

SATYSFAKCJA OBYWATELI I INNYCH INTERESARIUSZY A INSTRUMENTY ZARZĄDZANIA W JST

Urszula Kobylińska
Artur J.Kożuch
Katarzyna Liczmańska
Małgorzata Marzec
Anna Świrska

Kraków 2016

Recenzent:

Michał Fliegier Uniwersytet Adma Mickiewicza w Poznaniu
Jan Żukowski Uniwersytet Aleksandra Stulginskisa w Kownie

Afiliacje autorów:

Urszula Kobylińska, Politechnika Białostocka
Artur J. Kożuch Uniwersytet Rolniczy w Krakowie
Katarzyna Liczmańska, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w
Toruniu
Małgorzata Marzec, Uniwersytet Jagielloński
Anna Świrska, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy w
Siedlcach

© Copyright by Towarzystwo Naukowe Współczesnego
Zarządzania

e-ISBN 978-83-61630-02-9

Towarzystwo Naukowe Współczesnego
Zarządzania

Osiedle Kazimierzowskie 18/367

30-348 Kraków

Wstęp	6
Rozdział I. Zarządzanie innowacyjne w jednostkach samorządu terytorialnego	9
1.1. Samorząd terytorialny w Polsce	9
1.2. Specyfika zarządzania w jednostkach sektora samorządowego	15
1.3. Istota innowacji i zarządzania innowacyjnego w jednostkach sektora samorządowego	23
Rozdział II. Satysfakcja jako obszar pomiaru efektów działania JST	35
2.1. Satysfakcja w procesie powstawania trwałych relacji z klientem	35
2.2. Koncepcje i metody pomiaru satysfakcji klientów	42
2.3. Pomiar satysfakcji odbiorców usług publicznych	51
Rozdział III. Współczesne koncepcje planowania budżetowego	59
3.1. Aktualne warunki budżetowania w polskich JST	59
3.2. Planowanie budżetowe w JST	71
3.3. Budżet zadaniowy - narzędzie racjonalizacji gospodarki finansowej JST	81
Rozdział IV. Rachunkowość jako źródło informacji planistycznych w JST	89
4.1. Istota i podstawowe zasady rachunkowości budżetowej	89
4.2. Informacyjne znaczenie sprawozdawczości JST	99
4.3. Identyfikacja obszarów zmian i dostosowania rachunkowości budżetowej do potrzeb systemów informacyjnych w jednostkach samorządu terytorialnego	110
Rozdział V. Instrumenty wsparcia procesów zarządzania w JST	116
5.1. Strategiczny wymiar planowania w jednostkach samorządu terytorialnego	116
5.2. Balanced Scorecard w procesie przenoszenia strategii na działania operacyjne JST	124
Zakończenie	135
Bibliografia	137

Wstęp

Problematyka zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego (JST) stanowi jeden z najważniejszych obszarów badań dotyczących funkcjonowania władzy lokalnej. Z tego powodu stanowi ona przedmiot zainteresowania teoretyków i praktyków, którzy swoje rozważania kierują w stronę samorządu terytorialnego. Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy rysuje się presja na poprawę ekonomicznych i społecznych wyników działania tych organizacji.

Osiąganie korzystnych rezultatów nie jest możliwe bez nowoczesnego zarządzania, a jednocześnie różnorodność procesów i zjawisk składających się na ten system powoduje znaczne trudności i perturbacje w osiąganiu celów bieżących i rozwojowych. Przeciwdziałanie tym negatywnym zjawiskom wymaga zatem podejmowania już na etapie planowania decyzji, które stanowiąc będą wyznacznik dla skuteczności, wydajności i oszczędności w procesie świadczenia usług publicznych na szczeblu lokalnym.

Planowanie, polegające na wyznaczaniu celów, wskazywaniu zasobów niezbędnych do ich realizacji i co najważniejsze, określaniu sposobów działania, które zapewnią sprawność JST, stanowi relatywnie najważniejszą z funkcji zarządzania realizowanych przez menedżerów publicznych. Jest ono ważne w sytuacji, gdy gospodarka finansowa tych organizacji charakteryzuje się ograniczonością zasobów, a jej racjonalizacja wymaga maksymalnego dostosowania posiadanych lub możliwych do pozyskania środków publicznych do zadań służących realizacji celów. W tym kontekście szczególna uwaga położona być powinna na gospodarcze uzasadnienie i społeczną akceptowalność podejmowanych działań, a jednym z aspektów wymagających zainteresowania jest metodyka planowania przebiegu procesów świadczenia usług publicznych, zapewniająca zgodność zużycia zasobów będących w dyspozycji JST z potrzebami obywateli i innych interesariuszy.

Podstawowym celem działania jednostek samorządu terytorialnego jest długookresowe zaspokajanie potrzeb

społeczności lokalnych. Jest to zadanie o tyle trudne, że wymaga zarówno poznania tych potrzeb, stanowiących z natury rzeczy kategorie często niemierzalne i powodujące problemy z interpretacją, jak i dokonania pomiaru efektów podejmowanych działań. Z tego powodu w literaturze przedmiotu niejednokrotnie podejmowane są próby stosowania różnego rodzaju sposobów pomiaru, zapewniającego racjonalność działania jednostek samorządu terytorialnego oraz pozwalającego określić wydajność, oszczędność czy skuteczność podejmowanych działań.

Celem niniejszego opracowania jest zatem próba zaprezentowania koncepcji łączącej zagadnienie innowacyjnego zarządzania w gminie z instrumentarium planowania i w tym kontekście umieszczenie teorii opisującej satysfakcję obywateli i innych interesariuszy JST.

W rozdziale pierwszym zdefiniowano zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego, zwracając uwagę na jego wymiar innowacyjny. Podjęte rozważania pozwoliły na zidentyfikowanie specyfiki zarządzania w organizacjach podsektora samorządowego oraz na wskazanie istoty procesów innowacyjnych i zarządzania innowacyjnego.

Rozdział drugi poświęcono zagadnieniom satysfakcji, wskazując na potrzebę tworzenia trwałych relacji pomiędzy organizacją a interesariuszami. W tym kontekście zwrócono uwagę na potrzebę dokonywania pomiaru poziomu satysfakcji obywateli i innych interesariuszy jako konsumentów usług świadczonych na poziomie lokalnym.

W rozdziale trzecim podjęto rozważania dotyczące najważniejszego instrumentu zarządzania finansami na poziomie lokalnym - budżetu. Prowadzone rozważania służą wskazaniu aktualnie stosowanych, zgodnych ze stanem prawnym procedur planistycznych oraz wskazanie budżetu zadaniowego, którego stosowanie stanowić krok w kierunku usprawniania działalności organizacji publicznych w Polsce.

Rozdział czwarty przedstawia aktualne warunki działania podstawowego systemu informacyjnego w JST – rachunkowości budżetowej. W rozważaniach podjęto próbę identyfikacji

obszarów zmian, które służyć będą poprawie jakości informacji, a w efekcie usprawnieniu procesów świadczenia usług publicznych na poziomie pojedynczej jednostki samorządu terytorialnego.

Rozdział piąty monografii poświęcono zagadnieniom związanym z planowaniem strategicznym i instrumentarium zapewniającym planowanie na tym poziomie ogólności, ze szczególnym uwzględnieniem mechanizmów wymaganych przez obowiązujące przepisy prawne. Zagadnienia te uzupełniono o rozważaniami dotyczącymi znaczenia Strategicznej Karty Wyników dla uwzględnienia potrzeb obywateli i innych interesariuszy w działaniach JST.

Przedstawione rozważania są wynikiem przekonania o potrzebie dalszego badania zagadnień opisanych w monografii, a zaproponowane tu teorie stanowić powinny przyczynek dla podejmowania szerszych prac i badań służących poznaniu procesów świadczenia usług publicznych w sposób zapewniający zwiększenie poziomu satysfakcji obywateli i innych interesariuszy JST.

Autorzy

Rozdział I. Zarządzanie innowacyjne w jednostkach samorządu terytorialnego

1.1. Samorząd terytorialny w Polsce

Reforma administracji publicznej w Polsce, prowadzona konsekwentnie od 1990 roku, oprócz utworzenia jednostek samorządu terytorialnego na obszarze gminy, powiatu i województwa miała na celu uporządkowanie struktur administracji terenowej¹. Ogrom zmian w obszarze zarządzania lokalną i regionalną administracją publiczną obrazuje również fakt, że polska administracja terenowa jest jednocześnie organem założycielskim dla prawie 50 tysięcy jednostek organizacyjnych.

Za początek działania zdecentralizowanej administracji terenowej uznaje się wejście w życie ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie terytorialnym (Dz.U. nr 16, poz. 95). Ten akt prawny reaktywował bowiem samorząd terytorialny na najniższym szczeblu podziału terytorialnego w gminie, zmieniając w zasadniczo sposób i zakres działalności urzędów. Wprowadzony ustawą zdecentralizowany model administracji publicznej ustanawiał samodzielność gmin, a jednocześnie określał nowe dodatkowe obowiązki i zadania. Tym samym został reaktywowany samorząd terytorialny w rozumieniu zbliżonym do Rozporządzenia Prezydenta RP z 19 stycznia 1928 roku, a więc jako wyodrębniony w strukturze państwa związek lokalnego społeczeństwa, samodzielnie wykonujący zadania publiczne. Gminy stały się podmiotami prawa, które mają własny majątek, a także mogą podejmować współpracę gospodarczą wraz z innymi jednostkami gospodarczymi.

Po zmianie podziału terytorialnego, dokonanej w dn. 1 stycznia 1999 poprzez wejście w życie przepisów ustaw - *o samorządzie powiatowym* i *o samorządzie województwa*²,

¹ Szerzej: Szlachta J., 2004. Diagnoza stanu terytorialnej administracji publicznej w Polsce, w „Samorząd terytorialny”, Nr 1-2, s. 49.

² Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r., Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

samorząd terytorialny zaczął funkcjonować także w powiecie i województwie, na zasadach analogicznych jak określone dla gminy³. Ustawowe sprecyzowanie przyjętych zasad stało się podstawą dla ukonstytuowania się ustroju terytorialnego Polski, w formie opartej na działalności samorządu terytorialnego, którego jednostki występują na wszystkich stopniach zasadniczego podziału administracyjnego, przy czym na poziomie gminy i powiatu (miasto na prawach powiatu) samorząd lokalny jest jedyną strukturą władzy publicznej, natomiast w województwie samorząd regionalny istnieje obok wojewody, będącego przedstawicielem rządu⁴.

Na strukturę administracji w Polsce po roku 1998 składają się trzy szczeble organizacji: centralny, regionalny i lokalny (tab. 1). Zmiany tak dokonane były wynikiem spostrzeżenia, że administracja publiczna w Polsce przed rokiem 1998 nie była w stanie realizować podstawowych funkcji w interesie obywatela. Jej obraz charakteryzowały hierarchiczne struktury organizacyjne, brak przejrzystych sposobów postępowania, opieszałość, dublujące się kompetencje. Dążono więc do utworzenia możliwie najskuteczniejszych i najbardziej racjonalnych struktur administracji publicznej – zarówno pod względem terytorialnym, jak i wyposażenia ich w kompetencje oraz odpowiednią pozycję w systemie finansów publicznych

Gminy, uznane przez Konstytucję RP za podstawową jednostkę samorządu terytorialnego, są jednocześnie najmniejsze z jednostek zasadniczego podziału terytorialnego państwa. W Polsce jest obecnie 2478 gmin, o bardzo zróżnicowanych zasobach.

³ Szypliński M., 2006. Organizacja, zadania i funkcjonowanie samorządu terytorialnego w Polsce, Wyd. Dom Organizatora, Toruń, s. 21.

⁴ Płoskonka J. (red.), 2001. Reforma administracji publicznej 1998-2001, MSWiA, Warszawa, s. 15.

Tabela 1. Struktura administracji w Polsce

Kryterium wyodrębnienia rodzaju administracji	Istniejące struktury administracyjne
Szczelbel organizacji	
Centralny	Administracja rządowa: Rada Ministrów, ministerstwa, urzędy centralne
	Administracja państwowa obsługująca organy władzy państwowej: Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Najwyższa Izba Kontroli, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
Regionalny	Administracja rządowa w województwie: wojewoda, urzędy wojewódzkie, zespolone administracje wojewódzkie, niezespolone administracje specjalne, służby i inspekcje
	Administracja samorządowa wojewódzka: marszałek i zarząd województwa, urzędy marszałkowskie
Lokalny	Administracja samorządowa powiatu: starosta i zarząd powiatu, urzędy powiatowe, służby i inspekcje podległe staroście, jednostki organizacyjne samorządu powiatowego
	Administracja samorządowa gminy: wójt (burmistrz, prezydent miasta) i Zarząd gminy, urzędy gminy, jednostki organizacyjne samorządu gminnego
Zakres działania	
Realizacja ogólnych zadań publicznych	Centralna administracja rządowa: ministerstwa
	Terenowe organy administracji rządowej ogólnej: urzędy wojewódzkie, zespolone administracje wojewódzkie, administracja samorządowa wszystkich szczebli
Realizacja specjalnych zadań publicznych, wyodrębnionych w systemie prawa	Centralna administracja rządowa: urzędy centralne
	Służby i inspekcje wojewódzkie
	Służby i inspekcje powiatowe

Źródło: Gonciarz J., 2003. *Organizacja i zasady działania administracji publicznej w Polsce*, /w:/ Hausner J. (red.), „Administracja publiczna”, Wyd. PWN, Warszawa.

Polskie gminy charakteryzują się bardzo dużymi różnicami w stanie kapitału ludzkiego i potencjału terytorialnego, rzutującymi na specyficzny wymiar potrzeb danej wspólnoty i specyficzny sposób ich zaspokajania. Najczęściej występującym rodzajem gmin w Polsce są gminy wiejskie. Są to gminy o niewielkim terytorium i liczbie mieszkańców zlokalizowaną na obszarze o z reguły niskim poziomie industrializacji.

O gminie miejskiej można mówić wówczas, gdy siedziba rady gminy znajduje się w mieście położonym na terytorium tej gminy. Rada gminy nosi wówczas nazwę rady miejskiej, a organem wykonawczym jest burmistrz. Należy tu rozróżnić dwa typy gmin miejskich. Pierwszy to gminy, w których siedziba władz znajduje się w niewielkiej miejscowości korzystającej z praw miejskich, która z ustrojowego punktu widzenia nie stanowi odrębnej jednostki samorządu terytorialnego. Miasto może być wówczas jednostką pomocniczą i posiadać odrębne władze. Gmina miejska może być również gminą obejmującą wyłącznie obszar dużej miejscowości posiadającej prawa miejskie, tzn. cała gmina jest miastem (miasta średniej wielkości). Obydwa opisane typy gmin miejskich łączy wspólna cecha, że wykonują wyłącznie zadania gmin, w odróżnieniu od kolejnego, trzeciego typu gminy miejskiej. Prawa powiatu przysługują miastom, które w dniu 31 grudnia 1998 roku liczyły więcej niż 100 tysięcy mieszkańców, a także miastom, które z tym dniem przestały być siedzibami wojewodów, chyba że na wniosek właściwej rady miejskiej odstąpiono od nadania miastu praw powiatu, oraz tym, którym nadano status miasta na prawach powiatu przy dokonywaniu pierwszego podziału administracyjnego kraju na powiaty (w 1998 r.). Z punktu widzenia prawa ustrojowego miasto na prawach powiatu jest gminą, której organy noszą nazwę rady miasta i prezydenta miasta. Gmina tego typu, oprócz zadań przypisanych na mocy ustawy o samorządzie gminnym gminie, wykonuje również wszystkie zadania powiatu, wyliczone

w ustawie o samorządzie powiatowym, innymi słowy odpowiada za całokształt spraw lokalnych na swoim terytorium.⁵

W ramach każdej z gmin mogą istnieć jednostki pomocnicze, w postaci: sołectw, dzielnic, osiedla lub innych jednostek⁶.

Tabela 2. Typy gmin w Polsce (stan na 01.01.2015r.)

Typ gminy	Liczba gmin
1. miejska (z wyłączeniem poz. 4)	304
2. wiejska	1563
3. miejsko-wiejska	611
4. miasta na prawach powiatu	66
Ogółem (poz. 1-4)	2478

Źródło: *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2015r.*, GUS, Warszawa 2015.

Zadania gmin można podzielić na dwie grupy: pierwsze z nich obejmują zadania wynikające z podstawowych ustaw: o samorządzie terytorialnym, o zagospodarowaniu przestrzennym itd., drugie zaś to zadania wynikające z natury samorządu i jego funkcji gospodarza terenu. Pierwsze z nich są obligatoryjnymi. Druga grupa zadań wynika ze świadomości struktur samorządowych, ich dojrzałości i odpowiedzialności za rozwój społeczno-gospodarczy regionu. Większość gmin skupia się na pierwszej grupie zadań. Art. 7 Ustawy o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591) przytacza przykładowy katalog zadań, jakie gmina powinna wykonywać. Mieszczą się w nim między innymi: a) utrzymanie ładu przestrzennego, gospodarka nieruchomościami, ochrona środowiska i gospodarki wodnej, b) utrzymanie gminnych dróg oraz organizacja ruchu, c) zaopatrzenie w wodę, kanalizację, oczyszczanie ścieków komunalnych i utrzymanie czystości, unieszkodliwianie odpadów

⁵ Por. Bandarzewski K., Chmielnicki P., Kisiel W., 2006. Prawo samorządu terytorialnego w Polsce, Wyd. LexisNexis, Warszawa, s. 117-118; Szypliński M., 2006. Organizacja, zadania (...), wyd. cyt., s. 23-38.

⁶ Rozstrzygnięcia w sprawie jednostek pomocniczych podejmuje organ stanowiący gminy, po przeprowadzeniu konsultacji z mieszkańcami.

komunalnych, d) zaopatrzenie w energię elektryczną, wodę oraz gaz, e) lokalny transport zbiorowy, f) ochrona zdrowia, g) pomoc społeczna, h) gminne budownictwo mieszkaniowe, i) edukacja publiczna, kultura, w tym utrzymanie bibliotek gminnych itp., j) kultura fizyczna, sport, zapewnienie terenów rekreacyjnych, k) organizacja targowisk, l) zadrzewienia i zieleń, m) utrzymanie cmentarzy, n) porządek publiczny, bezpieczeństwo, ochrona przeciwpożarowa i przeciwpowodziowa, o) utrzymanie gminnych obiektów użyteczności publicznej, p) polityka prorodzinna, r) wspieranie idei samorządności, s) promocja gminy, t) współpraca z organizacjami pozarządowymi, u) współpraca ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw. Dodatkowo Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 164 wprowadza domniemanie właściwości gminy we wszystkich zadaniach, które nie zostały przypisane innym samorządom lub administracji państwowej. Potwierdzone jest to w art. 6 ustawy o samorządzie gminnym. Taki zapis ma gwarantować, że nie istnieją zadania, które nie są komukolwiek przypisane. Z drugiej jednak strony nakłada to na gminę szereg obowiązków, na które nie zawsze są zabezpieczone środki finansowe. Wymienione zadania gmin można podzielić na obowiązkowe oraz pozostałe (art. 7 ust. 2 u.s.g). Zadania obowiązkowe muszą zostać zrealizowane, jeżeli wystąpią na terenie gminy (należy dla nich zabezpieczyć wcześniej odpowiednie środki), natomiast pozostałe również muszą być realizowane, jednak brak środków finansowych może być przyczyną ich odłożenia w czasie. Zakres zadań realizowanych przez gminy jest zróżnicowany w zależności od ich położenia geograficznego, powierzchni, liczby mieszkańców, poziomu uprzemysłowienia, gospodarki rolnej oraz innych czynników. Wykonywanie zadań może być finansowane z dochodów własnych, dotacji celowych budżetu państwa lub subwencji ogólnych.

1.2. Specyfika zarządzania w jednostkach sektora samorządowego

Zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi do zakresu działania władz samorządowych należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym nie zastrzeżone na rzecz innych organów. Z samej istoty samorządu wynika potrzeba dbałości o sprawy wynikające z faktu wspólnego zamieszkania i możliwości wykorzystania zasobów danego terytorium. Logiczną konsekwencją staje się więc zainteresowanie wszechstronnym rozwojem społeczno-gospodarczym gminy. Tak sformułowany zakres działania daje władzom lokalnym duże możliwości podejmowania wszelkiego rodzaju działań innowacyjnych, stwarzających korzystne warunki rozwoju dla społeczności lokalnych.

Po zmianach ustrojowych i odrodzeniu się samorządu terytorialnego w Polsce w 1990 r. pojawiło się nowe podejście do problematyki zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego, polegające na rozumieniu jego związków z polityką rozwoju i wpływie na zapewnienie dobrobytu lokalnego. Nastąpiła decentralizacja procesów decyzyjnych, które są realizowane bliżej potrzeb obywateli, na poziomie samorządu lokalnego, który posiada swoje dochody oraz majątek, które stanowią podstawę finansowania przyjętych planów rozwoju. Jednostki samorządu terytorialnego stanęły w obliczu konieczności uczestniczenia w procesie konkurencji (m.in. o turystów, inwestorów, środki finansowe z funduszy unijnych) i ekspozycji tych walorów, które dają przewagę na rynku.

