie czynności niedodające wartości, wyeliminowanie zbędnych działań, usprawnienie obecnych procedur i w rezultacie na poprawę jakości zarządzania. Co więcej ustawa o finansach publicznych dodatkowo podkreśla osobistą odpowiedzialność kierujących jednostką za kontrolę zarządczą, wprowadzając obowiązek składania corocznych oświadczeń o stanie kontroli zarządczej. Raz do roku kierujący daną jednostką musi potwierdzić własnoręcznym podpisem, że wdrożone rozwiązania funkcjonują zgodnie z założeniami i pozwalają na bieżąco diagnozować ewentualne nieprawidłowości w zakresie zarządzania organizacją.

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

13.4. 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. Jest bowiem oczywiste, że rachunkowość zarządcza wspierająca proces zarządzania organizacją i dostarczająca informacji kierownikom dla podejmowania decyzji, może być także narzędziem zapewniającym efektywne i gospodarnie wydatkowanie finansów publicznych.

W ostatnim dziesięcioleciu w krajach Europy Zachodniej, USA oraz Australii podejmowana jest coraz częściej dyskusja dotycząca zmiany roli rachunkowości zarządczej i jej narzędzi w sektorze publicznym w perspek-

tywie wdrażania koncepcji *New Public Management* (m.in. są to badania Lapsley 1999, Bogt 2008).

I.J. Pettersen (2001) podejmuje niezwykle interesującą próbę odnalezienia powiązań między informacją pochodzącą z systemu rachunkowości zarządczej a procesem zrozumienia i prawidłowego wdrożenia reform norweskiego sektora publicznego, inspirowanych NPM. Na przykładzie *case study* jednego ze szpitali w Norwegii autor pokazuje jak istotny jest proces definiowania i interpretowania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości dla procesu wdrażania zmian w zarządzaniu podmiotami sektora publicznego.

W literaturze przedmiotu pojawiają się również badania próbujące zidentyfikować czynniki mające wpływ na kształt systemu rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Y.M. Chia i H.C. Koh (2007) poszukują związku między kulturą organizacyjną danego podmiotu a stosowanymi w nim narzędziami i metodami rachunkowości zarządczej. Autorzy w wyniku ankiety przeprowadzonej wśród 24 agencji rządowych stwierdzają, iż kultura organizacyjna jednostki ma wpływ na poziom innowacyjności rachunkowości zarządczej stosowanej przez daną organizację.

Także A. Ball (2001) zadaje pytanie o innowacyjność rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym oraz jej przydatność i istotność dla zarządzania w tym sektorze. Analizując przypadek stosowania *benchmarkingu* w jednostkach finansów publicznych dokonuje ona ostrej krytyki kształtu rachunkowości w tych jednostkach, twierdząc, że nie powinno się stosować terminu rachunkowość zarządcza w odniesieniu do sektora publicznego. Autorka określa rachunkowość zarządczą w sektorze publicznym jako model narzucony przez rząd i sterowany centralnie przez niego, co jest zaprzeczeniem istoty rachunkowości zarządczej.

W ostatnich pracach wiele miejsca zostało poświęcone problematyce budżetowania, pomiaru dokonań i odpowiedzialności za dokonania w sektorze publicznym. Wśród problemów poruszanych przez autorów i badaczy na całym świecie na pierwszym miejscu plasuje się kwestia doboru odpowiednich finansowych i niefinansowych mierników dokonań (m.in. Lee 2008; Guthrie 1994, Spigelman 2001) oraz przydatności i jakości systemu raportowania dokonań jednostek sektora publicznego (m.in. Carlin, Guthrie 2001; Walker 1995). Stosunkowo niewiele miejsca poświęcono kwestiom dotyczącym zarządzaniu kosztami i analizie kosztów w sektorze publicznym, a także problematyce zwiększania efektywności i skuteczności w tym sektorze (Helden 2005).