W Polsce w postaci odrębnych urzędów zorganizowana jest administracja rządowa, natomiast administracja samorządowa nabiera kształt jednolitego urzędu (np. urzędu gminy/miasta)⁷. Aby sprawować funkcję wykonawczą, zarząd i rada gminy/miasta wykorzystują działalność urzędu gminy, a także jednostek

⁷ Knosala E., 2005. Zarys nauki administracji, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków, s. 168.

organizacyjnych utworzonych w gminie/mieście⁸. Pod pojęciem urzędu rozumie się najczęściej część aparatu administracyjnego mającą wyodrębniony rzeczowy zakres działania, który wyraźnie odgranicza go od innych części tego aparatu. Jest to pojęcie zdefiniowane dla potrzeb nauki administracji i nie jest równoznaczne z pojęciem urzędu (organu) w rozumieniu przyjętym w nauce prawa administracyjnego. Urząd jest aparatem pomocniczym organu wykonawczego. Jest jednostką organizacyjną obsługującą organ administracji, stanowiącą zespół osób, tj. pracowników urzędu i składników materialnych, umożliwiających wykonywanie przez organ jego zadań i kompetencji.

W przypadku powiatów i średnich miast urząd gminy nosi nazwę urzędu miejskiego/miasta, gdyż gmina taka zawiera się w granicach administracyjnych miasta. Urząd miejski, w myśl przepisów prawa, pełni rolę instrumentalną w stosunku do prezydenta i jest przez niego kierowany. Jest także powiązany z Radą Miasta, gdyż to prezydent powołuje niektórych członków najwyższego kierownictwa, tj. sekretarza i skarbnika. W jego strukturze funkcjonuje zazwyczaj Biuro Rady, które wprawdzie podlega Prezydentowi, ale pracuje na rzecz rady. W tym skomplikowanym układzie sam urząd ma raczej skromne kompetencje. Jego wiodącą rolą jest pomaganie prezydentowi w wykonywaniu jego zadań⁹. Organizację i zasady funkcjonowania urzędu gminy/miasta określa regulamin organizacyjny nadany przez wójta, burmistrza lub prezydenta w formie zarządzenia, o czym mówi *art. 33.2 Ustawy o samorządzie gminnym*. Nie powinna być to czynność jednorazowa, ale proces ciągły, uwzględniający zmiany w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym placówki¹⁰. Do zakresu działania urzędu miasta

⁸ Por. Lisiecka K., Papaj T., 2005. Zarządzanie jakością w urzędach terytorialnej administracji publicznej, „Problemy Jakości”, nr 10.

⁹ Można postawić tezę, że prezydent jest głównym klientem urzędu (jako organ samorządu terytorialnego). Podobna sytuacja występuje w przypadku Rady Miasta, która podejmuje decyzje strategiczne np. dotyczące budżetu czy rodzaju inwestycji.

¹⁰ Martysz Cz., 2000. Właściwość organów samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym, Uniwersytet Śląski, Katowice, s. 214-217.

należy zapewnienie warunków należytego wykonywania zadań spoczywających na mieście, w szczególności: realizowanie zadań własnych i zleconych z zakresu administracji rządowej, a także z zakresu przygotowania i przeprowadzenia wyborów powszechnych oraz referendów.

Dodatkowo każdy urząd wykonuje trzy podstawowe funkcje:¹¹

1. zewnętrzną – urząd załatwia sprawy objęte rzeczowym zakresem działania urzędu;
2. kierowniczą (wewnętrzną);
3. pomocniczą (intendenturalną).

Podstawowe znaczenie dla urzędu ma realizacja funkcji zewnętrznej, a więc załatwianie spraw objętych rzeczowym zakresem działania urzędu. Zadania te mają najczęściej charakter jednostkowy oraz powtarzalny (np. decyzje podatkowe), ale niekiedy może chodzić także o przygotowanie większych projektów, np. planu zagospodarowania przestrzennego, programu prywatyzacji służby zdrowia w gminie, itd. Zadaniom tym powinna być podporządkowana wewnętrzna organizacja urzędu. W celu skutecznej realizacji merytorycznych zadań urzędu należy dokonać odpowiedniego podziału pracy między urzędnikami zatrudnionymi w urzędzie. Ten podział pracy polega na tworzeniu zespołów pracowniczych, którym powierza się określone zadania. Tworzenie takich grup wynika z faktu, że załatwianie określonej sprawy wymaga wykonania wielu funkcji częściowych oraz współdziałania osób o zróżnicowanych kwalifikacjach. Do tych funkcji zaliczymy funkcje koncepcyjne (planowanie, decydowanie), pomocnicze (gromadzenie, porządkowanie i przetwarzanie informacji) oraz wykonawcze w technicznym tego słowa znaczeniu. Celowe jest także wyraźne rozgraniczenie odpowiedzialności między urzędnikami koncepcyjnymi przygotowującymi projekt decyzji gotowy do podpisu, a funkcjami często technicznymi, jak przepisywanie tekstu czy też wyszukiwanie danych w komputerze. W ten sposób powstają jednostki organizacyjne załatwiające sprawy

¹¹ Knosala E., 2005. Zarys (...), wyd. cyt., , s. 169.

merytoryczne. Mają one nazwy referatów, wydziałów, departamentów, itd. Istotny wpływ na prawidłowy kształt struktury organizacyjnej urzędu ma właściwe grupowanie zadań.

Możliwe są następujące kryteria grupowania zadań:¹² (1) jednorodność rzeczowa zadań, (2) jednolitość podstaw prawnych działania (w szczególności gdy określone obszary są skodyfikowane), (3) występowanie specjalistycznych wymagań wobec urzędników (np. posiadanie odpowiedniej wiedzy technicznej), (4) identyczność danych, które znajdują się w dyspozycji urzędu (np. połączenie komisji wyborczych z ewidencją ludności w gminie), (5) względy geograficzne, terytorialne (dekoncentracja terytorialna), na przykład poprzez tworzenie agend urzędu miejskiego poza jego siedzibą, (6) względy socjologiczne (przypisanie określonej jednostce organizacyjnej zadań związanych ze współpracą z określonym zrzeszeniem reprezentującym określone interesy obywateli, (7) intensywność komunikacji wewnątrz urzędu w załatwianiu określonych spraw (sprawy ze względu na wzrost funkcji koordynacyjnej powinny być załatwione w ramach jednej jednostki organizacyjnej urzędu).

Do statutowych zadań urzędu należy zapewnienie pomocy organom miasta/gminy w wykonywaniu ich kompetencji przejawiających się m.in. w przygotowywaniu materiałów niezbędnych do podejmowania uchwał, wydawania decyzji, postanowień i innych aktów z zakresu administracji publicznej; wykonywaniu - na podstawie udzielonych upoważnień - czynności faktycznych wchodzących w zakres zadań miasta; zapewnieniu organom miasta możliwości przyjmowania, rozpatrywania oraz załatwiania skarg i wniosków; przygotowywaniu uchwalenia i wykonywania budżetu miasta oraz innych aktów organów miasta; realizacji innych obowiązków i uprawnień wynikających z przepisów prawa oraz uchwał organów miasta.

Urząd odpowiada nie tylko za sposób organizacji usług publicznych, ale także za stałe doskonalenie relacji z

¹² Por. Knosala E., Zarys (...), wyd. cyt., s. 170.

interesariuszami. Troska o dobro mieszkańców, chęć rozwoju oraz inne czynniki zdecydowały, że w krótkim czasie miasta zintensyfikowały działania zmierzające do zapewnienia większych zasobów (finansowych, technicznych, itp.) w celu pełniejszego zaspokajania potrzeb mieszkańców. To z kolei spowodowało powstanie konkurencji pomiędzy gminami, a zatem i samymi urzędami, m.in. o pozyskanie z budżetu państwa większych środków na finansowanie różnych inwestycji, w tym innowacyjnych lub w zakresie działań zmierzających do pozyskania większej grupy inwestorów. Stożące przed takimi wyzwaniem miasta coraz częściej podejmują działania innowacyjne, nie tylko w zakresie zarządzania, ale także w obszarze innowacji produktowych, procesowych czy technologicznych. Urzędy administracji posiadają kilka cech, które mogą sprzyjać wdrażaniu innowacji. Są to m.in.: (1) ustalona struktura organizacyjna, (2) określony zakres działania, (3) ustalone przez *Kodeks Postępowania Administracyjnego* oraz przepisy prawa reguły realizacji zadań, oraz (4) wykwalifikowany personel.

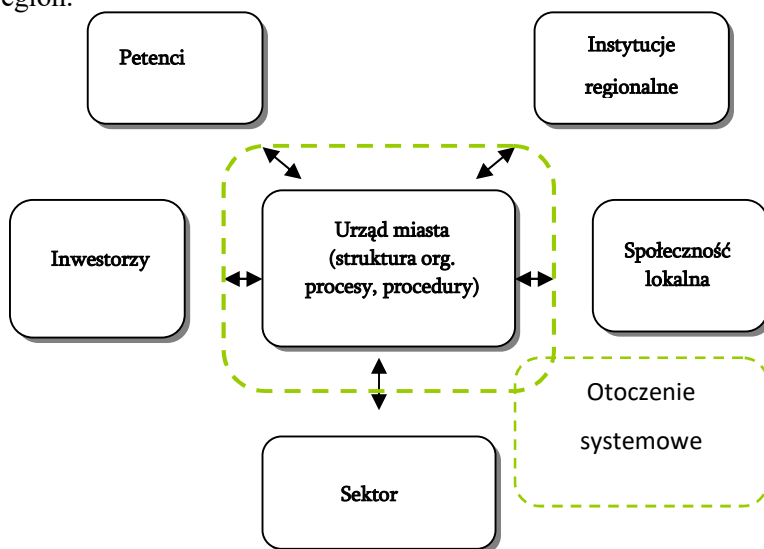
Dla intensyfikacji procesów innowacyjnych w jednostkach sektora samorządowego niezbędna jest identyfikacja otoczenia systemowego.

Konieczność uwzględnienia otoczenia zewnętrznego urzędu wynika z faktu, że ostatecznym odbiorcą innowacji są właśnie interesariusze z otoczenia zewnętrznego. Ustalenie otoczenia systemowego ma na celu wskazanie, które elementy i jakie wymagania tych elementów mają istotne znaczenie dla wdrażania innowacji. Zgodnie z podejściem systemowym, bazującym na interaktywnym modelu innowacji, innowacje są efektem procesu, w który zaangażowanych jest wiele jednostek różnych szczebli¹³.

Otoczenie systemowe urzędu tworzą szeroko rozumiani klienci (petenci, mieszkańcy, przedsiębiorcy, turyści) i inne instytucje, związane z funkcjonowaniem urzędu, np. regionalne instytucje finansujące programy rozwoju lokalnego. Jak

¹³ Wiig H., Wood M.. 1995. What Comprises a Regional Innovation System? – An Empirical Study, “STEP Working Paper”, no. 01, Oslo, s. 1.

wskazano na rysunku wśród interesariuszy urzędu znajdują się zarówno petenci, załatwiający konkretną sprawę w urzędzie, jak i inwestorzy, instytucje nadzoru, czy przedstawiciele sektora prywatnego, dla których urząd jest jednym z regulatorów działalności. Otoczenie lokalne determinuje proces innowacji i jednocześnie decyduje o rozmiarze korzyści, jakie czerpie z niego region.



Rysunek 1. Urząd miasta i jego otoczenie systemowe
Źródło: opracowanie własne

Na specyfikę zarządzania urzędem administracji wpływa również fakt niejednoznaczności w definiowaniu klienta urzędu, zarówno bezpośredniego, załatwiającego konkretną sprawę w urzędzie, np. interesanta, jak i pośredniego – użytkownika usług, których dostarczycielem jest miasto.

Dla urzędów każda osoba fizyczna lub prawna, która wnosi o wszczęcie procesu, lub otrzymuje wyrób rozumiany jako wynik procesu, jak również każdy kto ma przymioty strony w postępowaniu administracyjnym, jest klientem zewnętrznym. W przypadku, gdy proces inicjuje lub wyrób otrzymuje komórka

organizacyjna urzędu lub miejska jednostka organizacyjna, wówczas komórka lub jednostka staje się klientem wewnętrznym.

Tabela 3. Klienci wewnętrzni i zewnętrzni urzędu miasta

Klienci urzędu miasta	
Wewnętrzni	Zewnętrzni
prezydent/ burmistrz miasta, rada miejska, zarząd, pracownicy urzędu	inwestorzy poszukujący możliwości dla prowadzenia działalności gospodarczej, inwestorzy zagraniczni, przedsiębiorstwa z terenu miasta, instytucje lokalne i regionalne, turyści, mieszkańcy miasta

Źródło: opracowanie własne

Klientami, korzystającymi z usług publicznych są mieszkańcy danego obszaru. Pojawiają się oni w urzędzie z konkretną sprawą (decyzja, informacja) lub w inny sposób kontaktują się z urzędem. W ramach społeczności lokalnej można wskazać wiele podgrup klientów, np. przedsiębiorcy, rolnicy, rodzice dzieci uczących się na terenie gminy, właściciele nieruchomości¹⁴. Ponadto do klientów należą inwestorzy z danego obszaru doskonale znający uwarunkowania społeczno-gospodarczo-polityczne, jak też inwestorzy zewnętrzni często zagraniczni, którzy nie zawsze znają uwarunkowania lokalne. Klientami usług publicznych są również turyści, których opinia co do świadczonych usług wydaje się być obiektywna, ze względu na brak związku z danym obszarem. Organizacje powiązane z urzędem, do których zaliczymy jednostki i zakłady budżetowe (np. placówki oświatowe, zakłady komunalne) oraz spółki kapitałowe skarbu gminy również są jego klientami.

Wykonawcami usług w urzędzie, ale także klientami wewnętrznymi są pracownicy urzędu. Personel urzędu można

¹⁴ Rogala P., 2005. Badanie potrzeb i satysfakcji klientów w administracji samorządowej, „Zarządzanie jakością”, nr 2.

podzielić na ten, który ma bezpośredni, częsty i regularny kontakt z klientem i na ten, który nie ma kontaktu z klientem lub ma go bardzo rzadko. Do pierwszej grupy można zaliczyć między innymi pracowników: biur obsługi interesanta, kasy, biur meldunkowych, komórek wydających koncesje, pozwolenia, pracowników sekretariatu. Są to tzw. „łącznicy”. W drugiej grupie znajdują się pracownicy biura prawnego, komórek planowania, rozliczeń finansowych, itp. – można ich nazwać „pracownikami sfery oddziaływania”.

Poszczególne grupy pracowników urzędu w mniejszym lub w większym stopniu kształtują proces obsługi klienta, obejmujący wszystkie czynności niezbędne do przyjęcia zamówienia klienta, wytworzenia i dostarczenia przedmiotu zamówienia, a także działania zmierzające do naprawy błędów popełnionych na którymkolwiek etapie realizacji usług¹⁵. Uwzględniając specyfikę usług w administracji samorządowej, przyjęto, że obsługa klienta w urzędzie gminy to ciąg kolejnych działań, podejmowanych przez urząd w ramach przyznanych mu kompetencji (uprawnień), mających umocowanie w ściśle określonych prawnych formach działania administracji publicznej, niezbędnych do rozpatrzenia i zakończenia sprawy, z jaką klient zwraca się do urzędu, w sposób który zapewni wykonywanej usłudze odpowiednią jakość, stosownie do oczekiwań klienta. Badania pokazują, że klienci urzędu oczekują przede wszystkim szybkiej, fachowej, kompleksowej, sprawnej obsługi. Proces obsługi klienta jest podstawowym wyznacznikiem jakości usług świadczonych przez urząd gminy.

Miasto to złożony system, który tworzą jego mieszkańcy, podmioty gospodarcze, instytucje i organizacja, infrastruktura techniczna oraz relacje społeczne. W takim systemie istnieje ogromny potencjał innowacyjny mający swoje źródło w kapitale intelektualnym jego mieszkańców oraz instytucji naukowo-

¹⁵ Por. Borkowski J., 1998. Moja sprawa w urzędzie, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra, s. 26; Martysz Cz., 2000. Właściwość organów samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym, Uniwersytet Śląski, Katowice, s. 220; Borkowski J., 1998 Decyzja administracyjna, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra.

badawczych, a także w relacjach zachodzących między nimi. Podejście systemowe w zarządzaniu miastem, dzięki efektywnemu wykorzystaniu kapitału intelektualnego jednostek oraz organizacji działających na jego terenie sprawia, że miasto jako jednostka organizacyjna może stać się znaczącym akceleratorem innowacji¹⁶. Mieszkańcy będą czerpać satysfakcję i zadowolenie z funkcjonowania urzędu, gdy spełnione zostaną następujące warunki: (1) obywatele będą informowani o działalności JST, (2) wśród obywateli kreowany będzie pozytywny wizerunek urzędu, co związane jest z dobrą pracą urzędu, (3) obywatele mają udział w podejmowaniu decyzji przez władze lokalne, (4) obywatele współuczestniczą w działalności organów gminy, co świadczy o zainteresowaniu mieszkańców sprawami lokalnymi i ich czynnym udziale w życiu gminy. Sprostanie powyższym wymaganiom jest możliwe wyłącznie wówczas, kiedy kierownictwo urzędu angażuje się w rozwiązywanie problemów społeczności lokalnej, a także zapewnia środki na podwyższanie kompetencji personelu.

1.3. Istota innowacji i zarządzania innowacyjnego w jednostkach sektora samorządowego

W literaturze z zakresu zarządzania publicznego coraz częściej zwraca się uwagę na kluczowe znaczenie sektora publicznego w promowaniu procesów innowacji i uczenia się oraz wspierania warunków do budowania innowacyjnych gospodarek opartych na wiedzy¹⁷. Coraz bardziej świadomi obywatele oczekują przejrzystych i innowacyjnych standardów funkcjonowania sektora publicznego¹⁸. Badacze problematyki są zgodni, że innowacyjność w sektorze publicznym może w

¹⁶ Łobejko S., 2014. Miasto akceleratorem innowacji. /w:/ Bryx M. (red.), *Innowacje w zarządzaniu miastami w Polsce*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 34.

¹⁷ Chary M., (2007), *Public organizations in the age of globalization and technology*, *Public Organization Review*, vol. 7, no. 2, s. 181-189.

¹⁸ Perry J. L., Buckwalter N. D., 2010. *The public service of the future*, *Public Administration Review*, vol. 70, s. 238-245, supplement s1, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02283.x>. (dostęp 1.X.2016r)

decydujący sposób wpłynąć na rozwój regionalny i lokalny¹⁹. Jako główne przesłanki dla wdrażania innowacji w sektorze publicznym wskazuje się:²⁰

1. zwiększenie efektywności (poprzez zmniejszenie kosztów świadczonych usług),
2. poprawa przejrzystości i jakości realizowanych procesów,
3. zwiększenie zadowolenia obywateli z pobieranych usług publicznych

Z uwagi na fakt, że innowacje w administracji od niedawna stały się przedmiotem wzmożonego zainteresowania menedżerów organizacji publicznych, nie są postrzegane jako zjawisko przełomowe, radykalnie zmieniające funkcjonowanie organizacji z tego sektora. Administracja jest często przedstawiana jako regulator i filar stymulujący wdrażanie innowacji w sektorze prywatnym, ale nie sektor, który pochłania je z rynku komercyjnego²¹.

Naukowcy zajmujący się problematyką innowacyjności sektora publicznego, badają jej wpływ na szeroko rozumiany rozwój gospodarczy Unii Europejskiej. Prezentowane na łamach głównie literatury zagranicznej wnioski badawcze wskazują poglądy na temat kondycji administracji w różnych krajach, oraz ich zdolności do absorbowania nowej wiedzy i adoptowania nowych rozwiązań do codziennej praktyki²².

Mimo, że problematyka poprawy wydajności w administracji publicznej jest przedmiotem żywej dyskusji na łamach czasopism tematycznych w najbardziej rozwiniętych krajach od wielu lat, eksploracja tematu innowacyjności w tym kontekście jest zauważalna stosunkowo od niedawna. Literatura

¹⁹ Thenint H., 2009. Labs for a more innovative Europe, GRIPS Workshop #4 report, 12–13 October, Copenhagen, s. 3.

²⁰ Thenint, H., 2010. Mini Study 10: Innovation in the Public Sector, Global Review of Innovation Intelligence and Policy Studies, Inno Grips, s. 5; Bloch C., 2011. Measuring Public Innovation in the Nordic Countries (MEPIN), Danish Center for Studies in Research and Research Policy, Aarhus, s. 6-7.

²¹ Bloch C., 2011, Measuring (...), wyd. cyt., s. 3-4.

²² O'Donnell O. (2013), Transforming local government: lessons gleaned from a review of examples of innovation and resilient change, „Local Government Series” No 6, Nov, s. 5-6.

obejmuje znaczną liczbę definicji innowacji w sektorze komercyjnym i stosunkowo niewielką liczbę tych, wyjaśniając ich istotę w sektorze publicznym²³. Chociaż naukowcy zauważyli istotność problematyki innowacji w sektorze publicznym już w latach 70-tych XX wieku, dopiero w latach 90-tych badania w tym obszarze przybrały na sile i jak do tej pory nie osiągnęły takiej popularności jak badania w sektorze prywatnym (w literaturze można znaleźć 10 razy więcej badań dotyczących innowacyjności w sektorze prywatnym niż w sektorze publicznym).

Pomimo faktu, że coraz więcej autorów na swój sposób starają się przedstawić definicję innowacji w sektorze publicznym, nie ma jednomyślności co do jej treści. Najczęściej wskazują one na „*wdrożenie nowego produktu lub usługi, procesu, nowej strategii albo zmian w organizacji czy w stosunkach z otoczeniem*”²⁴.

G. Mulgan i D. Albury definiują innowacje jako *"tworzenie i wdrażanie nowych procesów, produktów, usług i metod dostarczania w usługach publicznych, które skutkują znaczącą poprawą wyników w zakresie efektywności, skuteczności i jakości"*.²⁵ Najczęściej interesariusze postrzegają innowacje w sektorze publicznym jako wprowadzenie nowej usługi lub znacząco ulepszonej usługi, albo też ulepszenie w świadczeniu usługi, co często jest wynikiem innowacji komunikacyjnej, organizacyjnej i procesowej. Typowe pojęcie innowacji w sektorze publicznym rzadko wiąże się z wdrożeniem zupełnie nowej usługi lub metody świadczenia. Częściej jest to

²³ Vigoda E., Shoam A., Schwabsky N., Ruvio A., 2008. Public sector innovation for Europe: A multinational Wight-country exploration of citizens' perspectives, *Public Administration*, vol. 86, no. 2, s. 307.

²⁴ Mikołajczyk B., 2013. Innowacje w sektorze publicznym w krajach Unii Europejskiej (wyniki badań), *Studia Ekonomiczne*, nr 173, Innowacje w bankowości i finansach, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 95-103.

²⁵ Mulgan, G., Albury D., 2003. UK Cabinet Office Discussion Paper: Innovation in the Public Sector, Prime Minister's Strategy Unit, Cabinet Office: UK, ver1.9, October.

przystosowanie do lokalnego kontekstu usługi/metody świadczenia, która już była wykorzystana gdzie indziej²⁶.

Innowacje w sektorze publicznym są postrzegane jako coraz bardziej istotne, gdyż są uważane za kluczowy wskaźnik, jak skutecznie organizacje publiczne są odporne na szybciej zmieniające się i złożone środowisko²⁷. Z uwagi na cechy procesów innowacyjnych w sektorze publicznym, lokalny czy regionalny kontekst w ich obserwacji ma duże znaczenie. Innowacja jest bowiem zlokalizowanym i osadzonym lokalnie procesem, a przy ocenie zdolności innowacyjnych regionów uwagę należy skoncentrować na następujących czynnikach:²⁸

1. tworzeniu relacji sieciowych z wieloma podmiotami,
2. znaczenie bliskości przestrzennej w tworzeniu zasobów wiedzy i innowacji,
3. tworzenie i wykorzystanie zasobów specyficznych regionu w procesie tworzenia, absorpcji i dyfuzji innowacji,
4. terytorialnie uwarunkowanym, kulturowym i społecznym kontekście innowacji.

W ostatnich latach w wielu krajach Unii Europejskiej, ale również na świecie, prowadzone były badania mające na celu pomiar innowacyjności sektora publicznego. W rzeczywistości, od lat 90-tych XX wieku, metody te ewoluują i obejmują swoim zasięgiem coraz więcej krajów. Takie analizy prowadzone głównie w Europie odbywają się w ramach różnych projektów, niestety jak do tej pory nie przyjęły one modelu systematycznego badania/rankingu oceniającego np. raz w roku pozycji i zmian kraju w obszarze innowacyjności sektora publicznego²⁹.

²⁶ Innowacje w sektorze publicznym, raport (2013), Fundusz na rzecz Badań Stosowanych i Komunikacji, Warszawa, s. 119.

²⁷ Thompson, P., McHugh D., 2002. *Work Organisations*, Third Edition, New York: Palgrave, s. 253.

²⁸ Nowakowska A. (2011), *Regionalny wymiar procesów innowacji*, Wydawnictwo UŁ, Łódź, s. 141-143.

²⁹ Petkovsek V., Cankar S., 2013. *Public sector innovation in the European Union and example of good practice*, *Active Citizenship by Knowledge Management and Innovation*, International Conference Zadar, Croatia, 19–21 June 2013, Zadar, s. 1332-1334; Bloch C., 2011. *Measuring (...)*, wyd. cyt., s. 3.

Obecnie w dużym stopniu konkurencyjność samorządów zależy od stopnia ich innowacyjności i rodzajów innowacji w nich wdrażanych. Innowacje w sektorze publicznym na poziomie samorządu lokalnego nie tylko dotyczą zmiany w zachowaniach urzędników czy charakteru wykonywanej przez nich pracy, ale także częściej dotyczą podstawowych usług publicznych i mogą być bardziej odczuwalne przez obywateli niż te wdrażane na szczeblu centralnym.

W literaturze przedmiotu nie sprecyzowano jak dotąd jednorodnej systematyki rodzajów innowacji, możliwych do wdrożenia w organizacjach publicznych sektora samorządowego. Zawarta w tab. 4 umownie przyjęta systematyka rodzajów innowacji, a także przybliżenie koncepcji/metod/form które konceptualizują dany rodzaj innowacji wraz z przykładami z krajowego sektora publicznego mogą stanowić bardzo ogólny obraz działań innowacyjnych podejmowanych przez podmioty z tego sektora w Polsce.

Cytując za S. Łobejko³⁰, można zauważyć wdrażanie przez jednostki samorządu terytorialnego innowacji instytucjonalnych i organizacyjnych, produktowych, technicznych i technologicznych oraz innowacji w zarządzaniu finansami (tab. 4).

Najczęściej stosowane w samorządach lokalnych, chociaż najmniej zauważalne „fizycznie” są innowacje instytucjonalne i organizacyjne. Dotyczą one wdrażania nowych technik organizatorskich doskonalących proces zarządzania organizacją lub wprowadzanie zmian w zakresie kreowania nowych form współpracy i koordynacji. Na uwagę w tym obszarze zasługują współczesne formy współpracy sieciowej, w których jednostki sektora samorządowego są aktywnymi aktorami: formalne lub nieformalne sieci metropolitalne (aglomeracyjne), klastry, regionalne systemy innowacji (RSI).

³⁰ Łobejko S., 2014. Miasto (...), wyd. cyt., s. 23.

Tabela 4. Rodzaje innowacji w sektorze publicznym i przykłady ich wdrażania

Lp.	Rodzaj innowacji	Konceptcje/metody/formy innowacje stosowane w administracji samorządowej w Polsce	Przykłady wdrożenia innowacji w krajowym sektorze publicznym
	Institutionalne i organizacyjne	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sieci, np. sieci metropolitarne, regionalne systemy innowacji, klastry ▪ sformalizowane systemy zarządzania, np. systemy zarządzania jakością, bhp, środowiskiem ▪ koncepcja governance (konsultacje społeczne, budżety obywatelskie, koncepcja LivingLab) ▪ strefy przemysłowe dla przedsiębiorców, inkubatory, parki technologiczne 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ obszar metropolitarny Gdańsk-Gdynia-Sopot, Podlaska Strategia Innowacji, Klaster Łódzki ▪ ISO 9001, Total Quality Management, model CAF ▪ Sąd obywatelski w m. Poznań, Wrocławski Budżet Obywatelski; Energa LivingLab ▪ Kamiennogórska Specjalna Strefa Małej Przedsiębiorczości, Podlaski Inkubator Przedsiębiorczości Społecznej, Białostocki Park Naukowo-Technologiczny
	Produktowe	<ul style="list-style-type: none"> ▪ innowacje miejskich układów transportowych np. PRT (Personal Rapid Transport); autobusy hybrydowe, karty miejskie, itp. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sterowanie akomodacyjne w Poznaniu, Śląska Karta Usług Publicznych, autobusy hybrydowe w Częstochowie

	Techniczne i technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> ▪ elektronizacja i informatyzacja administracji, np. serwis ePUAP.gov.pl, System Elektronicznej Administracji Publicznej 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ e-dokument, elektroniczny obieg dokumentów w urzędach,
	Finansowe	<ul style="list-style-type: none"> ▪ partnerstwo publiczno-privatne 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ System Gospodarki Odpadami dla Miasta Poznania (PPP)

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem Łobejko S., 2014. *Miasto (...)*, wyd. cyt., s. 23-24.

W ostatnich latach w literaturze dotyczącej samorządu terytorialnego dość sporo miejsca poświęcono podejściu sieciowemu. Duża popularność tematu bierze się stąd, że koncepcje sieciowe stają się kluczowym hasłem w dyskusji na temat konkurencyjności, innowacji sektora publicznego³¹.

Sieci metropolitarne stają się obecnie przedmiotem ożywionej dyskusji o tyle istotnej, że wpisującej się w ogólnoeuropejską debatę na temat zarządzania obszarami metropolitalnym³². Sprawne zarządzanie rozrastającym się wciąż obszarem miejskim staje się dużym wyzwaniem dla władz lokalnych.

Cechą wiążącą wszystkie obszary funkcjonalne jest spójność celów rozwoju. Wśród zidentyfikowanych w Polsce obszarów funkcjonalnych można wskazać Poznań (element struktury przestrzennej Wielkopolski), a wraz z powiązaniem z nim funkcjonalnie otoczeniem tworzy Poznański Obszar

³¹ Dziemianowicz W., 2008. Konkurencyjność gmin w kontekście relacji władze lokalne-inwestorzy zagraniczni, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa, s. 79.

³² Lackowska M., 2012. Zarządzanie metropoliami w Europie, http://www.wspolnota.org.pl/index.php?id=9&tx_news_pi1%5Bcontroller (dostęp 1.IV.2015).

Metropolitalny, obszar metropolitalny Gdańsk-Gdynia-Sopot, Miejski Obszar Funkcjonalny Ośrodków Regionalnych Aglomeracja Kalisko-Ostrowska, Miejskie Obszary Funkcjonalne Ośrodków Subregionalnych Konin-Leszno-Piła-Gniezno. Należy spodziewać się w najbliższych latach zwiększenia liczby zawiązywanych partnerstw w obszarze sieci aglomeracyjnych.

Klasy to również jedna ze współczesnych form współpracy międzyorganizacyjnej, w której JST mogą mieć aktywny udział, wpływając na tworzenie warunków dla rozwoju innowacyjności, jej promocję, ale także zwiększając adaptacyjność lokalnej gospodarki. Koncepcja klastrów innowacyjnych podkreśla znaczenie władz publicznych i instytucji formalnych (banków, aniołów biznesu, instytucji kontrolnych itp.), które wpływają na powstanie, funkcjonowanie i kierunki rozwoju klastra. W ostatnich 10 latach tworzono z inicjatywy lub z udziałem JST klasy w różnych branżach, w tym w: energetyce, turystyce, budownictwie, logistyce, mediach³³.

Inną innowacyjną formą współpracy międzyorganizacyjnej podejmowanej przez JST są Regionalne Systemy Innowacji. (RSI) można najprościej określić jako sieć współpracy pomiędzy organizacjami i instytucjami działającymi w regionie (centra transferu technologii, inkubatory przedsiębiorczości, banki, fundusze venture capital, ośrodki szkoleniowo- doradcze, uniwersytety, organy samorządu terytorialnego itd.), których celem jest wspieranie potencjału innowacyjnego przedsiębiorstw³⁴. Cechą RSI jest komplementarność względem regionalnych struktur gospodarczych oraz kompleksowość w ramach regionów, realizowanych przez poszczególnych partnerów zadań.

Innowacje organizacyjne to także wdrażanie w urzędach systemów jakości, m.in. ISO 9001, koncepcję TQM czy modelu

³³ Porawski A. (red.), 2013. Współpraca JST w Polsce. Stan i potrzeby, Poznań, s. 65.

³⁴ Cooke P., 2001. Regional Innovation Systems, Clusters, and the Knowledge Economy, "Industrial and Corporate Change", 10 (4).

CAF (Common Assesment Framework). Urzędy wdrażające wskazane instrumenty zarządzania jakością oczekują, że dzięki nim zwiększy się sprawność oraz skuteczność instytucji w realizacji zadań publicznych. Nie bez znaczenia jest też zmiana wizerunku organizacji oraz nadanie kierunku zmianom, jakie będą przeprowadzane w urzędzie priorytetowo. Szacuje się obecnie, że w Polsce ok. 19,4% jednostek samorządu terytorialnego wdrożyło wymagania standardu ISO 9001, a kolejne 25,5% ma w planach jego implementację³⁵. Wśród innowacji organizacyjnych w JST można także wskazać zarządzanie partycypacyjne, realizowane m.in. dzięki budżetom obywatelskim i konsultacjom społecznym. Mieszkańcy samorządów mogą uczestniczyć w projektowaniu lokalnych wydatków, dzięki przekazaniu przez władze pewnej części budżetu do dyspozycji mieszkańcom, którzy sami decydują, na co przeznaczyć pieniądze. Z kolei konsultacje społeczne to sposób uzyskiwania opinii, stanowisk, propozycji itp. od instytucji i osób, których w pewien sposób dotkną, bezpośrednio lub pośrednio, skutki proponowanych przez administrację działań.

Stosunkowo nową metodą partycypacyjnego zarządzania w samorządzie lokalnym jest koncepcja LivingLab, w ramach której innowacje (głównie technologiczne i procesowe) są opracowywane, testowane i wdrażane w warunkach rzeczywistych. Innowacyjne produkty, usługi czy rozwiązania z sektora publicznego opracowane w wyniku współpracy interdyscyplinarnych zespołów roboczych (przedstawicieli urzędu, mieszkańców, turystów, przedsiębiorców) są tworzone i wdrażane w organizacjach, dla których zostały przygotowane³⁶. Przykładem zastosowania koncepcji w warunkach krajowych jest projekt ENERGA Living Lab – pierwsze w Polsce laboratorium energii tworzone przez i dla mieszkańców. Realizowany projekt obejmuje swym zasięgiem 7 dzielnic Gdyni i bierze w nim udział 300 gospodarstw domowych. Projekt jest realizowany przez firmę

³⁵ Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji, 2012. Jak doskonałą się samorządy. Propublicum, Warszawa, s. 19.

³⁶ Banachowicz B., 2014. Laboratorium innowacji. Wsparcie innowacyjności sektora publicznego, „Przegląd Służby Cywilnej” nr 6 (33).

Enspirion Sp. z o.o. z Grupy ENERGA przy współpracy mieszkańców miasta i władz lokalnych. Przez 18 miesięcy uczestnicy projektu otrzymują wsparcie i wskazówki pozwalające im zmienić przyzwyczajenia związane z wykorzystaniem prądu, aby w ten sposób zmniejszyć zużycie energii i przyczynić się do poprawy stanu środowiska naturalnego³⁷.

Druga grupa innowacji to innowacje produktowe, które nieśmiało wdrażane są w polskich samorządach, a zauważalne głównie w obszarze szybkiego transportu miejskiego, rewitalizacji miast czy oferty specjalnych stref i inkubatorów przedsiębiorczości. Najbardziej odczuwalne przez mieszkańców są innowacje w obszarze transportu. Zmiany jakościowe sprowadzają się głównie do zwiększania atrakcyjności transportu publicznego. Poprawiana jest jakość transportu publicznego, tj. jego dostępność, częstotliwość, ekologiczność, punktualność, skracany czas przejazdu, komfort podróży. Dokonuje się tego różnymi metodami – zarówno poprzez zakup nowego taboru, jak i poprzez czytelną informację pasażerską w czasie rzeczywistym, wprowadzanie kart miejskich itp. Innowacyjność zarządzania transportem publicznym polega również na wprowadzeniu priorytetu dla rozwoju ekologicznych gałęzi transportu w mieście, tj. tramwajów i szybkich tramwajów, energooszczędnych autobusów, trolejbusów, ekologicznych taksówek oraz ostatnio szczególnie popularnych publicznych rowerów³⁸. Innowacje produktowe na poziomie samorządów to także inkubatory przedsiębiorczości, które mają pomóc początkującym przedsiębiorcom w rozwijaniu działalności, oraz parki technologiczne, które stają się integralną częścią lokalnego środowiska, projektują i wdrażają programy mające przeciwdziałać barierom we wdrażaniu innowacji. W Polsce

³⁷ Przygodzki Z. (red.), 2016, Ekomiasto i zarządzanie, Zrównoważony, inteligentny i partycypacyjny rozwój miasta, Wyd. Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 134.

³⁸ Bryx M. (red.), 2014. Innowacje w zarządzaniu miastami w Polsce, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 228.

funkcjonuje obecnie 53 inkubatorów przedsiębiorczości oraz 11 parków technologicznych.

Kluczowe dla poprawy innowacyjności administracji i polskich samorządów w obszarze technologii komunikacji stają się e-usługi. Rozwój elektronicznej administracji przebiega w Polsce na trzech poziomach: w obrębie urzędów administracji, w zakresie współdziałania urzędów administracji i przedsiębiorstw oraz pomiędzy urzędami a obywatelami. Jednakże dane udostępnione przez Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji pokazują, że chociaż infrastruktura jest dostępna, występuje małe zainteresowanie usługami oferowanymi przez urzędy za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Jedynie 32% obywateli korzysta w kontaktach z administracją z Internetu, a użytkownicy platformy ePuap to zaledwie 1,5%³⁹. Jako przyczynę tego problemu wskazuje się m.in. niższy wskaźnik dostępności do Internetu obywateli w porównaniu z innymi krajami UE czy brak zaawansowanych kompetencji cyfrowych, by w pełni mogli wykorzystać potencjał nowych technologii w życiu prywatnym i zawodowym [www.mac.gov.pl/polska-cyfrowa-po-pc].

Innowacje w zarządzaniu finansami JST to coraz częściej zawierane partnerstwa publiczno-prywatne. Jest to prawnie uregulowana forma sieciowej współpracy międzyorganizacyjnej JST z partnerami z innych sektorów. Dotyczą one realizowania różnych zadań i podejmowania tematów ważnych dla funkcjonowania i rozwoju lokalnego. Partnerstwo publiczno-prywatne (PPP) w Polsce reguluje Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. Zawierając umowę o partnerstwie, podmiot prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz do poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację. Podmiot publiczny zobowiązuje się natomiast do współdziałania w osiągnięciu celu tego przedsięwzięcia. W bazie projektów PPP prowadzonej przez ministra gospodarki zidentyfikowano w

³⁹ Brzeziński M., 2014. Informatyzacja administracji publicznej – zmiany w 2014 roku, www.ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143683.2.Informatyzacja-administracji-publicznej-zmiany-w-2014-roku.html (dostęp 30.IV.2015).

Polsce 72 przedsięwzięcia PPP i 116 pomysłów na projekty współpracy [http://bazappp.gov.pl/project_base].

Powyżej wskazane przykłady działań innowacyjnych podejmowanych przez samorzady w Polsce stanowią jedynie umowną próbę systematyki tych inicjatyw i zobrazowania szerokiego wachlarza działań proinnowacyjnych podejmowanych przez sektor publiczny. Nacisk na innowacyjność administracji w Polsce będzie ulegał wzmocnieniu, gdyż jest coraz większa świadomość społeczna, że podmioty administracji publicznej działają jednak nie same dla siebie, ale służą konkretnej społeczności, której potrzeby zaspokaja się inaczej niż w przypadku tradycyjnie rozumianych konsumentów. Podmioty publiczne wykazują zupełnie inną motywację swojej działalności i tym samym zupełnie inny jest ich sposób działania i relacje z otoczeniem. Przede wszystkim, nie chodzi tutaj o osiągnięcie zysku, a raczej o wdrożenie takich założeń, które w swej istocie zmierzają do przysporzenia określonej społeczności korzyści w postaci usług powszechnie dostępnych o dobrej jakości. Fundamentalne różnice w podejściu do innowacji dotyczą jednak sposobu zarządzania. Kadra menadżerska w prywatnym przedsiębiorstwie wszelkie decyzje strategiczne podejmuje na podstawie wytycznych własnych lub od właścicieli. W sektorze publicznym nie da się zaś wyeliminować czynnika politycznego. Osoba zarządzająca publiczną organizacją nigdy nie dysponuje całościową kontrolą nad nią, a decyzje strategiczne (w tym dotyczące wdrażania innowacji) w pewnym stopniu zależą także od woli polityków, wybieranych w demokratycznych wyborach przez społeczeństwo. W takich warunkach menadżerowie zarządzający organizacjami sektora publicznego nie mogą zawsze skutecznie wprowadzić rozwiązania, które możemy określić mianem „innowacyjnych”. Inną kwestią jest zawsze pojawiający się przy końcu każdego roku budżetowego dylemat – jak zapewnić środki na wdrażanie innowacji w sektorze publicznym i czy w przypadku trudności finansowych państwa powinno to odbywać na przykład kosztem ograniczenia wydatków na inne cele.