Niezwykle interesujące badanie zostało przeprowadzone przez Lee (2008) wśród kierowników sektora publicznego w Australii i miało na celu odpowiedzieć na pytanie: jakie informacje o dokonaniach podmiotu są według nich najbardziej istotne i użyteczne dla osiągnięcia celów przez organizację, którą zarządzają. Badani przez autora menedżerowie wskazali wskaźniki finansowe, takie jak wynik operacyjny i informację o kosztach, jako najbardziej istotne dla zarządzania jednostką sektora publicznego. Wśród wskaźników o charakterze niefinansowym menedżerowie wskazywali na ogromne znaczenie jakości, np. świadczonych usług. Autor przyznaje, że wybór menedżerów padał przede wszystkim na wskaźniki o charakterze finansowym, z niewielkim udziałem wskaźników niefinansowych, co autor tłumaczy wpływem koncepcji *New Public Management*, nawołującej do redukcji kosztów i lepszego zarządzania nimi.

Również w Polsce w ostatnich kilku latach szczególnie intensywnie prowadzone są prace z zakresu rachunkowości finansowej sektor publicznego. Oprócz już wymienionych pracowników Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego prace dotyczące sprawozdawczości budżetowej w kontekście nowej ustawy opublikowali m.in. M. Kaczurak-Kozak (2011), T. Kostrzewa (2010), M. Dylewski (2011).

Problematyka kontroli zarządczej i informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej jest przedmiotem artykułów i prac wydanych w ostatnich dwóch latach, m.in. E. Hellich (2010), T. Mikulska (2011), B. Filipiak (2011).

13.5. Badanie empiryczne potrzeb informacyjnych menedżerów i pracowników sektora publicznego

Problematyka potrzeb informacyjnych menedżerów i kierowników w sektorze publicznym może być rozpatrywana w kontekście licznych teorii, jednakże najbardziej zasadne wydaje się wykorzystanie teorii instytucjonalnej. Teoria instytucjonalna znalazła już zastosowanie w wielu badaniach dotyczących np. zmian w roli rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym (Perera 2007) bądź wpływu otoczenia instytucjonalnego na praktyki rachunkowości (Abernethy, Chua 1996; Covalleski i in. 1993). Przyjęte w Polsce standardy kontroli zarządczej wymagają zapewnienia pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, a także wdrożenia systemu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, który będzie efektywny i pozwoli na sprawny przepływ informacji i właściwe ich

rozumienie przez odbiorców. Przepisy ustawy i standardy zamieszczone w Komunikacie 23... stają się więc instytucjami skłaniającymi kierowników jednostek sektora publicznego (instytucje formalne) do wdrożenia systemu kontroli zarządczej. Co więcej, posiadanie odpowiedniej informacji jest niezbędne kierownikowi do zarządzania daną organizacją oraz osiągania przez nią założonych celów (instytucje nieformalne). W związku z tym można postawić następującą hipotezę badawczą:

- wdrażanie i utrzymanie systemu kontroli zarządczej w sektorze publicznym wywołuje potrzebę posiadania informacji niezbędnej dla zarządzania organizacją i w konsekwencji skłania do stosowania nowych narzędzi i metod rachunkowości zarządczej.

Opis próby badawczej

W badaniu ankietowym (wywiadzie strukturalizowanym) przeprowadzonym przez autorów tego artykułu wzięło udział 45 respondentów reprezentujących jednostki samorządu terytorialnego. Dzięki bezpośredniemu kontaktowi z respondentami zwrotność odpowiedzi wyniosła 99%. Spośród badanych respondentów 36% zajmowało stanowiska kierownicze, zaś 64% stanowiska niekierownicze.

Tabela 13.1. Udział stanowisk kierowniczych i niekierowniczych w badanej próbie

Typ zajmowanego stanowiska	%
Kierownicze,	35,56
Niekierownicze	64,44
Razem	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych (dotyczy wszystkich tabel).

Tabela 13.2. Doświadczenia zawodowe

Przebieg kariery zawodowej	%
Od początku w sektorze publicznym	70,45
Wcześniej praca w sektorze prywatnym	29,55
Razem	100,00

Ponadto 70% respondentów od początku swojej kariery zawodowej było związanych z sektorem publicznym. Pozostałe 30% ankietowanych pracowało

wcześniej w sektorze prywatnym, co może wpływać na proces dyfuzji rozwiązań i narzędzi zarządzania z sektora prywatnego do sektora publicznego.