Rozdział II. Satysfakcja jako obszar pomiaru efektów działania JST

2.1. Satysfakcja w procesie powstawania trwałych relacji z klientem

Współczesne, turbulentne otoczenie przedsiębiorstw charakteryzuje się dużym zróżnicowaniem ofert, globalizacją konkurencji, a jednocześnie postępującą fragmentaryzacją rynków. Funkcjonowanie organizacji w tak zmiennych warunkach sprawia, że coraz bardziej istotne staje się dążenie do nieustannego poszerzania kompetencji, tworzenia własnej tożsamości, marki i dbałość o reputację. Transformacja systemu społeczno-gospodarczego skłania organizacje do szukania źródeł zwiększania konkurencyjności. Wydaje się, iż racjonalnym rozwiązaniem jest akceptacja zasad kompleksowego zarządzania jakością, przede wszystkim - orientacji na klienta. Kwestie zachowania konsumentów i podejmowania decyzji zakupowych należą do kluczowych we współczesnej ekonomii. Pozycja organizacji na rynku zależy od stopnia akceptacji jej oferty przez klientów.

Główny cel zainteresowania budowaniem trwałych relacji z klientami stanowi pozyskanie ich lojalności. Do kluczowych czynników, warunkujących powstawanie określonych skutków trwałych relacji pomiędzy kontrahentami można zaliczyć: satysfakcję, zaangażowanie, zaufanie i zależność nabywcy. W warunkach nieustannie nasilającej się konkurencji zbudowanie długotrwałych opłacalnych relacji z klientem możliwe jest jedynie poprzez jego pełną satysfakcję⁴⁰. Poziom satysfakcji klienta stanowi najbardziej upowszechniony w praktyce miernik służący do oceny jakości relacji pomiędzy firmą a jej nabywcami. W relacji klienta z firmą wyznacznikiem satysfakcji klienta jest porównanie oczekiwań co do produktu z otrzymaną wartością.⁴¹

⁴⁰ Otto J., 2004. Marketing relacji. Koncepcja i stosowanie, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 73.

⁴¹ Urban W., Siemieniako D., 2008. Lojalność klientów. Modele, motywacja i pomiar, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 104.

W procesie powstawania trwałych relacji z klientem pojawiają się kluczowe pojęcia takie, jak: potrzeba, oczekiwania, jakość, wartość dostarczona klientowi, satysfakcja i lojalność.

Genezą każdej decyzji konsumenckiej jest uświadomienie sobie potrzeby oraz pojawienie się motywacji do jej zaspokojenia. Potrzeba jest zatem przesłanką wszelkich zachowań ludzkich. Ph. Kotler definiuje ją jako: stan odczuwania braku zaspokojenia⁴². Klienci wybierają i kupują te produkty, które najlepiej zaspokajają ich potrzeby.

Istotnym elementem zadowolenia nabywcy z zaspokojenia potrzeby jest znajomość własnych oczekiwań. Kształtują się one w wyniku zarówno wcześniejszych doświadczeń związanych z nabywaniem danego produktu, jak również opinii innych osób oraz obietnic składanych przez sprzedającego oraz konkurencję.⁴³ Stan zadowolenia będzie największy, jeśli oczekiwania klienta będą mniejsze niż dostarczona mu wartość. Jeśli cechy produktu przekraczają oczekiwania, to nabywca będzie wręcz zachwycony, co jest solidną podstawą do związania go z firmą na dłużej.

Problematyka jakości stanowi niewątpliwie jeden z kluczowych elementów budowania relacji. Kategoria jakości jest trudna do jednoznacznego określenia, może być ona postrzegana w wielu wymiarach. Pojęcie jakości stosowane jest w różnych dyscyplinach naukowych, w tym ekonomii i nauce o zarządzaniu jako jeden ze składowych obszarów aktywności biznesowej.⁴⁴ Definicji jakości jest wiele, jednak główny nurt jej definiowania skupia się na spełnianiu potrzeb klienta przez produkt rozumiany jako wyrób materialny lub niematerialna usługa. Jakość w ujęciu marketingowym eksponuje aspekt rynkowy i wskazuje na poziom usatysfakcjonowania konsumenta. V. Zeithmal, A. Parasuraman i

⁴² Kotler Ph., 1994. Marketing. Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola, Gebethner i Ska, Warszawa, s. 6.

⁴³ Otto J., 2004. Marketing (...), wyd. cyt., s. 74.

⁴⁴ Karaszewski R., 2006. Nowoczesne koncepcje zarządzania jakością, Wydawnictwo TNOiK Dom Organizatora, Toruń, s. 16.

L. Berry⁴⁵ określają jakość jako realizację spełniającą lub przekraczającą oczekiwania nabywcy. Ed. Deming uważa, że produkt nie może być uznany za charakteryzujący się wysoką jakością, jeśli nie spełnia zarówno jawnych, jak i ukrytych potrzeb klienta.⁴⁶ Zdaniem E. Skrzypek jakość to spełnienie wymagań i oczekiwań klienta, co prowadzi do jego zadowolenia, a z kolei zadowolenie jest doskonałą i wiarygodną miarą jakości.⁴⁷

Każda organizacja zamierzająca odnosić sukcesy rynkowe musi mieć na uwadze satysfakcję klientów, która jest kluczowym elementem istnienia relacji pomiędzy partnerami. Z punktu widzenia zarówno producenta, jak i pośrednika handlowego zadowolenie klienta jest niezwykle istotnym zagadnieniem, ponieważ wiąże się z pożądanym rezultatem w postaci powtarzalności zakupów.⁴⁸ Dodatkowo, zadowoleni nabywcy zapewniają darmową promocję, zmniejszając tym samym nakłady wymagane, aby pozyskać nowych klientów.⁴⁹

Odczuwanie satysfakcji przez klienta jest procesem złożonym i trudnym do określenia. W literaturze przedmiotu spotkać można wiele różnych sposobów jej definiowania. O satysfakcji można mówić, gdy występuje pozytywna reakcja emocjonalna konsumenta na ocenę produktu czy usługi z której korzystał.⁵⁰ R. Westbrook i R. Oliver⁵¹ przyjmują, że jest ona

⁴⁵ Zeithmal V., Parasurman A., Berry L., 1996. The Behavioral Consequences of Service Quality. "Journal of Marketing", Vol 60, s. 31.

⁴⁶ Karaszewski R., 2003. Systemy zarządzania jakością największych korporacji świata i ich dyfuzja, Wydawnictwo UMK, Toruń, s. 37.

⁴⁷ Skrzypek E., 2000. Jakość i efektywność, Wydawnictwo UMCS, Lublin, s. 9.

⁴⁸ Furse D., Punj G., Stewart D., 1984. A Typology of Individual Search Strategies Among Purchasers of New Automobiles, Journal of Consumer Research, Vol 10, No 4, s. 417-420.

⁴⁹ Swan J., Oliver R., 1989. Postpurchase Communications by Consumers, Journal of Retailing, Vol. 65, No 4, s. 516.

⁵⁰ Oliver R., 1977. Effect of Expectation and Disconfirmation on Postexposure Product Evaluations: An Alternative Interpretation, Journal of Applied Psychology, Vol 62, No 4, s. 480-482.

⁵¹ Westbrook R., Oliver R., 1991. The Dimensionality of Consumption Emotional Patterns and Consumer Satisfaction, Journal of Consumer Research, Vol 18, No 1, s. 84.

wartościującą oceną nabytego drogą selekcji produktu lub usługi. Nieco bardziej szczegółowo definiują satysfakcję J. Swan i R. Oliver⁵², jako postrzeganą różnicę pomiędzy oczekiwaniami a odczuwanym stopniem ich realizacji, dodając, że jest afektywną, emocjonalną reakcją dotyczącą konkretnego doświadczenia konsumpcji. Produkty bądź usługi dostarczające satysfakcji powinny dostarczać pożądaną wartość w stopniu co najmniej wystarczającym. Satysfakcja obejmuje reakcje emocjonalne konsumenta i odnosi się zarówno do jakości, jak również do procesu pozyskiwania i używania produktu⁵³. Ph. Kotler⁵⁴ uważa, że jest to odczucie, którego doznaje nabywca po skorzystaniu z oferty spełniającej jego oczekiwania. Z kolei N. Hill i J. Alexander określają ją, jako miarę stopnia w jakim całkowity produkt przedsiębiorstwa zaspokaja zbiór oczekiwań klienta.⁵⁵ Podając za L. Niezurawskim,⁵⁶ pojawienie się satysfakcji jest odbierane jako dynamiczny proces, w którym ocena zadowolenia dokonuje się w ramach kontinuum, od braku satysfakcji do pożądanej satysfakcji.

Zwiększanie aktualnego poziomu wiedzy na temat determinant zadowolenia klientów z produktów detalicznych pomaga producentom w ich wysiłkach mających na celu podniesienie rynkowej akceptacji oferty. Zadowolenie klienta z produktu może być rozumiane w różny sposób. Na satysfakcję klienta ma wpływ nie tylko ocena produktu czy usługi ale również interakcja ze sprzedawcą, która jest bezpośrednio

⁵² Oliver R., Swan J., 1989. Consumer Perceptions of Interpersonal Equity and Satisfaction in Transactions: A Field Survey Approach, *Journal of Marketing*, Vol. 53, No 2, s. 21–23.

⁵³ Mano H., Oliver R., 1993. Assessing the Dimensionality and Structure of the Consumption Experience: Evaluation, Feeling, and Satisfaction, *Journal of Consumer Research*, Vol. 20, No 3, s. 451-452.

⁵⁴ Kotler Ph., 1994. *Marketing (...)*, wyd. cyt., s. 42.

⁵⁵ Hill N., Alexander J., 2003. *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków, s. 344.

⁵⁶ Niezurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. *Satysfakcja klienta. Strategia, pomiar, zarządzanie*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń, s. 54.

związana z realizacją zakupu.⁵⁷ R. Westbrook⁵⁸ stwierdza nawet, że zadowolenie z oferowanego produktu może być tak samo istotne jak zadowolenie z kontaktu z osobą obsługującą. Taką emocjonalną reakcją na postawę sprzedawcy można uznać za pośredni czynnik zadowolenia, ponieważ nie odnosi się bezpośrednio do produktu.⁵⁹ Postawa sprzedawcy, sposób dostarczania informacji o produkcie może mieć znaczący wpływ na ogólne zadowolenie klienta z zakupu.⁶⁰ Zorientowany na klienta sprzedawca, znający potrzeby i oczekiwania umiejętnie dostosowuje ofertę do jego indywidualnych potrzeb, czym zwiększa satysfakcję nabywcy.⁶¹

Satysfakcja jest uczuciem subiektywnym wynikającym z indywidualnego odczuwania przez człowieka wrażeń i emocji.⁶² Zadowolenie klienta uzależnione jest od wielu czynników. Wpływ na satysfakcję mają zarówno indywidualne cechy nabywcy, jego wymagania, oczekiwania, dotychczasowe doświadczenia, jak również postrzeganie przez niego produktu. Dodatkowo znaczenie mają również czynniki takie, jak komunikacja i wizerunek firmy oraz rzeczywiste cechy produktu (Rys. 2).

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że definicje satysfakcji podkreślają emocjonalny aspekt jej oceny. R. Saphiro

⁵⁷ Petty R., Cacioppo J., Schumann D., 1983. Central and Peripheral Routes to Advertising Effectiveness: The Moderating Role of Involvement. "Journal of Consumer Research", Vol. 10, No 2, s. 135-138.

⁵⁸ Westbrook R., 1981. Sources of Consumer Satisfaction with Retail Outlets, "Journal of Retailing", Vol 57, No 3, s. 68.

⁵⁹ Grewal D., Sharma A., 1991. The Effect of Salesforce Behavior on Customer Satisfaction: An Interactive Framework, "Journal of Personal Selling and Sales Management", Vol 11, No 3, s. 13-16.

⁶⁰ Szymański D., 1988. Determinants of Selling Effectiveness: The Importance of Declarative Knowledge to the Personal Selling Concept, "Journal of Marketing", Vol. 52, No 1, s. 64.

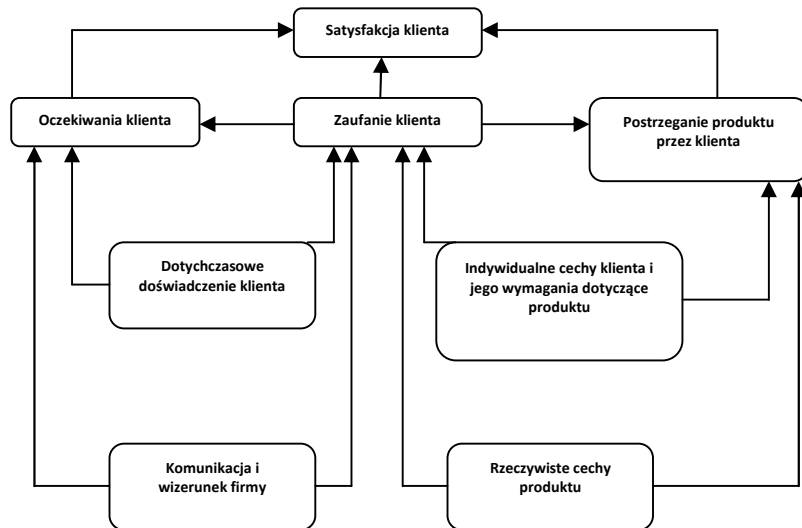
⁶¹ Dunlap B., Dotson M., Chambers T., 1988. Perceptions of Real-estate Brokers and Buyers: A Sales-Oriented, Customer-Oriented Approach, "Journal of Business Research", Vol. 17, No 2, s. 176.

⁶² Babin B., Boles J., Darden W., 1995. Salesperson Stereotypes, Consumer Emotions, and their Impact on Information Processing, "Journal of the Academy of Marketing Science", Vol. 23, No 2, 94-98.

i B. Weitz uważają, że o poziomie zadowolenia decydują z jednej strony oczekiwania usługobiorcy, z drugiej natomiast całkowita oferta usługodawcy.⁶³

Zaprezentowane definicje satysfakcji łączą trzy główne elementy, a mianowicie:

1. potrzeby klienta,
2. oczekiwania dotyczące produktu,
3. doświadczenia z użycia produktu.



Rysunek 2. Czynniki kształtujące satysfakcję klienta

Źródło: Mazurek – Łopacińska K., 2003. Zachowania nabywców i ich konsekwencje marketingowe, PWE, Warszawa, s. 308.

Satysfakcja i przychylność klientów od dawna traktowane są priorytetowo wśród celów organizacji, ponieważ zapewniają tak pożądaną regularną powtarzalność zakupów.⁶⁴ Warto dodać,

⁶³ Spiro R., Weitz B., 1990. Adaptive Selling: Conceptualization, Measurement, and Nomological Validity, "Journal of Marketing Research", Vol. 27, No. 2, s. 62.

⁶⁴ Reichheld F., Scheffer P., 2000. E-loyalty: Your secret weapon on the Web, "Harvard Business Review", No 78, s. 105–113.

że satysfakcja jest uczuciem subiektywnym, uzależnionym od cech osobowych, które posiada nabywca. Każdy klient inaczej odczuwa, inaczej odbiera wartość produktu, ma również inne oczekiwania wobec niego.⁶⁵

Badania pokazują, że wysokie zadowolenie klientów sprzyja kształtowaniu lojalnych postaw, a w efekcie tworzeniu trwałych więzi z firmą⁶⁶. Zadowoleni i zachwyceni klienci kupują więcej i częściej, mniej drażliwie reagują na wzrosty cen, rzadziej zwracają uwagę na ofertę konkurentów, relacja z nimi jest mniej kosztowna w utrzymaniu.⁶⁷ Usatysfakcjonowany klient będzie powracał do firmy i podtrzymywał dalszą współpracę, co stanowi podstawę budowania długotrwałych – obustronnie satysfakcjonujących – relacji. Zarówno naukowcy, jak i specjaliści rynkowi nieustannie starają się zidentyfikować podstawy zadowolenia prowadzące do lojalności klientów. Zadowolony klient stanowi ponadto źródło pozytywnej informacji o organizacji. Staje się jej rzecznikiem, w dodatku bardziej wiarygodnym niż pracownik firmy. Z kolei niezadowolony klient odejdzie od przedsiębiorstwa, a dodatkowo poinformuje innych nabywców o swoim niezadowoleniu. Z tego też względu wysiłki każdej organizacji powinny być skoncentrowane na zaspokojeniu oczekiwań klientów i oferowaniu produktów na najwyższym poziomie.⁶⁸ Liczne badania wskazują, że wśród najskuteczniejszych sposobów generowania lojalnych klientów, kluczowymi jest właśnie ich usatysfakcjonowanie⁶⁹ oraz dostarczenie najwyższej wartości

⁶⁵ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 51.

⁶⁶ Westbrook R., 1981. Sources of Consumer (...), wyd. cyt., s. 69.

⁶⁷ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 9.

⁶⁸ Gołąb-Andrzejak E., Badzińska E., 2015. Satysfakcja klientów, jako źródło sukcesu organizacji – studium przypadku. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu, nr 41, t.1, s. 82-83.

⁶⁹ Lee J., Lee J., Feick L.. 2001. The impact of switching costs on the customer satisfaction–loyalty link: Mobile phone service in France. “Journal of Services Marketing”, Vol. 15, No 1, s. 35–48.

pochodzącej z najwyższej jakości produktów, jak również doskonałej obsługi⁷⁰. Wyniki badań prowadzonych w obszarze lojalności klientów prowadzą do wniosków, że organizacje dążące do pozyskania jak najliczniejszej grupy lojalnych klientów powinny koncentrować się przede wszystkim na satysfakcji i postrzeganej wartości.⁷¹

2.2. Koncepcje i metody pomiaru satysfakcji klientów

Zrozumienie i pomiar satysfakcji klientów stanowią główny przedmiot zainteresowania organizacji, pozwalają poznać mocne i słabe strony oferty oczyma klientów. W literaturze przedmiotu prezentowanych jest kilka różnych modeli satysfakcji klienta, które zwracają uwagę na najważniejsze czynniki zadowolenia. Wymienić tu należy przede wszystkim: model emocjonalny, oparty na teorii sprawiedliwości wymiany, oczekiwanej niezgodności, Kano, PROSAT oraz model Sprenga i MacKenziego.

W modelu emocjonalnym satysfakcja klienta powstaje w wyniku oceny rezultatów użycia produktu ocenianych w kategoriach sukcesu lub porażki. Im więcej emocji zarówno pozytywnych, jak i negatywnych generuje produkt, tym bardziej motywująca będzie odczuwana satysfakcja w odniesieniu do przyszłych zachowań. Mogą to być: ponowny zakup bądź zmiana marki, wygłaszanie negatywnych lub pozytywnych opinii o produkcie, skargi oraz reklamacje⁷².

Model oparty na teorii sprawiedliwości wymiany zakłada, że klient porównuje poniesione nakłady i uzyskane korzyści z

⁷⁰ Parasuraman A., Grewal D., 2000. Serving Customers and Consumers Effectively in the Twenty-First Century: A Conceptual Framework and Overview. "Journal of the Academy of Marketing Science", Vol 28, No 1, s. 8-9.

⁷¹ Yang Z., Peterson R., 2004. Customer Perceived Value, Satisfaction, and Loyalty: The Role of Switching Costs, Psychology & Marketing, Vol. 21, No 10, s. 799-808.

⁷² Yuksel A., Yuksel F., 2001. Measurement and Management Issues in Customer Satisfaction Research: Review, Critique and Research Agenda: Part One, "Journal of Travel & Tourism Marketing", Vol 10, No 4, s. 47-52.

kosztami i zyskami sprzedawcy. Satysfakcja klienta pojawia się wtedy, gdy spostrzeże, że stosunek jego własnych korzyści z posiadania produktu do nakładów związanych z jego pozyskaniem jest sprawiedliwy. Skonstatowanie opinii, kto zyskał a kto stracił na procesie tej wymiany, zadecyduje o tym, czy klient doświadczył stanu satysfakcji, obojętności czy niezadowolenia.⁷³

Model oczekiwanej niezgodności (dyskonfirmacyjny) stanowi próbę odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób nabywcy przetwarzają doświadczenia z produktem w satysfakcję, odwołując się w tym procesie do własnych oczekiwań. R. Haffer⁷⁴ dodał w tym modelu zagadnienie niezgodności do procesu kształtowania się zadowolenia. Wyróżnia się jej trzy rodzaje: niezgodność pozytywna (właściwości towaru przekraczają oczekiwania), zgodność (spełnienie oczekiwań), niezgodność (oczekiwania nie zostają spełnione).

Model Kano – w opracowanym przez N. Kano modelu satysfakcja jest rozpatrywana z punktu widzenia funkcjonalności produktu. Autor określił rolę pewnych atrybutów dóbr i usług oraz ich wpływ na stopień dostarczenia satysfakcji konsumentom. Zgodnie z tym modelem wyróżnione zostały trzy rodzaje satysfakcji⁷⁵:

4. Satysfakcja konieczna – zaspokojenie potrzeb podstawowych, które z punktu widzenia klienta zawsze muszą być spełnione, są one oczywiste, nie wymagają żadnej dodatkowej identyfikacji, jednak ich brak powoduje natychmiastowe niezadowolenie klienta.
5. Satysfakcja jednowymiarowa – zaspokojenie potrzeb negocjowanych, które klient wyraża. Brak zaspokojenie tych oczekiwań powoduje brak satysfakcji.

⁷³ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 58-59.

⁷⁴ Haffer R., 2000. Satysfakcja klientów i jej pomiar. /w:/ Sudoł S., Szymczak J., Haffer M. (red.), Marketingowe testowanie produktów, PWE, Warszawa, s. 288.

⁷⁵ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 62-63.

6. Satysfakcja ponad oczekiwaną – zaspokojenie potrzeb dodatkowych, których klient nie jest w stanie sobie wyobrazić, ponieważ są poza jego oczekiwaniami, wiedzą i wyobraźnią. Dostarczenie atrybutów, które zaspokoją te dodatkowe potrzeby może spowodować zachwyty.

Satysfakcja klienta jest problemem wieloaspektowym, na co zwraca uwagę model PROSAT – wskazujący, że można satysfakcję rozpatrywać z jednej strony, jako rzeczywistą wartość dostarczoną przez oferenta, z drugiej natomiast, jako oczekiwania klienta. Można wskazać pięć wymiarów satysfakcji klienta:

1. techniczna jakość produktu, w skład której wchodzi: usługa, niezawodność, subiektywny okres użycia, projekt, bezpieczeństwo i przyjazne nastawienie produktu czy usługi do środowiska;
2. jakość opinii, czyli subiektywny stosunek klienta do przedsiębiorstwa i produktu, który opiera się na umiejętności rywalizacji, kompetencji, rzetelności wizerunku przedsiębiorstwa, a także jego wartości markowej;
3. postrzeganie ceny - wszelkie rabaty, sposoby zapłaty i zmiany cen;
4. jakość osobistej relacji - powstaje podczas osobistej komunikacji, kompetencji sprzedawcy, zachowania się pracowników w przypadku konfliktów (np. przy skargach klientów) i w atmosferze stosunków personalnych;
5. jakość serwisu rozumiana, jako niezawodność, gotowość reakcji, bezpieczeństwo, intuicja pracowników i tzn. „tangibles” (wygoda i reprezentacyjność budynków, planów technicznych, przedmiotów wchodzących w skład wyposażenia, personel i materiał komunikacyjny).

Model Sprenga i MacKenziego nawiązuje bezpośrednio do potrzeb nabywcy będących wyznacznikiem przez który konsument dostrzega dany produkt. Autorzy modelu założyli, że kluczowym składnikiem wywołującym poczucie zadowolenia jest sposób zaspokajania potrzeby przez nabyty produkt. Poczucie satysfakcji jest wypadkową: potrzeb klienta, oczekiwań co do produktu i doświadczeń z użycia produktu. Spreng i MacKenzie

dowiedli, że na satysfakcję ogólną składają się: satysfakcja z (użycia) produktu, oraz satysfakcja z informacji przekazanej przez sprzedawcę.⁷⁶

Przedstawione kluczowe modele satysfakcji klienta pozwalają zrozumieć mechanizmy odczuwania zadowolenia bądź niezadowolenia nabywcy. Zauważyć należy, że przejawiają się dwie, powszechnie akceptowane, główne koncepcje satysfakcji: transakcyjna i skumulowana. Satysfakcja transakcyjna traktowana jest jako jednorazowe odczucie i podkreśla krótkotrwałość doświadczeń konsumenta z produktem.

Natomiast satysfakcja skumulowana to stan odnoszący się do doświadczeń nagromadzonych podczas wielokrotnego kontaktu z produktem, zwraca uwagę na skumulowane doświadczenia klienta dotyczące nabywania jednego dobra.⁷⁷

Podejmowane wysiłki mające na celu usatysfakcjonowanie nabywcy prowadzą do tworzenia i umacniania relacji, decydujących o sukcesie rynkowym.⁷⁸ Punktem odniesienia zawsze są oczekiwania. Systematyczny pomiar satysfakcji klientów oraz rzetelne wyciąganie wniosków prowadzą do usprawnienia funkcjonowania organizacji.⁷⁹ Poziom zadowolenia klientów powinien być stale monitorowany, badania satysfakcji nabywców spełniają trzy mocno ze sobą powiązane funkcje: naprawczą, uczenia i bodźców.⁸⁰

Funkcja naprawcza (tj. usunięcie pojedynczych przypadków niezadowolenia) skupia się wokół wyszukiwania przypadków niezadowolenia wśród klientów i naprawiania niedoskonałości, by poprawić ich opinię. Spektrum możliwości w

⁷⁶ Pazio N., 2015. *Marketing q lojalności*, Wydawnictwo Difin, Warszawa, s. 181.

⁷⁷ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. *Satysfakcja (...)*, wyd. cyt., s. 54.

⁷⁸ Oliver R., 1999. *Whence customer loyalty?* Journal of Marketing, Vol 63, s. 33–44.

⁷⁹ Grupa R., 2012. *Satysfakcja pozakupowa i dysonans pozakupowy jako czynniki determinujące reakcje konsumenckie*, Społeczeństwo i Edukacja, Międzynarodowe Studia Humanistyczne nr 1, s. 488–489.

⁸⁰ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. *Satysfakcja (...)*, wyd. cyt., s. 68–69.

ramach tej funkcji sięga od wymiany, naprawy, odszkodowania, opuszczenia ceny, zwrotu pieniędzy oraz usług doradczych, poprzez niewielkie prezenty, bonusy, bony itp. aż do przeprosin klienta.

Funkcja uczenia (wyszukiwanie materiału naprawczego) - organizacja czerpie naukę z negatywnych doświadczeń i udoskonala ofertę tak, by w przyszłości nie pojawił się brak satysfakcji klienta bądź też był on przez niego mniej odczuwalny. Powodzenie nauki na podstawie błędów i wypracowanie potencjału badawczego wymaga pełnej dokumentacji, analizy oraz przedyskutowania negatywnych sytuacji.

Funkcja bodźców (właściwe zarządzanie personelem), powiązana jest bezpośrednio z dwoma wcześniej wymienionymi obszarami zadań (wspiera je lub otacza). Organizacja argumentująca, że wyższa satysfakcja klienta przynosi wymierne korzyści, powinna angażować w ten sukces swoich pracowników. Do tego celu stosuje się system bodźców uwzględniających ocenę satysfakcji klienta, zakładający pełne zrozumienie znaczenia satysfakcji klienta przez pracowników.

Organizacje powinny poszukiwać sposobów pomiaru zadowolenia klienta, jako środka do zwiększenia swoich wpływów i udziałów w rynku. Badania satysfakcji klientów są badaniami o charakterze indywidualnym i powinny być dostosowane do konkretnego problemu badawczego, branży, typu produktu czy usługi. Kompletny proces pomiaru satysfakcji klienta zrealizować można posługując się dwoma rodzajami metod: bezpośrednimi i pośrednimi.⁸¹

⁸¹ Metody badania satysfakcji konsumentów opracowane zostały na podstawie: Śmiatacz K., 2011. Możliwości wykorzystania nowoczesnych narzędzi komunikacji w badaniach satysfakcji klienta na przykładzie rynku telefonii komórkowej w Polsce, *Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management* nr 37, s. 291; Haffer R., 2000. Satysfakcja klientów (...), wyd. cyt., s. 293-398; Kaczmarczyk S., 2003. *Badania marketingowe. Metody i techniki*, PWE, Warszawa, s. 179-180; Religioni U. i inni, 2015. *Metodyka badania satysfakcji pacjentów*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 410, s. 172-178; Otto J., 2004. *Marketing* (...), wyd. cyt., s. 79-88; Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. *Satysfakcja* (...), wyd. cyt., s. 49-66.

Metody bezpośrednie mierzą percepcję klientów w odniesieniu do tego, jak dobrze organizacja dostarcza im pożądaną wartość w produkcie. Pozwalają na uzyskanie informacji na temat bezpośredniej reakcji klientów. W ramach grupy metod bezpośrednich, dostarczających informacji na temat satysfakcji klientów, należy wymienić:

1. systemy skarg i sugestii (pisemnych i werbalnych),
2. technikę wypadków krytycznych,
3. badania ankietowe klientów,
4. zogniskowane grupy dyskusyjne i grupy użytkowników ,
5. wywiady osobiste lub telefoniczne menadżerów z klientami,
6. analizę utraty klientów,
7. analizę lojalności klientów,
8. badania „jakości” pracowników,
9. metodę Servqual,
10. metodę Servperf,
11. metodę Six Sigma.

Systemy skarg i sugestii pisemnych, jak i werbalnych to niezwykle ważna metoda komunikacji organizacji z otoczeniem, pomaga ocenić skalę niezadowolenia klientów i stanowi cenne źródło informacji wskazujące obszary, które można w ofercie poprawić. Jednak należy mieć na uwadze, że aż 96% nieusatsfakcjonowanych klientów nie składa skarg.

Technika wypadków krytycznych polega na zebraniu od klientów dokładnych opisów tylko szczególnie ważnych incydentów, które wystąpiły w kontakcie klienta z firmą w trakcie realizacji usług a wywołały wyraźne poczucie satysfakcji bądź dysatsfakcji.

Badania ankietowe klientów bazują na kwestionariuszu i pozwalają uzyskać dane o charakterze zarówno jakościowym, jak i ilościowym. Umożliwiają oszacowanie stopnia satysfakcji klienta z rozbiciem na poszczególne cechy i konsekwencje użycia produktu oraz ocenę stopnia spełnienia oczekiwań.

Zogniskowane grupy dyskusyjne i grupy użytkowników służą gromadzeniu informacji jakościowych. To narzędzie wykorzystujące dyskusję w obrębie niewielkiej grupy osób

prowadzoną przez moderatora, którego zadaniem jest stymulowanie tej dyskusji i wyciąganie wniosków.

Wywiady telefoniczne lub osobiste menedżerów z klientami to metoda badania satysfakcji pozakupowej służąca znalezieniu przyczyn niezadowolenia, które wystąpiło oraz ustaleniu skutecznej formy rekompensaty.

Analiza utraty klientów polega na liczeniu i docieraniu do klientów, którzy odeszli, pozwala ocenić straty powstające w wyniku utraty niezadowolonych klientów. Za pomocą tej metody można poznać, co spowodowało, że dany klient zmienił firmę lub produkt. Jeśli wskaźnik utraty klientów powiększa się, oznacza to, że przedsiębiorstwo nie zaspokaja potrzeb swoich nabywców.

Badanie „jakości” pracowników obejmuje okresowe sondy wśród interesariuszy, pozwalające ustalić problemy w obszarze jakości obsługi. Im wyżej oceniany jest personel, tym wyższy jest poziom zadowolenia klientów.

Metoda SERVQUAL przeznaczona jest do mierzenia percepcji jakości usług. Traktuje jakość jako różnicę pomiędzy oczekiwaniami klientów a ich faktycznymi doznaniem podczas procesu świadczenia usług. Kładzie nacisk na konieczność stosowania ciągłego procesu doskonalenia, włączania w ten proces wszystkich pracowników organizacji. Autorzy tej metody zdefiniowali pięć luk dotyczących jakości usług:

1. pierwsza określana jest jako różnica między oczekiwaniami klienta a postrzeganiem tych oczekiwań przez kierownictwo organizacji,
2. druga stanowi różnicę między postrzeganiem oczekiwań klientów przez kadrę zarządzającą a specyfikacją jakości usług,
3. trzecia to różnica między specyfikacją jakości usług a jakością świadczenia usługi,
4. czwarta określa różnicę między jakością świadczenia usługi a informacjami, które uzyskał klient na jej temat,
5. piąta wyraża różnicę między poziomem spełnienia oczekiwań a postrzeganiem jakości usługi przez klienta.

Servperf jest odmianą metody Servqual, w tym przypadku pomiar jakości usług jest oparty na bezpośrednim pomiarze

rzeczywistej jakości danej oferty usługowej postrzeganej przez nabywców, pojmując jakość usługi jako jakość postrzeganą przez klienta.

Metoda Six Sigma wspiera zarządzanie jakością a oparta jest na normach ISO. Zakłada ciągłe podnoszenie jakości a tym samym zmniejszanie liczby występujących błędów, a co za tym idzie kosztów ponoszonych na ich likwidację i naprawę.

Pośrednie metody badania satysfakcji klientów omijają opinię konsumentów, mierząc różne wyznaczniki satysfakcji, które zazwyczaj odzwierciedlają ich zachowania na rynku, np. dotyczące danych o klientach, którzy dokonali powtórnych zakupów. Wśród pośrednich metod pomiaru satysfakcji klientów można wyróżnić:

1. pozorne zakupy;
2. powtórni klienci;
3. benchmarking zewnętrzny i wewnętrzny;
4. trendy sprzedaży;
5. trendy udziału w rynku;
6. trendy zwrotu z inwestycji;
7. raporty pracowników pierwszego kontaktu z klientami;
8. raporty stowarzyszeń przemysłowych.

Pozorne zakupy mające na celu określenie pierwszoplanowych cech danej oferty oraz jakości pracy personelu. Metoda ta oparta jest na anonimowej obserwacji polegającej na udawaniu w punkcie sprzedaży wymagającego, wręcz trudnego klienta. Dzięki zastosowaniu tej metody można bardzo szybko stwierdzić, jak dany pracownik radzi sobie podczas kontaktu z nabywcą.

Powtórni klienci – poziom satysfakcji mierzony jest za pomocą wskaźnika mówiącego o tym, ilu klientów dokonuje powtórnych zakupów w stosunku do ogólnej liczby nabywców.

Benchmarking zewnętrzny i wewnętrzny - czyli przyrównywanie się do najlepszych. Benchmarking zewnętrzny związany jest z analizą i porównywaniem do kluczowych konkurentów. Natomiast wewnętrzny obejmuje analizę i

porównanie metod oraz sposobów postępowania w obrębie własnego przedsiębiorstwa.

Trendy sprzedaży, udziału w rynku oraz zwrotu z inwestycji odzwierciedlają zachowanie klientów i pozwalają oszacować satysfakcję klientów na podstawie danych pochodzących z działów sprzedażowych i finansowych.

Raporty pracowników pierwszego kontaktu z klientami i serwisu – jest to metoda bazująca na szczegółowych raportach tworzonych przez pracowników mających bezpośredni kontakt z klientem.

Raporty stowarzyszeń przemysłowych – wyniki badań prowadzonych przez stowarzyszenia branżowe, których celem jest ustalenie wskaźników satysfakcji dla konkretnego sektora czy kraju.

Wymienione metody pomiaru zadowolenia klienta powinny wchodzić w skład przemyślanego i kompleksowego systemu badawczego, umożliwiającego im wzajemną współpracę. Jednym z elementów strategicznych organizacji stało się zidentyfikowanie potrzeb i preferencji klienta. Badania nad satysfakcją klientów mają użyteczność zarówno dla poprawy jakości w przedsiębiorstwach, jak również dla polityki gospodarczej. Wskaźnik satysfakcji klientów może być obliczany dla sektorów, przemysłów czy producentów. Ocena produktów krajowych może być konfrontowana z ofertą produktów zagranicznych. Jednym z przykładów takiego wskaźnika jest przedstawiony model Amerykańskiego Indeksu Satysfakcji Klientów (American Customer Satisfaction Index).⁸²

ACSI – narodowy wskaźnik satysfakcji konsumentów z jakości dóbr i usług dostarczanych dla gospodarstw domowych opracowany przez Krajowe Centrum Badań nad Jakością w Szkole Biznesu Uniwersytetu w Michigan. Wskaźnik ten jest niezwykle istotny, gdyż udowodniono związek pomiędzy poziomem satysfakcji a wynikami finansowymi przedsiębiorstw. W modelu tym powiązana jest jakość i wartość dla klienta z

⁸² Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 111.

satysfakcją przez co można wyjaśnić skutki w postaci lojalności klientów lub ich skłonności do zgłaszania skarg i reklamacji oraz oszacować liczbę konsumentów, którzy ponownie skorzystają z oferty.⁸³ Zgodnie z twierdzeniem wielu badaczy kluczowy wpływ na lojalność klientów mają czynniki takie, jak satysfakcja⁸⁴ oraz postrzegane wartości⁸⁵.

2.3. Pomiar satysfakcji odbiorców usług publicznych

Jednostki sektora publicznego gwarantują realizację podstawowych funkcji państwa w zakresie struktury administracyjno-instytucjonalnej, niezbędnej do funkcjonowania społeczeństwa i współczesnej gospodarki. Jest to sektor zróżnicowany, stanowiący zespolenie różnych administracji działających w zakresie spraw publicznych, przede wszystkim państwowej, rządowej i samorządowej.⁸⁶ Świadczenie usług publicznych to jeden z głównych powodów powoływania jednostek samorządu terytorialnego. Oferowanie usług publicznych ma na celu między innymi: kształtowanie społecznie akceptowalnych wzorców zachowań, rozwój indywidualnej przedsiębiorczości oraz aktywizowanie społeczności lokalnej. Usługi te wpływają na jakość życia mieszkańców, jak też na warunki funkcjonowania, rozwój gmin, miast i wsi. Administracja publiczna zobowiązana jest świadczyć usługi odpowiadające wymogom prawnym, jak również oczekiwaniom społecznym.

Zmiany zachodzące w sferze sektora publicznego w Polsce zostały zapoczątkowane w wyniku przeprowadzonych reform ustrojowych oraz redefinicji roli i funkcji państwa.

⁸³ Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja (...), wyd. cyt., s. 113.

⁸⁴ Fornell C., 1992. A National Customer Satisfaction Barometer: The Swedish experience. "Journal of Marketing". Vol 56, s. 6–21.

⁸⁵ Woodruff R., 1997. Customer value: The next source of competitive advantage. "Journal of the Academy of Marketing Science", Vol 25, s. 139–153.

⁸⁶ Niedziółka M., 2015. Ryzyko w sektorze publicznym, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria: Administracja i Zarządzanie, nr 107, s. 50-53.

Transformacja systemu społeczno-gospodarczego oraz procesy integracji ze strukturami Unii Europejskiej miały bezpośredni wpływ na zmiany w zarządzaniu organizacjami publicznymi. Przekształcenia zmierzające do podnoszenia efektywności działania jednostek sektora publicznego systematycznie ewoluują pod wpływem zarówno zmian otoczenia, jak i w rezultacie rosnących oczekiwań społecznych wobec współczesnych państw i ich administracji⁸⁷.

W dobie postępującej indywidualizacji oczekiwań klientów, sztywny formalizm, rozproszone procedury i niedoskonała komunikacja w sposobie zarządzania jednostkami administracji samorządowej, bez wątpienia wymagają stałego udoskonalania. Istnieje zauważalna potrzeba wzrostu efektywności funkcjonowania administracji poprzez modernizację procesów zarządzania, podniesienie standardów obsługi klienta, uproszczenie procedur wewnątrz urzędów, skrócenie czasu oczekiwania na rozpatrzenie sprawy, usprawnienie aktów administracyjnych.

Jednostki sektora publicznego w coraz większym stopniu reagują na potrzeby i żądania społeczeństwa. Rosnące zainteresowanie ukierunkowaniem działań na spełnianie potrzeb i wymagań klientów potwierdza dążenie do poprawy funkcjonowania i doskonalenia organizacji. Instytucje te są reformowane w celu zapewnienia lepszego i szybszego świadczenia większej ilości usług a w reformach tych obywatel zajmuje istotne miejsce.⁸⁸

Sprawność funkcjonowania administracji publicznej oraz jakość oferowanych usług publicznych zależą głównie od potencjału i zaangażowania zatrudnionych w niej pracowników. Z uwagi na dostarczanie specyficznych usług dla społeczeństwa koniecznością dla administracji publicznej jest zarządzanie oparte na prężnie działającej administracji „otwartej na klienta”, która potrafi identyfikować potrzeby i dąży do zadowolenia

⁸⁷ Szewczuk A., Ziolo M., 2008. Zarys ekonomiki sektora publicznego, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 17.

⁸⁸ Zarządzanie Satysfakcją Klienta, 2008. Europejski Poradnik Praktyka, Europejski Fundusz Społeczny, Warszawa.

interesariuszy. Jednostki administracji publicznej charakteryzują się odmienną specyfiką działania ponieważ:

1. nie są zorientowane na zysk,
2. w zakresie większości świadczonych usług nie mają konkurencji,
3. „nabywanie” ich produktów przez klientów podyktowane jest wymogami prawa,
4. możliwości finansowe poszczególnych instytucji są zależne od stanu finansów publicznych, a nie od jakości świadczonych usług,
5. strategiczne planowanie podlega zakłóceniom przez działania polityków bądź grup interesu.