Jednym z celów badania było określenie, jakie narzędzia i metody rachunkowości wykorzystują menedżerowie i pracownicy jednostek sektora publicznego w procesie zarządzania jednostką lub w procesie realizacji jej zadań operacyjnych. Uzyskane wyniki wskazują, że w jednostkach sektora publicznego główną rolę odgrywa tradycyjne budżetowanie (50% wskazań) oraz pomiar stopnia realizacji budżetu, poprzez pomiar i analizę rzeczywście poniesionych kosztów i osiąganych przychodów (31,8%). Na podstawie danych szczegółowych można 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. Przytoczone dane wskazują wyraźnie na instytucjonalne oddziaływanie przepisów prawnych na zakres i rodzaj informacji stanowiących podstawę zarządzania i realizacji zadań jednostek sektora publicznego, jak również na sposób efektywnego rozliczenia się z efektywności gospodarowania zasobami publicznymi. Mniejsze zainteresowanie pracowników wykonawczych rzeczywistym poziomem kosztów lub przychodów, wynikających z realizowanych zadań, może świadczyć o mało efektywnym systemie komunikowania wewnętrznego (przepływu informacji) w ramach badanych jednostek sektora publicznego, albo o niskim poziomie świadomości lub zaangażowania pracowników w efektywne i skuteczne realizowanie działań. Wyznaczają one obszar istotnych zmian, jakie powinny zostać przeprowadzone w systemie informacyjnym rachunkowości tych jednostek, tak by zapewnić realizację celów kontroli zarządczej. Należy podkreślić, iż w tym zakresie wyniki i wnioski są zgodne z przytaczanymi już wcześniej badaniami I.J. Pettersena (2001), który pokazuje, jak istotny jest proces definiowania i interpretowania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości dla procesu wdrażania zmian w zarządzaniu podmiotami sektora publicznego.

Tabela 13.3. Podejścia, metody i narzędzia wykorzystywane przez respondentów do zarządzania jednostką sektora publicznego lub w procesie realizacji własnych zadań

Podejścia, metody i narzędzia	%
1	2
Budżetowanie kosztów i przychodów	50,00
Regularna analiza rzeczywście poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów	31,82
Klasyfikacja kosztów na stałe i zmienne	18,18
Pomiar dokonań przy pomocy wybranych wskaźników o charakterze niefinansowym	18,18

Tabela 13.3. (cd.)

1	2
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych z uwzględnieniem specyfiki sektora publicznego	15,91
Pomiar dokonań przy pomocy wybranych wskaźników o charakterze finansowym	15,91
Kalkulacja kosztu jednostkowego świadczonych usług	13,64
Analiza odchyleń wielkości rzeczywistych od budżetowanych	11,36
Analiza kosztów i korzyści dla podejmowania decyzji krótkookresowych	11,36
Klasyfikacja kosztów na bezpośrednie i pośrednie	9,09
<i>Benchmarking</i>	6,82
<i>Balanced Scorecard</i>	2,27
Inne	0,00

Uwaga: Respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Dane przedstawione w tabeli 13.3 wskazują ponadto na relatywnie niski stopień wykorzystania miar niefinansowych w pomiarze dokonań jednostek sektora publicznego. 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. Jest to z jednej strony uzasadnione 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 jednostek sektora publicznego. 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 dla zarządzania procesami zachodzącymi w jednostkach sektora publicznego.

Kolejnym etapem badania była próba zidentyfikowania potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników jednostek sektora publicznego, służących do zapewnienia efektywnej i skutecznej realizacji stojących przed nimi zadań zarządczych i operacyjnych. Potrzeby informacyjne respondentów były badane metodą pośrednią, poprzez wskazanie metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, które ułatwiłyby zarządzanie jednostką lub realizację codziennych zadań. Wyniki tej analizy zostały przedstawione w tabeli 13.4.