Cała ta odmienna specyfika funkcjonowania JST nie zwalnia ich jednak z konieczności dbania o klienta i doskonalenia swojej oferty. Cechą sektora publicznego jest silna koncentracja na bieżącej obsłudze, dlatego takiego znaczenia nabiera umiejętność identyfikowania potrzeb różnych klientów i dążenie do ich zadowolenia. Administracja publiczna wdrażając plan doskonalenia powinna usprawniać funkcjonowanie przede wszystkim poprzez podnoszenie jakości w obszarach, które zapewniają wzrost efektywności działania oraz poprawę obsługi.⁸⁹ Satysfakcja klienta i jej pomiar są tematem dyskusji instytucji europejskich, jak też elementem wymagań normy ISO 9001:2008.⁹⁰ Wśród kluczowych czynników determinujących priorytetowe traktowanie pomiaru satysfakcji klientów przez JST wymienić należy:⁹¹

⁸⁹ Bobińska B., 2012. Marketing i zarządzanie jakością w administracji publicznej jako procesy identyfikowania potrzeb klienta i doskonalenia organizacji, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, tom 21, nr 2, s. 39-41.

⁹⁰ Markowicz I., 2012. Ocena jakości usług świadczonych przez Jednostki Samorządu Terytorialnego, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, nr 26, s. 262.

⁹¹ Haffer R., 2010. Metodyka pomiaru satysfakcji klientów jednostek samorządu terytorialnego powiatu toruńskiego, Projekt „Kompetentna kadra, profesjonalny urząd – atutem powiatu toruńskiego” współfinansowany przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, Toruń, s. 5-11.

1. są to instytucje zaufania społecznego, w przypadku których służba publiczna stanowi zasadniczą treść ich misji;
2. pracownicy Urzędów wynagradzani są z budżetu państwa, który zasilają między innymi wpływy z podatków płaconych przez mieszkańców, co oznacza, że klienci przychodzą po produkty, za które już zapłacili i należy im się sprawna i fachowa obsługa;
3. wyniki pomiaru satysfakcji klientów są najlepszym drogowskazem dla usprawnień organizacyjnych, w tym działań na rzecz doskonalenia jakości świadczonych usług;
4. wzrost satysfakcji klientów organizacji przyczynia się do wzrostu satysfakcji jej pracowników.

Coraz więcej JST zauważa konieczność poprawy funkcjonowania i doskonalenia systemu organizacyjnego w oparciu o międzynarodowe systemy zarządzania jakością. Systemy te zwiększają wiedzę organizacji dotyczącą satysfakcji klientów z oferowanych usług, co wpływ ma zarówno na wzrost jakości, jak również motywacji pracowników. Urzędy administracji samorządowej zaczynają coraz częściej sięgać po nowoczesne metody i narzędzia wspomagające poprawę jakości świadczonych usług. Wśród nich wymienić można wdrażanie systemów zarządzania jakością zorientowanych na klienta. Współczesna administracja publiczna świadomie dąży do ustawicznego doskonalenia jakości procesu świadczenia usług publicznych, w tym doskonalenia obsługi klienta. Zarządzanie jakością pozwala usuwać zbędne biurokratyczne procedury i czyni urząd bardziej przyjaznym obywatelom.

Pozyskiwane informacje dotyczące mocnych i słabych stron organizacji umożliwiają wdrażanie zmian, których ostatecznym efektem będzie wzrost poziomu zadowolenia interesariuszy. Coraz więcej jednostek opracowuje i wdraża w życie własne powtarzalne systemy monitorowania poziomu satysfakcji klientów z jakości usług publicznych. W celu precyzyjnej oceny jakości świadczonych usług administracji publicznej przez klientów, najczęściej prowadzone są badania satysfakcji klientów. W przypadku usług publicznych nie

wystarczy wyjść naprzeciw wyrażonym potrzebom, lecz należy również znaleźć potrzeby niewyartykułowane, ustalić priorytety oraz alokować zasoby w sposób społecznie uzasadniony.

W literaturze występuje kilka modeli wyjaśniających powstawanie satysfakcji klienta, powstawały one na gruncie doświadczeń przedsiębiorstw komercyjnych, funkcjonujących w warunkach silnej konkurencji. Ich przydatność w sektorze usług publicznych, a w szczególności instytucji administracji państwowej, może wydawać się ograniczona. Jednak zasadnicze mechanizmy decydujące o powstawaniu zadowolenia klienta są niezmiennie, bez względu na rodzaj organizacji.

Celem prowadzonych badań satysfakcji interesariuszy JST jest wzrost jakości świadczonych usług publicznych, a zgodnie z literaturą przedmiotu miernikiem jakości świadczonej usługi jest różnica pomiędzy percepcją a oczekiwaniami. Oczekiwania odgrywają kluczową rolę, jeśli chodzi o wpływ na satysfakcję klienta z usługi, a ta z kolei uzależniona jest od całego szeregu czynników. Wśród kluczowych czynników, które wywierają wpływ na oczekiwania należy wymienić:

1. potrzeby osobiste,
2. poprzednie doświadczenia,
3. doświadczenia innych interesariuszy,
4. formalny przekaz na temat usługi,
5. ukryte przekazy na temat usługi (m.in. wygląd czy wizerunek),
6. reputacja całego rządu.

Pozyskane od klientów informacje dotyczące potrzeb i oczekiwań oraz poziomu zadowolenia z oferowanych usług wnoszą ogromny wkład w doskonalenie organizacji i świadczenie lepszych usług. Pozwalają na obranie właściwie ukierunkowanej drogi zmierzającej do poprawy w obszarach niskiego zadowolenia oraz utrwalania satysfakcji w obszarach ocenianych wysoko. Przedsiębiorstwa sektora prywatnego od dawna mają świadomość, że dogłębne zrozumienie potrzeb klientów, pozyskanie wiedzy dotyczącej oczekiwań oraz poziomu satysfakcji ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia odpowiednich produktów i usług. W przypadku sektora

publicznego świadomość ta jest również coraz większa. Jednak nadal wyzwaniem jest pogodzenie dwóch odmiennych, a często współzawodniczących ze sobą czynników, jakimi są opłacalność usług dla obywateli i wysoka jakość usług dostępnych dla klientów. Można stwierdzić, że chociaż rola klienta jest inna w sektorze publicznym, obywatel ma prawo być traktowany jak klient, a świadczenie sektora publicznego musi być oparte na sprawiedliwości i uczciwości.

W celu zdiagnozowania technik oraz określenia zagadnień poruszanych w badaniach satysfakcji klientów urzędów autorka przeanalizowała szczegółowo raporty z badań opublikowane w ostatnich czterech latach. Analizą objęte zostały 34 raporty z urzędów zlokalizowanych w różnych częściach Polski.

Aktualnie większość JST wykorzystując techniki badań społecznych, regularnie monitoruje jakość oferowanych usług w oczach klientów i jakość życia obywateli. Do najpopularniejszych technik pozyskiwania informacji należą badania kwestionariuszowe.

Najczęściej kwestionariusze ankiet rozmieszczane są w miejscach dostępnych dla interesariuszy, jak też na stronach internetowych organizacji. Zazwyczaj klienci mają również możliwość wyrażenia swojej opinii bezpośrednio po skorzystaniu z usługi w urzędzie. Coraz częściej też stosowane są formy wywiadów telefonicznych. Pytania zawarte w kwestionariuszach mają charakter zarówno ilościowy, jak i jakościowy.

Analizując zebrane informacje można stwierdzić, że w celu zbadania poziomu jakości brane są pod uwagę następujące wskaźniki:

1. wskaźnik poprawności decyzji administracyjnych,
2. wskaźnik zasadności skarg i wniosków,
3. wskaźnik satysfakcji klienta.

W ramach prowadzonych w urzędach badań satysfakcji, klienci najczęściej proszeni są o ocenę zadowolenia z czynników przedstawionych w tabeli 5. Czynniki te pogrupowane zostały w pięć obszarów: oferowane usługi, wygląd urzędu i pracowników, rzetelność obsługi i fachowość obsługi.

Tabela 5. Czynniki w badaniach satysfakcji klientów JST

Lp.	Obszar	Badane czynniki
1	Oferowane usługi	Wachlarz oferowanych usług, Dostępność oferowanych usług, Skuteczność realizacji usług, Postrzegana jakość usług, Szybkość obsługi, Czas oczekiwania na obsługę, Opłaty za usługi, Dostęp do informacji, Wygląd i czytelność druków, Ulotki informacyjne,
2	Wygląd urzędu i pracowników	Oznakowanie wewnętrzne i zewnętrzne budynku, Dostęp do miejsc parkingowych, Dostosowanie urzędu do potrzeb matek z dziećmi i osób, Nowoczesne wyposażenie, Kultura osobista urzędników, Wiedza i kompetencje urzędników, Zaufanie do pracowników urzędu,
3	Rzetelność obsługi	Rzetelność i staranność obsługi, Dotrzymanie składanych zobowiązań, Troska o indywidualnego klienta, Pomoc w rozwiązywaniu problemów, Sprawność i terminowość realizacji usług, Chęć niesienia pomocy ze strony personelu,
5	Fachowość obsługi	Fachowość obsługi, Zapewnienie poczucia bezpieczeństwa, Uprzejmość i życzliwość personelu, Komunikatywność, Empatia i troska o zaufanie klienta,

Źródło: Opracowanie własne.

Świadczenie usług publicznych jest jednym z głównych powodów powoływania samorządu terytorialnego, który należy rozumieć jako wspólnotę mieszkańców, a nie jedynie jako władzę

lokalną.⁹² Usługi te wpływają na jakość życia mieszkańców, a także na warunki inwestowania, a więc również na rozwój gminy, miasta czy regionu. Osiągnięcie wysokiej jakości usług wymaga dbałości o satysfakcję klienta, szybkiego reagowania na opinie i uwagi.

Reasumując można stwierdzić, że podejmowanie wysiłków mających na celu usatysfakcjonowanie usługobiorcy staje się jednym z kluczowych zadań organizacji. Prowadzi do tworzenia i umacniania relacji, które stanowią jej kapitał i decydują o przychylności społeczeństwa. Rozpoznanie potrzeb i oczekiwań interesariuszy jest niezbędne, aby móc dostarczyć coraz większą wartość użytkową oferowanych usług. Kluczem do sukcesu administracji publicznej jest kompleksowe i systemowe spojrzenie na organizację, właściwy dobór kadry oraz uwzględnienie specyfiki „dokonywania zakupów” oferowanych usług. Priorytety w zakresie działań doskonalących. Regularnie prowadzone badania satysfakcji klientów winny być traktowane jako punkt wyjścia do nadania priorytetów w zakresie działań usprawniających każdej organizacji.

⁹² Rościszewska E., 2015. Ocena efektywności realizacji usług, Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa, s. 2-3.

Rozdział III. Współczesne koncepcje planowania budżetowego

3.1. Aktualne warunki budżetowania w polskich JST

Zasadniczym problemem, z którym boryka się większość podmiotów funkcjonujących w gospodarce rynkowej, jest ograniczoność środków finansowych, co w znacznej mierze przyczynia się do poszukiwania ich nowych źródeł a także wpływa na zwiększenie efektywności gospodarowania nimi. Szczególnego znaczenia nabiera kwestia finansów w sferze publicznej, zwłaszcza na szczeblu samorządowym, gdzie racjonalność zarządzania zasobami finansowymi staje się priorytetem zarówno dla władz samorządowych, jak i mieszkańców. Wynika z niej liczba i jakość świadczonych usług oraz dostarczanych dóbr publicznych, a tym samym skuteczność w zaspokajaniu potrzeb lokalnej społeczności. Kluczowym narzędziem skutecznego zarządzania zasobami finansowymi jest budżet, który stanowi podstawę prowadzenia gospodarki finansowej JST, wyznacza jej ramy oraz stanowi wyraz politycznych, ekonomicznych i społecznych funkcji gminy. Opracowywany każdego roku i jest podstawowym planem jej działalności w danym roku kalendarzowym⁹³.

Istnieje szereg koncepcji postrzegania budżetu JST, jako narzędzia zarządzania gospodarką finansową jednostki terytorialnej, a samą kategorię budżetu można rozpatrywać w trzech płaszczyznach⁹⁴:

1. jako zcentralizowany fundusz służący zaspokajaniu potrzeb społeczeństwa lokalnego,
2. jako akt prawny, uchwalany przez organ stanowiący gminy i wykonywany przez organ wykonawczy,

⁹³ Sałamacha A., 2002. Budżet gminy jako źródło realizacji zadań bieżących i celów rozwojowych na przykładzie gminy Biała Podlaska. /w:/ Adamowicz M. (red.), *Finanse publiczne w skali lokalnej i regionalnej*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa, s. 312.

⁹⁴ Por. Kosek-Wojnar M., K. Surówka, 2007. *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, PWN, Warszawa, s. 64.

3. jako plan finansowy dochodów i wydatków gminy.

Budżet gminy uchwalany jest jako element uchwały budżetowej i stanowi zestawienie planowanych dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. E. Ruśkowski wiąże go z takimi elementami gospodarki finansowej, jak: zasoby pieniężne JST i prognozowanie dochodów oraz wydatków budżetowych, które następnie formułuje się w postaci skumulowanych planów i nadaje formę dyrektywy⁹⁵. Według A. J. Kozłowskiego na budżet JST składają się zasoby finansowe będące w dyspozycji organów zarządzania ogólnego (organów stanowiących i wykonawczych), które wykorzystywane są do realizacji zadań i czynności wynikających z misji samorządu (sprecyzowanych w planach rocznych, wieloletnich i strategiach) oraz prawa lokalnego i państwowego. Nie należy go, więc traktować jako zestawienia kwot możliwych do wydania, ale zbiór zadań, którym przypisano wydatki niezbędne do ich realizacji.⁹⁶ Mimo, że jest on tylko planem dochodów i wydatków JST, faktycznie powinien być też postrzegany jako plan działalności danej jednostki. Jest on dokumentem, który z jednej strony określa możliwości finansowe JST, a z drugiej – dostosowuje plan zadań względem tych możliwości⁹⁷. Z przytoczonych charakterystyk można uznać, że budżet gminy to nie tylko katalog przyszłorocznych dochodów i wydatków, ale przede wszystkim zestawienie potencjału dochodowego jednostki wraz ze planowanymi zadaniami, dostosowanymi do niego finansowo. Budżet gminy należy więc traktować, jako narzędzie wspierające realizowanie lokalnych zadań. a tym samym stymulujące rozwój społeczno-gospodarczy.

Procedura uchwalania budżetu przez polskie JST funkcjonuje w oparciu o regulacje zawarte w ustawie o finansach publicznych z dn. 27 sierpnia 2009 (Dz.U. 157, poz. 1240 z późn.

⁹⁵ Ruśkowski E., Stankiewicz J., 2000. System budżetowy. /w:/. Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wyd.KiK, Warszawa, s.131.

⁹⁶ Mackiewicz M. i in., 2007. *Budżet i finanse. Poradnik dla samorządowców*, Municipium, s. 51.

⁹⁷ Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., 2007. *Finanse publiczne w Polsce*, LexisNexis, Warszawa, s. 597.

zm.). Przepisy zawarte w dziale V „Budżet, wieloletnia prognoza finansowa i uchwała budżetowa JST” stanowią priorytetową podstawę prawną w tym zakresie i określają:

1. tryb opracowywania projektu budżetu i uchwalania budżetu,
2. wymagania co do zakresu i szczegółowości budżetu,
3. podstawowe zasady wykonywania budżetu,
4. procedurę wykonania budżetu,

Z kolei zasady szczegółowe oraz tryb procedury budżetowej regulowane są ustawami ustrojowymi a także aktami niższego rzędu, zwłaszcza Rady Ministrów, ministra finansów czy uchwałami rad gmin (powiatów), czy sejmików województw. Te zasady, określając terminy, zakres i charakter poszczególnych materiałów i dokumentów, w istotny sposób decydują o całokształcie funkcjonowania gospodarki finansowej JST, a ich przestrzeganie lub nie wpływa na merytoryczny kształt budżetu⁹⁸.

Zasady budowy i wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego są takie same, jak w przypadku budżetu państwa, jednak istnieje kilka różnic między pojęciem budżetu lokalnego a centralnego (tab. 6).

Dotychczas obowiązujące zasady prowadzenia polityki budżetowej traktują budżet jako prawidłowo wykonany, gdy spełnione są następujące warunki:

1. nie zostały przekroczone limity wydatków, wcześniej ustalone w uchwale budżetowej,
2. zachowano strukturę budżetu zgodną z podziałkami klasyfikacji budżetowej,
3. zgromadzone w budżecie środki wydatkowane zgodnie z ich przeznaczeniem,
4. dotrzymano terminów wydatków i dokonywano ich zgodnie z przepisami prawa.

Budżet uznaje się za wykonany, jeżeli zrealizowano zaplanowane wydatki. Natomiast, nie jest istotny efekt poniesionych wydatków oraz stopień zrealizowanego zadania. Dopiero wdrożenie i stosowanie budżetu zadaniowego daje takie

⁹⁸ Jastrzębska M., 2005. Polityka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 32-33.

możliwości. Niestety nie jest on jeszcze rozpowszechniony wśród jednostek samorządowych w Polsce.

Tabela 6. Podstawowe różnice między budżetem samorządowym a budżetem państwa

Kryterium	Budżet samorządowy	Budżet państwa
Zakres gromadzonych środków	Środki gromadzone są na terenie danej JST lub/i całego kraju	Dochody gromadzone na obszarze całego kraju
Szczebel działania organów stanowiących i wykonawczych	Szczebel lokalny (gminny, powiatowy, wojewódzki),	Szczebel centralny, krajowy
Zakres działania	Służy zaspokajaniu potrzeb społeczności lokalnych zamieszkujących teren objęty działaniami danych organów samorządowych	Służy zaspokajaniu potrzeb ogółu społeczeństwa
Stopień centralizacji	Fundusz zdecentralizowany	Fundusz bardzo zcentralizowany

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kosek-Wojnar M., Surówka K., Podstawy (...), wyd. cyt., s. 64

Konstruując treść budżetu władze samorządowe powinny przestrzegać szeregu zasad budżetowych, z których za najważniejsze uważa się⁹⁹:

1. zasadę jedności – która postuluje, aby budżet ujęty był w jednym akcie prawnym,
2. zasadę jawności – która dotyczy ogłoszenia uchwały budżetowej oraz, w przyszłości, sprawozdania z jej wykonania, poinformowania mieszkańców gminy o założeniach projektu budżetu, kierunkach polityki

⁹⁹ Borodo A., 2006. Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy. LexisNexis, Warszawa, s. 264; Kożuch A. J. 2012. Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego, PWN, Warszawa 2012, s. 146; Kozłowski A. J., 2002. Prawny, ekonomiczny, społeczny model samorządowej gminy, Apis, Olsztyn, s. 85.

- społecznej i gospodarcej oraz wykorzystywaniu środków budżetowych,
3. zasadę uprzedności – która oznacza, że budżet JST powinien być uchwalony do końca roku poprzedzającego rok budżetowy, co umożliwia prawidłowy przebieg procedury budżetowej,
 4. zasadę równowagi budżetowej – która sugeruje, aby wydatki nie przekraczały swą kwotą dochodów. Polskie prawo budżetowe nie precyzuje problematyki równowagi budżetowej, co oznacza, że zasada równowagi budżetowej nie ma zastosowania jako nakaz prawny¹⁰⁰.
 5. zasadę szczegółowości – która proponuje, aby budżet był ustalony z podziałem szczegółowym dochodów i wydatków.

Te zasady stanowią zbiór postulatów, których celem jest usprawnienie organizacji i funkcjonowania gospodarki budżetowej. Oznacza to, że są one tylko propozycjami optymalizacji realizowanych przez budżet zadań. Nie można ich jednak w pełni stosować lub zupełnie ignorować, gdyż mogłyby to negatywnie oddziaływać na rozwój społeczno - gospodarczy, a tym samym prowadzić do niegospodarności¹⁰¹.

Budżet gminy stanowi ewidentny wyraz gospodarności oraz przedsiębiorczości władz lokalnych w zakresie działań mających na celu zaspokojenie potrzeb społeczności lokalnej. Z tego powodu powinien on spełniać szereg funkcji, z których najważniejszymi są¹⁰²:

1. funkcja zarządzania,
2. funkcja optymalizacji lub marnotrawstwa,
3. funkcja promocyjna,
4. funkcja demokratyczna lub autokratyczna,
5. funkcja integracyjna.

Nadrzędną jest funkcja zarządzania, która stanowi podstawę funkcjonowania gospodarki finansowej, a tym samym

¹⁰⁰ Jędrzejewski L., 2006. Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w Polsce. Wybrane zagadnienia, Branta, Bydgoszcz – Gdańsk, s. 62-63.

¹⁰¹ Jastrzębska M., Polityka (...), wyd. cyt., s.28.

¹⁰² Owsiak S., 2002. Budżet (...), wyd. cyt., s. 32.

centralny punkt, względem którego usytuowane są pozostałe funkcje charakteryzujące budżet JST. Zawiera ona w sobie nie tylko zaplanowanie i monitorowanie dochodów i wydatków, ale także podział budżetu na działalność operacyjną i inwestycyjną, możliwość wydłużania lub skracania okresów, na które sporządzany jest budżet, czy tworzenie budżetu różnymi metodami¹⁰³. Te elementy jednoznacznie wskazują, jak szerokie spektrum tematyczne obejmuje funkcja zarządzania.