Tabela 13.4. Metody i narzędzia, jakich wdrożenia oczekiwaliby respondenci, jako wsparcie procesu zarządzania jednostką sektora publicznego lub w procesie realizacji własnych zadań

Metody i narzędzia służące wsparciu procesu zarządzania jednostką sektora publicznego lub w procesie realizacji własnych zadań	%
Regularna analiza rzeczywiste poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów	36,36
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych z uwzględnieniem specyfiki sektora publicznego	27,27
Kalkulacja kosztu jednostkowego świadczonych usług	20,45
Budżetowanie kosztów i przychodów	18,18
Analiza odchyleń wielkości rzeczywistych od budżetowanych	18,18
Pomiar dokonań przy pomocy wybranych wskaźników o charakterze finansowym	18,18
Analiza kosztów i korzyści dla podejmowania decyzji krótkookresowych	15,91
Pomiar dokonań przy pomocy wybranych wskaźników o charakterze niefinansowym	15,91
Rachunek kosztów zmiennych, w tym klasyfikacja kosztów na stałe i zmienne	11,36
<i>Benchmarking</i>	11,36
Klasyfikacja kosztów na bezpośrednie i pośrednie	9,09
<i>Balanced scorecard</i>	6,82
Inne	0,00

Uwaga: Respondenci mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Uzyskane wyniki wskazują na wzrost zapotrzebowania wśród respondentów na informacje o rzeczywistych kosztach i przychodach realizowanych zadań. Respondenci ujawniają ponadto duże zapotrzebowanie na informacje dotyczące opłacalności i racjonalności przyjmowanych planów inwestycyjnych w kontekście ich długofalowych skutków finansowych (w perspektywie całego cyklu trwania projektu), łącznie z uwzględnieniem efektów zewnętrznych. Kolejną istotną potrzebą informacyjną, zidentyfikowaną w wyniku badania, okazała się dostępność informacji o koszcie realizacji usług lub produktów. Potrzebna ta może być skutkiem kolejnego z czynników instytucjonalnego oddziaływania na potrzeby informacyjne uczestników jednostek sektora publicznego, jakim są wymogi programów pomocowych Unii Europejskiej w zakresie rozliczania kosztów projektów, jak również warunkowana poziomem kosztów wysokość odpłatności za usługi i produkty współfinansowane z środków unijnych.

Tabela 13.5. Ocena stosowanych w jednostce sektora publicznego mierników dokonań

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

Podobnie jak w przypadku badania *status quo* w zakresie stosowanych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej, tak 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 Lee (2008), w których menedżerowie wskazywali miary finansowe, takie jak informacje o kosztach lub wyniku finansowym, jako najbardziej istotne dla zarządzania jednostkami sektora publicznego.

Niskie zainteresowanie miarami niefinansowymi może po części wynikać z niewłaściwego ich doboru w jednostkach sektora publicznego lub z nieefektywnego sposobu posługiwania się nimi. Wskazują na to wyniki przedstawione w tabeli 13.5.

Prawie 67% respondentów uznało, że stosowane w ich jednostkach mierniki dokonań są dobrane niewłaściwie, gdyż w żaden sposób nie odzwierciedlają wyników działalności mojej jednostki. Kolejne 13% dostrzega dysfunkcje w systemie mierników dokonań, polegające na tym, że poziom miernika jest kształtowany przez czynniki niezależne od osób ocenianych przy jego pomocy. Jest to sprzeczne z podstawowymi zasadami tworzenia mierników, gdyż powinny one mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania ma wpływ.

Żaden z respondentów nie uznał stosowanego systemu miar niefinansowych, jako odzwierciedlającego rzeczywiste zmiany efektywności działania w swojej jednostce sektora publicznego.

Tempo osiągnięcia zamierzonych skutków kontroli zarządczej zależy w dużej mierze od istniejących barier wdrożenia. Jako główne bariery we wdrażaniu nowych rozwiązań w zakresie systemów pomiaru i systemów informacyjnych w jednostkach sektora publicznego wymieniane są przede wszystkim: brak czasu (55%) oraz brak wiedzy (30%). Pozostałe wskazania przedstawia tabela 13.6.

Tabela 13.6. Bariery wdrożenia metod i narzędzi wskazanych w tabeli 13.4

Bariery wdrożenia metod i narzędzi	%
Brak czasu	54,55
Brak wiedzy	29,55
Brak środków finansowych	22,73
Brak praktycznego zastosowania	11,36
Inne – proszę podać jakie:	0,00

Wyznacznikiem potrzeb informacyjnych kierowników i pracowników jednostek sektora publicznego są także korzyści, jakich upatrują respondenci z wdrożenia nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej (tabela 13.7). Do najczęściej podkreślanych należą: lepsza kontrola i re-educacja kosztów (50%), lepsza jakość świadczonych usług (41%), jak również zwiększenie motywacji pracowników (25%). Pierwsza z wymienionych korzyści uzasadnia wysoki udział narzędzi finansowych, jakich wdrożenia postulowali respondenci w tabeli 13.4. Natomiast wysoki odsetek respondentów wskazujących na korzyść w postaci poprawy jakości świadczonych usług, z jednej strony potwierdza przywoływane już wyniki badań Lee (2008), z drugiej zaś nie jest spójne z niskim zainteresowaniem miernikami niefinansowymi.

Tabela 13.7. Analiza oczekiwanych korzyści z wdrożenia metod i narzędzi rachunkowości wskazanych w tabeli 13.4

Korzyści z wdrożenia metod i narzędzi	%
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
Inne – proszę podać jakie:	0,00

13.6. Podsumowanie

Na podstawie uzyskanych przez autorów tego artykułu wyników badań można stwierdzić, iż badani przedstawiciele sektora publicznego w niewielkim stopniu wykorzystują informacje pochodzące z systemu rachunkowości ich organizacji w procesie zarządzania lub wykonywania swoich obowiązków. Także zakres metod i narzędzi rachunkowości zarządczej stosowanych w sektorze publicznym jest bardzo wąski, co może wynikać z niewielkich potrzeb informacyjnych osób zatrudnionych w tym sektorze. Tym samym otrzymane wyniki nie potwierdziły postawionej w badaniu hipotezy.

Taki stan rzeczy jest niepokojący, jednakże może on wynikać z krótkiego okresu funkcjonowania kontroli zarządczej w Polsce oraz niewielkiego jeszcze doświadczenia i wiedzy praktycznej w tym zakresie pracowników sektora publicznego. Pomimo że zakres i rodzaj informacji stanowiących podstawę zarządzania i realizacji zadań jednostek sektora publicznego w porównaniu z sektorem prywatnym jest niewielki, to wszyscy ankietowani zgodnie identyfikują potencjalne korzyści z wdrożenia nowych rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej.

Dalsze badania autorów będą ukierunkowane na identyfikację problemów związanych z wdrażaniem narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym i próbę znalezienia przyczyn takiego stanu rzeczy. Poszerzona zostanie również próba, a w badaniu ankietowym dodane zostaną pytania dotyczące dotychczasowych doświadczeń pracowników sektora publicznego w zakresie wdrożenia kontroli zarządczej.

Bibliografia

- Abernethy M.A., Chua W.F. (1996), *A field study of control system "Redesign": The impact of institutional processes on strategic choice*, „Contemporary Accounting Research”, vol. 13(2).
- Andrisani P.J., Hakim S., Savas E.S. (2002), *The new public management: lessons from innovating governor and mayors*, Kluwer Academic Publishers, London.
- Ball A. (2001), *Discovering its own relevance? Reflections on the "new" management accounting in the public sector*, „Accounting Forum”, 24(3).
- Carlin T., Guthrie J. (2001), *The new business of government budgeting: reporting non-financial performance information in Victoria*, „Australian Accounting Review”, vol. 11 (3).