Funkcja promocyjna, która nierozzerwalnie związana jest z zarządzaniem finansami lokalnymi, dotyczy kreowania wizerunku JST przez jej władze za sprawą prowadzenia racjonalnej lub nieracjonalnej polityki budżetowej. Oznacza to, że o rozwoju społeczno-gospodarczym gminy i postrzeganiu jej przez mieszkańców (i nie tylko) decyduje przede wszystkim, umiejętne zarządzanie stroną wydatkową budżetu, adekwatnie do istniejących potrzeb oraz środków finansowych.

Funkcja demokratyczna lub autokratyczna postrzegana jest przez pryzmat sposobu tworzenia budżetu. Autokratyczny budżet tworzony jest „odgórnie” przez kierownictwo jednostki, co oznacza narzucenie zarówno realizowanej polityki, jej kierunków i sposobu dokonywania wydatków. Wówczas istnieją niewielkie szanse, aby dany budżet był wykorzystany jako narzędzie optymalizujące działalność władz samorządowych. Nie zachęca też dysponentów części budżetowych do racjonalnego gospodarowania środkami finansowymi. Zdecydowanym przeciwieństwem funkcji autokratycznej jest funkcja demokratyczna, w której w proces konstrukcji budżetu zaangażowani są pracownicy nższych szczebli a także lokalne społeczeństwo (np. poprzez badanie potrzeb społeczeństwa i opinii o ustalanych priorytetach budżetowych)¹⁰⁴.

Funkcja integracyjna wynika z poprzedniej i zgodnie z jej brzmieniem, konsekwencją wspólnych prac nad ostatecznym

¹⁰³ Por. tamże, s. 32-33; Koźuch A. J., *Budżetowanie (...)*, wyd. cyt., s. 128.

¹⁰⁴ Owsiak S., 2002. *Budżet (...)*, wyd. cyt., s. 33.

kształtem budżetu jest integracja pracowników zaangażowanych w proces tworzenia budżetu¹⁰⁵.

Z uwagi na fakt, że gmina samodzielnie prowadzi gospodarkę finansową na podstawie budżetu można wymienić inną klasyfikację jego funkcji, dzieląc je na: ogólne i finansowe. Wśród ogólnych można wymienić:

1. funkcję polityczną – wynika z wykorzystania lokalnych ośrodków władzy publicznej dla realizacji określonych celów politycznych będących wypadkową zarówno polityki państwa jak i polityki realizowanej przez władze lokalne. Coraz większego znaczenia nabierają dokumenty o charakterze wieloletniego planowania strategicznego, które powinny być zgodne ze strategią rozwoju całej gospodarki krajowej¹⁰⁶.
2. funkcję ekonomiczną – przejawia się w oddziaływaniu budżetu (a właściwie środków budżetowych) na kształtowanie się procesów gospodarczych i społecznych w regionie,
3. funkcję prawną – przyjęta uchwała budżetowa w gminie posiada prawną moc wiążącą.

Funkcje finansowe dzieli się na¹⁰⁷:

1. funkcję fiskalną – polega ona na dostarczeniu gminie i gminnym jednostkom organizacyjnym dochodów, przeznaczonych na realizację ich zadań,
2. funkcję redystrybucyjną – polega ona na gromadzeniu środków finansowych przez budżet i rozdzielaniu ich określonym podmiotom na finansowanie zadań wynikających z nałożonych obowiązków,

¹⁰⁵ Skica T., 2005. Budżet jako narzędzie zarządzania finansami lokalnymi, „Samorząd Terytorialny” 7-8/2005, Kik, Warszawa, s. 80.

¹⁰⁶ Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieslak R., 2010. Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 39.

¹⁰⁷ Młynarczyk A., 1993. Gospodarka finansowa samorządów lokalnych, UAM, Poznań, s. 23.

3. funkcję stymulacyjną – sprowadza się ona do przydziału środków finansowych przez radę gminy na realizację konkretnych przedsięwzięć, niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania gminy oraz do tworzenia związków międzygminnych (komunikacja, drogi, gazociągi lub wodociągi),
4. funkcję ewidencyjno – kontrolną – polega ona na kontroli wykorzystania przekazywanych środków finansowych podległym jednostkom organizacyjnym, stosowania zasad ewidencyjno – rachunkowych, przestrzegania ustawy o zamówieniach publicznych.

Budżet lokalny jest znacznie bardziej precyzyjny i skuteczniejszy w działaniu aniżeli budżet centralny, a tym samym bliższy potrzebom społeczeństwa zamieszkującego daną gminę. Zapewniając finansowanie starannie przygotowanych projektów inwestycyjnych, czy bieżących usług powinien stanowić istotny element skutecznego i efektywnego działania.

Budżet gminy jest integralną częścią uchwały budżetowej, jej kluczowym elementem, i nie powinien być traktowany jako pojęcie tożsame. Oprócz budżetu ujmuje szereg innych planów finansowych oraz zapisów, ściśle powiązanych oraz koniecznie zgodnych z budżetem JST.

Są to m.in.:

1. plany przychodów i wydatków zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i dochodów własnych jednostek budżetowych,
2. plany przychodów i wydatków funduszy celowych,
3. zakres i kwoty dotacji celowych, przedmiotowych i innych,
4. dochody i wydatki związane z realizacją zadań wspólnych realizowanych w drodze umów lub porozumień między JST,
5. limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych,
6. prognoza kwoty długu JST,
7. upoważnienia dla organu wykonawczego do zaciągania zobowiązań i dokonywania zmian w budżecie w zakresie określonym art. 188 ust.2,

8. inne postanowienia dotyczące wykonywania budżetu JST.

Charakter prawny budżetu, w tym budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest również problematyczny i dość kontrowersyjny, a poglądy na jego temat można sprowadzić do dwóch stanowisk¹⁰⁸:

- budżet jest ogólnym aktem normatywnym,
- budżet nie stanowi aktu normatywnego.

Zwolennicy pierwszego podejścia traktują budżet jako akt prawa o charakterze normatywnym¹⁰⁹, natomiast przedstawiciele drugiej grupy postulują traktowanie budżetu jako aktu indywidualnego o charakterze prawnofinansowym lub też specyficznym aktem zarządzania finansowego¹¹⁰. Zgodnie z definicją aktu normatywnego : „(...) akty normatywne powszechnie obowiązujące nie mogą odnosić się do konkretnej, jednostkowej, niepowtarzalnej sytuacji; muszą posiadać cechy ogólności i abstrakcyjności”¹¹¹ można stwierdzić, że budżet JST spełnia kryteria w niej zawarte, jednocześnie funkcjonując jako akt o charakterze indywidualnym, dotyczącym gospodarki finansowej danej jednostki.

Istotniejszym zagadnieniem jest jednak charakter prawny uchwały budżetowej. Stanowi ona akt prawa obowiązujący na obszarze władztwa danego samorządu, więc można ją nazwać aktem prawa miejscowego (normatywny charakter zawartych w niej upoważnień dla organu wykonawczego, zawarte w niej wydatki jednostek pomocniczych gminy, normatywny charakter limitów wydatków budżetu), jednocześnie można ją traktować jako akt prawa wewnętrznego, czy akt o formie

¹⁰⁸ Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieślak R., 2010. Jednostki samorządu (...), s. 90-91

¹⁰⁹ Por. Borodo A., 1999. Finanse publiczne w świetle regulacji prawnych, Sopot, s. 108-109; Owsiak S., 2002. Budżet (...), wyd. cyt., s. 25; Kurowski L., 1982. Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa, s.70-75.

¹¹⁰ Dębowska-Romanowska T., 1995. Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa, s. 94-95.

¹¹¹ Malisz E., 2001. Samorządowe prawo miejscowe, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra, s. 20.

prawnofinansowej. E. Ruśkowski i J. Salachna¹¹² postulują, by uchwałę budżetową traktować jako specyficzny akt prawny, nie mieszczący się w żadnej z dotychczas przedstawionych koncepcji.

Bez względu na charakter budżetu gminy, tryb jego opracowania i wykonania jest on ściśle sformalizowany, a regulacje prawne zostały zawarte przede wszystkim w ustawie o finansach publicznych. Tam też zostały przedstawione przepisy odnoszące się do przebiegu procedury budżetowej, która obejmuje:

1. tryb opracowywania projektu budżetu i uchwalania budżetu,
2. podstawowe zasady wykonania budżetu,
3. wymagania co do zakresu i szczegółowości budżetu, jak również materiałów przekazywanych organowi stanowiącemu wraz z projektem uchwały budżetowej,
4. procedurę rozliczenia z wykonania budżetu.

Przepisy prawa, zwłaszcza te z ustawy o finansach publicznych sugerują, że można wyróżnić cztery podstawowe etapy procedury budżetowej:

Pierwszy etap opracowywania projektu budżetu obejmuje działania związane z opracowaniem przez wójtów informacji otrzymanych z różnych źródeł, a dotyczących planowanej gospodarki finansowej. Na tym etapie radni gminy, czy przedstawiciele sołectw mają możliwość wnoszenia propozycji i wniosków dotyczących projektu budżetu. Na podstawie zgromadzonych materiałów i informacji organ wykonawczy opracowuje zestawienie zbiorcze dotyczące dochodów własnych, kwot subwencji ogólnej i dotacji celowych, a także wydatków budżetu, a następnie wraz z załączoną prognozą kwoty długu i informacją o stanie mienia komunalnego opracowuje projekt uchwały budżetowej. Kolejną czynnością podczas opracowywania projektu budżetu jest przekazanie projektu regionalnej izbie obrachunkowej celem uzyskania opinii, a następnie przekazanie projektu organowi stanowiącemu. Najważniejszą rolę podczas realizacji pierwszego etapu

¹¹² Ruśkowski E., Salachna J. M., 2007. *Finanse lokalne po akcesji*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 92.

procedury budżetowej pełni organ wykonawczy, który wówczas jest samodzielny i nie podlega innym organom.

W drugim etapie uchwalania budżetu decydujące znaczenie ma organ stanowiący, a rola wójta zostaje ograniczona do koniecznego minimum. Nie oznacza to jednak całkowitego wykluczenia organu wykonawczego z prac nad uchwalaniem uchwały budżetowej. Może on być inicjatorem lub osobą akceptującą określone zmiany w budżecie, a przede wszystkim: bez jego zgody organ stanowiący nie ma możliwości naniesienia zmian w zakresie zwiększenia kwot wydatków prowadzących do jednoczesnego wzrostu deficytu budżetowego. Pierwszym krokiem podczas tego etapu jest przedstawienie projektu uchwały poszczególnym komisjom działającym w strukturach rady gminy celem zaopiniowania i zgłoszenia ewentualnych wniosków postulujących zmiany. Kolejną czynnością jest zapoznanie się radnych z opinią regionalnej izby obrachunkowej o projekcie uchwały budżetowej. Ostatecznie, organ stanowiący podejmuje decyzję o zatwierdzeniu i uchwaleniu uchwały budżetowej w głosowaniu jawnym, zwykłą większością głosów. W przypadku nie uchwalenia budżetu w wyznaczonym terminie, rolę organu stanowiącego przejmuje regionalna izba obrachunkowa, a do czasu ustalenia budżetu gmina funkcjonuje na podstawie projektu budżetu.

Etap trzeci związany jest z faktycznym wykonywaniem zapisów zawartych w uchwale budżetowej, czyli tzw. wykonywaniem budżetu. Jest on jest głównym etapem procedury budżetowej, polegającym na gromadzeniu dochodów i dokonywaniu wydatków przewidzianych w budżecie w ciągu roku obowiązywania uchwały budżetowej. Ma on decydujący wpływ na funkcjonowanie całej gospodarki finansowej gminy i odzwierciedla skuteczność zarządzania środkami publicznymi znajdującymi się w dyspozycji samorządu. Etap wykonywania budżetu składa się z szeregu czynności formalno – prawnych, których celem jest realizacja zadań finansowych ustalonych w budżecie. Na mocy obowiązujących przepisów prawnych wykonanie budżetu leży w kompetencjach organu wykonawczego, także on ponosi odpowiedzialność za tę czynność. Etap

wykonania budżetu podlega swoistej ocenie, która uwzględnia nie tylko przestrzeganie przepisów dotyczących realizacji dochodów i wydatków, ale bierze także pod uwagę zakres gospodarowania innymi pozabudżetowymi publicznymi środkami finansowymi.

Etap kontroli wykonania budżetu, może przebiegać dwutorowo:

1. równoległe z procesem wykonywania budżetu, wówczas organ wykonawczy oraz skarbnik gminy nadzorują czynności w trakcie realizacji budżetu oraz
2. po zakończeniu roku budżetowego, gdzie komisja rewizyjna (powołana jako organ rady gminy) opiniuje stopień wykonania budżetu.

Każdy z wymienionych etapów procedury budżetowej zawarty jest w ramach czasowych, tworzących harmonogram prac na uchwałę budżetową. I tak, najważniejszymi datami występującymi w harmonogramie są:

1. 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy (ostateczny termin przedłożenia projektu uchwały budżetowej organowi stanowiącemu),
2. 31 grudnia roku budżetowego (ostateczna data przyjęcia uchwały budżetowej przez organ stanowiący - uchwalenie budżetu),
3. 7 dni od dnia przekazania projektu uchwały budżetowej organowi stanowiącemu wójt przekazuje jednostkom podległym informacje niezbędne do opracowania ich projektów planów finansowych,
4. w ciągu 21 dni od uchwalenia uchwały budżetowej jest czas na: opracowanie układu wykonawczego budżetu, przekazanie jednostkom podległym informacji o ostatecznych kwotach dochodów i wydatków, opracowanie planu finansowego zadań z zakresu zadań zleconych,
5. 31 maja roku następnego po roku budżetowym (ostateczny termin złożenia sprawozdania rocznego z wykonania budżetu gminy organowi stanowiącemu),
6. 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym (ostateczny termin rozpatrzenia sprawozdania z wykonania

budżetu i podjęcia decyzji o udzieleniu absolutorium wójtowi).

3.2. Planowanie budżetowe w JST

Przygotowanie budżetu gminy, a więc dokumentu będącego podstawą realizacji jej zadań, jest procesem, który polega na formułowaniu zadań do realizacji oraz prognozowaniu wielkości budżetowych mających wpływ na przyszłe wydatki ponoszone przez samorząd w celu zaspokojenia potrzeb mieszkańców. Należy mieć jednak na uwadze, że potrzeby mieszkańców są nieograniczone, a środki finansowe, potrzebne do zaspokojenia tych potrzeb, są zawsze ograniczone¹¹³. Ponadto, źródła dochodów samorządowych, z których generowane są środki finansowe, są względnie stałe, lecz na niektóre grupy dochodów mają wpływ czynniki egzogeniczne (spoza JST), takie jak kryzysy gospodarcze, wysokość inflacji.

Stąd, planując budżet należy umiejętnie wykorzystać posiadane zasoby, aby w możliwie najwyższym stopniu zaspokoić potrzeby lokalnej społeczności.

Zanim jednak nastąpi czynność właściwego tworzenia budżetu należy dokonać wyboru metod, które zostaną wykorzystane podczas prac nad nowym planem finansowym.

S. Osiak wyróżnia dwie główne metody tworzenia budżetu¹¹⁴:

1. dochodową,
2. wydatkową.

Przy tworzeniu budżetu tą metodą dochodową punktem wyjścia są przewidywane dochody, gdyż do ich wielkości dostosowywane są później wydatki budżetowe. Należy przez to rozumieć, że realizowane dochody oraz kryterium równowagi budżetowej określają zakres zadań finansowanych z budżetu. Metoda dochodowa, którą możemy nazwać dostosowaniem wydatków jest metodą sztywną, co wynika z faktu, że w krótkim okresie system dochodów jest stały, a potrzeby mieszkańców

¹¹³ Owsiak S., 2002. Budżet (...), wyd. cyt., s. 34.

¹¹⁴ Owsiak S., Budżet (...), wyd. cyt., s. 35-36.

lokalnej zbiorowości są podatne na zmiany pod wpływem różnych czynników. Stosując tę metodę władze samorządowe decydują się na przestrzeganie zasady równowagi budżetowej, czyli dopasowania poziomu wydatków do dochodów, nie tylko w przypadku toku planowania, ale również w realizacji budżetu. Oznacza to, że gdy dochody budżetowe zmniejszają się w stosunku do zaplanowanych, następuje też zmniejszenie wydatków.

Metoda wydatkowa, uznawana jest za znacznie doskonalszą, lecz trudniejszą do zastosowania. Podczas tworzenia budżetu tą metodą podstawą są potrzeby społeczeństwa. Trudność polega na tym, że potrzeby społeczności lokalnej są nieograniczone, a środki finansowe potrzebne do ich zaspokojenia są, niestety, ograniczone. Dlatego, należy dokonać wyboru najważniejszych potrzeb i ustalić priorytety w ich realizacji. Niestety, może się to wiązać z niezadowoleniem i sprzeciwem pewnych grup społecznych. W metodzie tej nie można wykluczyć zrównoważonego budżetu, jeżeli wydatki, które ustalimy znajdą pokrycie w zwyczajnych dochodach podatkowych. Jeśli dochody te nie są jednak wystarczające, a władze samorządowe przyznają, że dany poziom działalności musi zostać zrealizowany, wtedy konieczne jest zaciągnięcie pożyczki. W przeciwieństwie do metody dochodowej jest to metoda elastyczna, która umożliwia, w większym stopniu niż metoda dochodowa, realizację zadań inwestycyjnych sprzyjających rozwojowi społeczno-gospodarczemu¹¹⁵.

Bardziej szczegółowej klasyfikacji metod planowania budżetowego dokonuje K. Czubakowska wymieniając¹¹⁶:

1. budżetowanie odgórne,
2. budżetowanie oddolne,
3. budżetowanie przyrostowe,
4. budżetowanie „od zera”,

¹¹⁵ Owsiak S., *Budżet (...)*, wyd. cyt., s. 35-36;

¹¹⁶ Czubakowska K., 2004. *Budżetowanie w controllingu*. ODDK, Gdańsk, s. 83; Brzozowska K., Gorzalczyńska-Koczkodaj M., Kogut-Jaworska M., Ziolo M., 2013. *Gospodarka finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, CeDeWu, Warszawa, s. 109.

5. budżetowanie statyczne,
6. budżetowanie dynamiczne,
7. system planowania, programowania i budżetowania,
8. budżetowanie zadaniowe.

Bazując na doświadczeniach państw zagranicznych, można wymienić inne metod planowania budżetowego, które uznaje się za bardziej sprzyjające poprawie efektywności S. Owsiak zalicza do nich:¹¹⁷

1. *Performance-based Budgeting (PBB)* – metoda analizy rezultatów budżetowania, w Polsce tzw. budżet zadaniowy),
2. *Enterprenurial Budgeting* – metoda budżetowania przedsiębiorczego,
3. *Planning Programming Budgeting* – planowanie i programowanie budżetowe,
4. *Management by Objectives* – zarządzanie przez cele,
5. *Cost-Effectiveness Analysis* – metoda analizy koszty–skuteczność,
6. *Zero-Base Budgeting* – metoda budżetowania od zera.

Metoda analizy rezultatów budżetowania (ang. Performance Budgeting) jest jedną z najbardziej znanych i najczęściej stosowanych metod. Pozwala ona na powiązanie wydatków z osiąganymi rezultatami. Zamiast skupiać uwagę jedynie na tym, ile pieniędzy jest do zagospodarowania, metoda ta analizuje wyniki budżetowania, zwraca uwagę na ocenę rezultatów działania pojedynczych komórek organizacyjnych łącząc je ze środkami finansowymi występującymi w budżecie, sprzyja sprecyzowaniu celów działania i zwiększa ich przejrzystość. Performance Budgeting cechuje się powiązaniem planowania długoterminowego z kwotami zamieszczonymi w budżecie, a także rozpoznaniem misji i celów odrębnych jednostek organizacyjnych¹¹⁸. Aby dokonać oceny efektów

¹¹⁷ Owsiak S., 2008. Planowanie budżetowe a alokacja zasobów, PWE, Warszawa, s. 42.

¹¹⁸ Świrski A., 2009. Budżet zadaniowy jako metoda planowania budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego, Zeszyty Naukowe Seria: Administracja i Zarządzanie, 83/2009, Wyd. UPH Siedlce, s.190.

realizowanych zadań i skuteczności zarządzania finansami formułowane i wykorzystywane są mierniki (oddziaływania, rezultatu, produktu, skuteczności i efektywności). Proces planowania budżetowego tą metodą można podzielić na 3 podstawowe etapy¹¹⁹:

- 1.. Etap I – wyodrębnienie konkretnych zadań, które są kluczowe a ich wykonanie jest obligatoryjne. Na tym etapie określa się też cele i pożądane rezultaty.
- 2.. Etap II – wskazanie zewnętrznych czynników, które mogłyby przyczynić się do zakłóceń w procesie realizacji celów i zniekształcić pomiar efektów.
- 3.. Etap III – zidentyfikowanie i obliczenie kosztów jednostkowych dla każdego rodzaju działalności, następnie policzenie kosztów całkowitych wykonywanych zadań.

Ta metoda stała się podstawą do stworzenia budżetu zadaniowego w Polsce, o czym szerzej będzie w dalszej części rozdziału.