- Chia Y.M, Koh H.C. (2007), *Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: a Singapore study*, „Financial Accountability & Management”, 23(2).
- Covaleski M.A., Drismith M.W., Michelman J.E. (1993), *An institutional theory perspective on the DRG Framework, Case-mix accounting systems and health care organisation*, „Accounting, Organisations and Society”, vol.18 (1).
- Bogt Ter, 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”, 24(3).
- Dylewski M. (2011), *Sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego i możliwości ich wykorzystania w ocenie dokonań samorządu*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Ferlie E., Ashburnen L., Fitzgerald L., Pettigrew A. (1996), *The New Public Management in Action*, Oxford University Press, Oxford.
- Filipiak B. (2011), *Budżet zadaniowy jako instrument pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Guthrie J. (1994), *Performance Indicators in the Australian Public Sector*, [w:] E. Buschor, K. Schedler (red.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Berne, Bern/Stuttgart/Vienna.
- Heleden G.J (2005) *Researching public sector transformation: the role of management accounting*, „Financial Accountability & Management”, 21(1).
- Hellich E. (2010), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – nowy termin czy nowa jakość?*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14.
- Hood, C. (1991), *A Public Management for All Seasons?*, „Public Administration”, no. 69, Spring.
- Hughes O.E. (1994), *Public Management and Administration. An Introduction.*, The Macmillan Press Ltd., London.
- Jaruga A. (1988), *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting in East European Nations*, [w:] J. L. Chan, R.H. Jones, *Governmental Accounting and Auditing International Comparison*, Croom Helm Ltd, London.
- Jaruga A. (1990), *Government Accounting in Poland*, [w:] A. Premchand, *Government Financial Management Issues and Country Studies*, International Monetary Fund, Press Washington D.C.
- Jaruga A., Nowak W.A. (1995), *Model innowacyjny w rachunkowości sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 33.
- Jaruga A., W.A. Nowak (1996), *Toward a general model of public sector accounting innovation*, [w:] J. L. Chan, R.H. Jones, K.G. Lüder (eds.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI PRESS INC., vol. 9, Greenwich, Connecticut & London.
- Kaczurak-Kozak M. (2011), *Sprawozdawczość budżetowa w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Zeszyty Naukowe Rachunkowość Teorii i Praktyce”, nr 625.

- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., *Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*, Dz. Urz. MF 2009, nr 15, poz. 84.
- Kostrzew T. (2010), *Zakres informacyjny skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w kontekście celów stawianych temu sprawozdaniu*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 14.
- Lapsley I. (1999), *Accounting and the New Public Management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?*, „Financial Accountability & Management”, no. 15(3).
- Lee J. (2008), *Preparing performance information in the public sector: an Australian perspective*, „Financial Accountability and Management”, no. 24(2).
- Mikulska T. (2011), *Budżet zadaniowy jako wyznacznik zmian w systemie rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] J. Gierusz, T. Martyniuk (red.), *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, t. 1.
- Perera S. (2007), *The change in the role of management accounting in a public sector organisation: an institutional interpretation*, „Asia-Pacific Management Accounting Journal”, vol. 2(1).
- Pettersen I. J. (2001), *Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects*, „The European Accounting Review”, 10(3).
- Spiegelman J. (2001), *A Performance that Doesn't Measure Up*, *The Public Sector Informer*, „The Australian Financial Review”, August.
- Sobańska I., Szychta A., Michalak J., Michalak M., (2009), *Empirical study of management accounting change in university: experiences from Poland*, [w:] I. Sobańska, L. Bogdaniene, C. Christauskas, W.A. Nowak (eds.), *Enterprise Accounting and Management under Globalization: Recent Evidence from Poland and Lithuania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240.
- Walentynowicz P.(2010), *Nowy rodzaj kontroli: kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej”, nr 8.
- 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.
- Zawicki M. (2011), *Nowe zarządzanie publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Źródła internetowe

- Gruening G. (1998), *Origin and Theoretical Basis of the New Public Management*, IPMN Conference, <http://www.inpuma.net/research/papers/salem/gernod.doc> (odczyt 21.06.2012).
- Materiały szkoleniowe Ministerstwa Finansów, *Budżet zadaniowy. E – szkolenie dla Grupy Zarządzającej*, http://www.mf.gov.pl%2F_files_%2Fbudzet_zadaniowy%2Fe-szkolenia%2Fe_-szkolenie_zarządzajaca.pdf&ei=9nftT7G8NOj34QT6XNDQ&usg=AFQjCNES8xvpXyzMP_gBW05j-JdP2gCXgQ&sig2=-vmkViD_uaZIWK_n0OII_Q (21.06.2012).