Istotą metody budżetowania przedsiębiorczego (ang. Entrepreneurial Budgeting) jest koncentracja na rezultatach podejmowanych działań, dokładne określenie misji i mierzalnych celów, dzięki czemu władze samorządowe posiadają informacje dotyczące wyników powziętych działań¹²⁰.

Planowanie i programowanie budżetowe (ang. Planning Programming Budgeting) powiązane jest z procesem decyzyjnym, który składa się z: planowania, programowania, budżetowania, działań i ewaluacji. W swej konstrukcji uwzględnia prezentację kilku wariantów osiągnięcia określonego celu i charakteryzuje się kilkuletnim okresem planowania oraz elementami kontroli zarządzania finansami publicznymi.

Zarządzanie przez cele (ang. Management by Objectives) polega na ponoszeniu odpowiedzialności za zrealizowane zadania i podejmowane decyzje nie tylko przez kierowników (np. władze

¹¹⁹ Goryszewski R., Kotowska E., 2015. Planowanie wieloletnie jako podstawa gospodarki budżetowej państwa, *Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego* 2/2015, s.173.

¹²⁰ Ruśkowski E. (red.), 2011. Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Temida, Białystok, s. 22.

wykonawcze), ale też pracowników niższych szczebli. Opiera się na współpracy kierownictwa i pracowników, organizowaniu spotkań, podczas których następuje wymiana poglądów na temat wykonywanych zadań. Metoda ta obejmuje: zaplanowanie jasnych, realnych, uporządkowanych celów, przypisanie im kosztów, a potem ocenę osiągniętych rezultatów¹²¹.

Metoda budżetowania od zera (ang. Zero-Based Budgeting) „[...] polega na podziale planu pomiędzy podmioty decyzyjne obejmujące każde zadania dysponentów budżetowych. Każdy pakiet zawiera analizę celu, jaki powinien być osiągnięty, instrumenty pomiaru kosztów i korzyści wdrożenia danego działania ścieżki dochodzenia do danego celu, a także scenariusz, przy którym dane zadanie nie zostałyby wykonane”¹²².

Metoda analizy kosztów i korzyści (ang. Cost-Effectiveness Analysis) polega na „zestawieniu kosztów określanych w jednostkach pieniężnych, z korzyściami w jednostkach naturalnych, np. ograniczenie ilości zabójstw”¹²³. Stosując tę metodę, na początku definiuje się cele projektu oraz alternatywne możliwości osiągnięcia tych celów. Potem przeprowadza się analizę poszczególnych rozwiązań, a w końcowym etapie zestawia się pozytywne i negatywne skutki wprowadzenia danych rozwiązań¹²⁴.

Każda z wymienionych metod ma na celu poprawę jakości zarządzania publicznymi finansami, a jej zastosowanie wiąże się z modyfikacją procesów decyzyjnych i podejścia do procesów finansowych w JST (tab. 7).

¹²¹ Świrska A., *Budżet ...*, wyd. cyt., s.191.

¹²² Owsiak S., *Planowanie (...)*, wyd. cyt., s.45.

¹²³ Tamże, s. 44

¹²⁴ Grabińska B., Stabryła-Chudzio K., 2010. Przegląd metod planowania budżetowego, *Zeszyty Naukowe* nr 840 Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 84.

Tabela 7. Zalety i wady wybranych metod planowania budżetowego

Lp.	Nazwa metody	Zalety	Wady
1	Analiza rezultatów budżetowania	Możliwość kontroli i porównania wyników i kosztów pracy różnych działów	Trudności z pomiarem niektórych zadań
2	Planowanie i programowanie budżetowe	Przewidywanie kosztów w kilkuletniej perspektywie, grupowanie zbliżonych działań	Brak aktualnej kontroli działań
3	Budżetowanie od zera	Szansa tworzenia nowych zadań bez potrzeby odwoływania się do dawnej struktury wydatków	Potrzeba przedstawiania co rok argumentów za kolejnym wykonywaniem pewnych programów
4	Analiza kosztów - korzyści	Nacisk na skuteczne wykonywanie zadań	Trudności z ustaleniem niektórych kosztów i korzyści

Źródło: Grabińska B., Stabryła-Chudzio K., 2010. Przegląd metod planowania budżetowego, Zeszyty Naukowe nr 840 Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 86.

Planowanie przyrostowe, zwane inkrementalnym A. Wildawsky'ego jest najpopularniejszą i najczęściej stosowaną metodą planowania budżetowego w Polsce. Zauważył on, że wiele zmian w dochodach oraz wydatkach budżetowych ma charakter linowy, przyrostowy¹²⁵, stąd metoda inkrementalna

¹²⁵ Davis O., Dempster M. A. H., Wildawsky A., 1969. A Theory of the Budgetary Process, American Political Science Review 1969/60, s. 528-539; http://www.grzegorz.bucior.pl/cms/fck/uploaded/publikacje/bucior_gosciniak-koncepcje_budzetowania_w_jednostkach_samorządu_terytorialnego.pdf (dostęp 19.IX.2016)

opiera się na założeniu, że tworzenie budżetu rozpoczyna się od analizy pewnej podstawy, którą wyznaczają kwoty, jakie zostały wpisane w budżecie z poprzedniego roku. Jedynym problemem, który pojawia się w zastosowaniu tej koncepcji planowania budżetowego jest ustalenie właściwej stopy wzrostu. Często bywa, że jest ona wyznaczana po prostu stopą inflacji. Budżetowanie przyrostowe zwane też „liniowym” (ang. line-item budgeting), podkreśla jednowymiarowość podziału środków budżetowych. Środki te związane są z konkretną kategorią wydatku (np. wynagrodzenia, obsługa administracyjna itp.), a nie określonym, danym programem. Budżet planowany z wykorzystaniem tego podejścia często nosi miano tradycyjnego, a popularność tej metody wynika przede wszystkim z faktu, że jest ona najłatwiejszym i najtańszym sposobem kreacji budżetu. Sprzyja też procedurom kontrolnym wykonywanym zarówno przez organy wewnątrz samorządu, jak i instytucje zewnętrzne¹²⁶.

Ponadto, zwolennicy inkrementalizmu podtrzymują tezę, że najbardziej racjonalne podejście do podejmowania decyzji alokacyjnych polega na¹²⁷:

1. dokonywaniu stosunkowo niewielkich zmian,
2. uważnym obserwowaniu konsekwencji tych zmian,
3. uwzględnianiu konsekwencji w toku podejmowania kolejnych decyzji w sprawach publicznych.

Niemniej jednak ta metoda budżetowania nie sprzyja działaniom racjonalizatorskim, które zwiększają efektywności gospodarowania środkami finansowymi, uniemożliwia realizację programów i projektów wieloletnich, gdyż jej horyzont czasowy obejmuje zaledwie jeden rok.

Kolejną, charakterystyczną cechą planowania budżetowego na szczeblu samorządowym (a także centralnym) w Polsce (ale także w innych krajach) jest stosowanie tzw. klasyfikacji budżetowej, czyli systemu grupowania i zapisu dochodów i wydatków oraz przychodów i wydatków według określonych

¹²⁶ http://www.grzegorz.bucior.pl/cms/fck/uploaded/publikacje/bucior_gosciiniak_-_konceptcje_budzetowania_w_jednostkach_samorzadu_terytorialnego.pdf (dostęp 19.IX.2016)

¹²⁷ Tamże.

kryteriów. Oznacza to, że każdemu rodzajowi dochodu, wydatku, przychodu i rozchodu przypisany jest cyfrowy symbol kategorii, do której jest on zaliczony¹²⁸.

Pierwszą kategorią klasyfikacji budżetowej stosowanej na szczeblu samorządowym jest dział, odpowiadający kryterium przedmiotowemu, określone według źródeł pochodzenia środków i kierunków ich alokacji¹²⁹. Działy reprezentują rodzaje działalności obejmujące jedną lub kilka dziedzin jednocześnie i umożliwiają ocenę stopnia zaangażowania środków budżetowych w realizację zadań publicznych. Pozwala ona określić strukturę ekonomiczną oraz społeczną dochodów i wydatków budżetowych¹³⁰.

Drugą kategorię, poniższej działów klasyfikacji budżetowej, stanowią rozdziały, które odpowiadają różnym rodzajom działalności – zadaniom wewnątrz działu¹³¹. Nawiązują one do szczegółowo określonych zadań i uprawnień samorządu wynikających z ustaw oraz reprezentują funkcjonalne ujęcie dochodów i wydatków budżetowych. Określają rodzaj działalności, na który będą przeznaczone zawarte w danej podziale środki¹³².

Najniższą kategorią w klasyfikacji budżetowej są paragrafy, które odzwierciedlają konkretne dochody i wydatki, a także określają ich rodzaj. Dokonują klasyfikacji dochodów według ich źródeł, a wydatków – według ich przeznaczenia¹³³.

Systematyka grupowania poszczególnych przepływów finansowych dokonywana w oparciu o zasady klasyfikacji budżetowej stanowi istotne wsparcie dla działań podejmowanych

¹²⁸ Walczak M., Kowalczyk M., 2010. Rachunkowość i budżetowanie, Difin, Warszawa, s. 50-51.

¹²⁹ Podstawka M., 2010. Finanse Instytucje, instrumenty, podmioty, rynki, regulacje, PWN, s.118.

¹³⁰ Kozłowski A. J., Czaplicka-Kozłowska I. Z., 2014. Transparentność zarządzania finansami lokalnymi. Uwarunkowania wdrożenia planu dochodów i wydatków w układzie zadaniowym, QNT, Kraków, s. 81 i nast.

¹³¹ Walczak M., Kowalczyk M., Rachunkowość (...), wyd. cyt., s. 51.

¹³² Kozłowski A. J., Czaplicka-Kozłowska I. Z., 2014. Transparentność (...), wyd. cyt., s. 82.

¹³³ Tamże, s. 83.

przez organy samorządowe na etapie planowania, wykonywania, i przede wszystkim, kontroli wykonania budżetu JST. Jest ona związana z finansową zasadą szczegółowości finansów publicznych i posiada umocowania prawne. Obowiązujący układ wykonawczy budżetu, czyli oznaczenia klasyfikacji budżetowej zawarte są w obwieszczeniu Ministra Finansów z dn. 20 grudnia 2013 w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów. Konstrukcja budżetu, w której dochody przedstawione są według źródeł, a wydatki według rodzajów i kierunków – w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowej: dział, rozdział, paragraf, owszem, ułatwia przeprowadzenie kontroli, ale niestety wpływa negatywnie na elastyczność gospodarki budżetowej. Przeniesienia środków finansowych między działami, rozdziałami, czy paragrafami wymagają dokładnego określenia kompetencji odpowiednich organów lokalnych. Ponadto, mała precyzja oraz niekompleksowość planowania budżetowego wywołują deficyty środków finansowych w jednych podziałkach klasyfikacyjnych a nadwyżki w innych.

Wieloletnia prognoza finansowa JST (WPF) jest ideą, która wynika ze zmian wprowadzonych w systemie finansów publicznych ustawą o finansach publicznych z 2009 r. Będąc instrumentem wieloletniego planowania finansowego oraz dokumentem o charakterze strategicznym, jej podstawowym celem jest zapewnienie ciągłości projektów inwestycyjnych i możliwość oceny stopnia rozwoju danej JST¹³⁴. Zawartość WPF stanowią m.in.: dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu danej JST (w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia), dochody majątkowe, wynik budżetu jednostki samorządu terytorialnego, przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu, przychody i rozchody, kwotę długu oraz sposób sfinansowania jego spłaty.

¹³⁴ Owsiak S., Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego, http://www.ue.katowice.pl/fileadmin/migrated/content/uploads/13_K.Owsiak_Wieloletnia_prognoza_f finansowa..._01.pdf (dostęp 20.IX.2016)

Planowanie budżetowe, które wykorzystuje inkrementalizm oraz bazuje jedynie na zapisach zgodnych z klasyfikacją budżetową często jest nazywane planowaniem tradycyjnym lub budżetem tradycyjnym. Cechami, które charakteryzują to podejście, a zarazem wadami są¹³⁵:

1. finansowanie przede wszystkim istniejących już struktur, a nie zadań do wykonania,
2. celem zrozumienia planu finansowego, konieczna jest znajomość kodów zawartych w klasyfikacji budżetowej,
3. brak konsultacji planów finansowych gminy z jej mieszkańcami,
4. brak dostatecznego związku między planowanymi wydatkami a oczekiwanymi celami,
5. nieracjonalność wydatków nasilająca się pod koniec roku (niewykonanie może skutkować zmniejszeniem limitów na następny rok).

Sytuacja taka jest wyrazem nieefektywnego gospodarowania zasobami publicznymi i wynika ze stosowania przetargowo-uznaniowego modelu planowania budżetu¹³⁶.

Funkcjonowanie tradycyjnego modelu planowania budżetu wynika głównie z przyzwyczajenia władz lokalnych do powtarzania zakodowanych działań oraz niechęci do jakichkolwiek zmian. Sprzyja mu również prawo budżetowe oraz zasady sprawozdawczości budżetowej, a także fakt, że podstawą oceny działalności finansowej JST jest wynik finansowy, rozumiany jako wydanie przydzielonych środków zgodnie z uchwalonymi w budżecie limitami klasyfikacji budżetowej. Skutkiem tego, niestety jest ograniczona efektywność i racjonalność gospodarowania środkami finansowymi gminy. Stąd może też wynikać znaczne zróżnicowanie w sytuacji dochodowej gmin. Władze JST nie zobligowane do racjonalnej alokacji uzyskanych dochodów nieświadomie zmniejszają swój potencjał generowania wyższych dochodów i pozyskiwania nowych ich źródeł.

¹³⁵ S. Owsiak, Budżet władz lokalnych ... op.cit. s.129.

¹³⁶ Jastrzębska M., 1999. Zarządzanie finansami gmin, aspekty teoretyczne, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 36.

Odpowiedzią na wadliwą metodę tradycyjną planowania budżetu jest konstrukcja budżetu zadaniowego, który jest rezultatem budżetowania programowego¹³⁷. Ma on szansę zreformować gospodarkę finansową w polskich JST i wpłynąć na poprawę alokacji środków finansowych w gminach, a tym samym na ich sytuację finansową.

3.3. Budżet zadaniowy - narzędzie racjonalizacji gospodarki finansowej JST

Reforma finansów publicznych, zarówno na szczeblu centralnym, jak i samorządowym, koncentruje się przede wszystkim na zwiększeniu racjonalności gospodarowania środkami finansowymi oraz efektywności ich wykorzystania. Kluczowym elementem tych działań staje się znalezienie tzw. złotego środka między efektywnością ekonomiczną, a społecznymi korzyściami wynikającymi z podejmowanych decyzji finansowych. Dlatego, istotną rolę przypisuje się metodom planowania budżetowego, które umożliwią pomiar stopnia realizowanych zadań i skutków podejmowanych decyzji, a tym samym pomogą zweryfikować gospodarność i efektywność lokalnych władz. Jednym z narzędzi umożliwiających doskonalenie systemu zarządzania finansami JST, jest budżet zadaniowy, który dotycząc wydatkowej strony budżetu umożliwia powiązanie nakładów budżetowych z osiągniętymi rezultatami.

Początki implementacji budżetu zadaniowego w polskich samorządach sięgają roku 1994, kiedy w Krakowie rozpoczęto reformę metody planowania wydatków¹³⁸. Kolejnymi dużymi miastami były Lublin, Szczecin i Poznań, a w roku 2009 wdrażaniem budżetu zadaniowego objęto 6 powiatów i 11 gmin województwa zachodniopomorskiego. Niestety, spośród blisko 2500 gmin tylko kilkanaście wdrożyło lub wdraża budżet

¹³⁷ Tamże, s.39

¹³⁸ Owsiak S., 2002. Budżet (...), wyd. cyt., s.131.

zadaniowy¹³⁹. Najczęstszą przyczyną tego stanu rzeczy jest brak obligatoryjności w stosowaniu tej metody planowania budżetowego. Budżet zadaniowy pozostaje nadal fakultatywny w stosunku do budżetu tradycyjnego i może być, ale nie musi, stosowany jako uzupełnienie strony wydatkowej budżetu tradycyjnego.

W związku z brakiem formalnej definicji budżetu zadaniowego w JST w polskim prawie, w literaturze funkcjonuje wiele interpretacji tego terminu (tab. 8), jednak jego istotę można sprowadzić do:

1. zdefiniowania zadań JST na dany rok budżetowy (lub w perspektywie kilkuletniej), opisując ich cel i zaistniałą potrzebę realizacji,
2. ustalenia kolejności, terminów i sposobu wykonania zaplanowanego zadania (inwestycji),
3. wyznaczenia osób odpowiedzialnych za wykonanie ustalonych zadań,
4. przygotowania szczegółowego kosztorysu zamierzonych zadań.

Pomijając metodologię tworzenia budżetu zadaniowego, która jest szczegółowo opisana m.in. przez E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, w „Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego” warto skupić się na atutach budżetu zadaniowego jako narzędzia racjonalizacji gospodarki finansowej JST.

W literaturze dotyczącej planowania budżetowego oraz zarządzania finansami publicznymi podaje się wiele korzyści, wynikających z wprowadzenia budżetu zadaniowego na szczeblu samorządowym.

139

http://www.budzet-zadaniowy.com/budzet_zadaniowy_w_samorzadach/index.html (stan na 02.01.2015 - dostęp 1.IX.2016)

Tabela 8. Przykładowe definicje budżetu zadaniowego.

Autor	Definicja
S. Owskiak	Plan finansowy podmiotu publicznego [...]. w którym niezależnie od obowiązującej klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych, zapisane są konkretne zadania charakteryzujące się niejednorodnością. Zadanie ma określony (ilościowo i jakościowo) cel, koszt, wskaźnik efektywności, wskazana jest także osoba odpowiedzialna za jego realizację.
A.Kozłowski	Plan finansowania precyzyjnie określonych zadań publicznych, którym przyporządkowuje się nie tylko określone kwoty środków, ale też wskaźniki ich wykonania. Jest to zestawienie wydatków JST uporządkowanych tak, aby odnosiły się do odpowiednich funkcji JST, zadań, celów i mierników.
T. Lubińska, A. Lozano-Platonoff, T. Strąk	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane na rzecz osiągnięcia określonych efektów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników.
E. Malinowska - Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak	Plan finansowo-rzeczowy, w którym plan działań przedstawiony jest w postaci zadań, a dla każdego zadania określono termin wykonania, mierniki, jednostkę odpowiedzialną za wykonanie i nakłady przyznane na realizację zadania.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Owskiak S., 2005. Finanse publiczne. Teoria i praktyka, PWN, Warszawa, s. 294; Lubińska T. (red.), 2009. Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce, DIFIN, Warszawa, s. 41; Kozłowski A. J., Czaplicka-Kozłowska I. Z., 2014. Transparentność (...), wyd. cyt., s. 88-89; Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., 2015. Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego, Presscom, Wrocław, s. 66.

Mając na uwadze zwiększenie efektywności i transparentności alokacji środków finansowych E. Posmyk wymienia takie korzyści, jak¹⁴⁰:

1. usprawnienie zarządzania finansami poprzez powiązanie realizacji wydatków z osiągnięciem zaplanowanych celów,
2. zmiana sposobu określania kierunków wydatkowania środków poprzez zobiektywizowanie kryteriów kalkulacji sporządzonej dla projektu, co jest odwrotnością zasady przetargowo-uznaniowej i przyczynia się do podniesienia efektywności,
3. wykorzystanie mechanizmów „gry rynkowej” pomiędzy jednostkami starającymi się o środki z budżetu, co daje możliwość porównywania zamierzeń i cen oferowanych usług przy założonych standardach,
4. usprawnienie komunikacji poprzez większą czytelność budżetu zadaniowego dla odbiorców, czyli społeczności lokalnej,
5. – skuteczniejszy sposób realizacji zakładanych rezultatów poprzez podział kompetencji i odpowiedzialności (likwidacja odpowiedzialności zbiorowej).

Dodatkowo, budżet zadaniowy w swej istocie umożliwia dokonać hierarchizacji zadań realizowanych przez JST, oraz za pomocą mierników ukazuje, w jakim stopniu zostały one wykonane¹⁴¹. Kwestia sformułowania i doboru właściwych wskaźników odpowiadających realizowanym celom stanowi sprawę kluczową dla zwiększenia skuteczności zarządzania finansami gminy, jednocześnie jest najbardziej problematyczna.

¹⁴⁰ Posmyk E., 2013. Budżet zadaniowy jako skuteczne narzędzie zarządzania finansami JST, ze szczególnym uwzględnieniem funduszy Unii Europejskiej, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 1, no. 4 (253), 2013, s. 52.

¹⁴¹ Lubińska, T., 2007. Budżet zadaniowy w Polsce: reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi, wyd. Difin, Warszawa, s. 26

Ogół mierników możliwych do wykorzystania w budżecie zadaniowym, można podzielić na mierniki¹⁴²:

1. produktu (w jednostkach fizycznych lub finansowych) – odzwierciedlają produkty materialne i usług, które otrzymuje beneficjent w wyniku realizacji zadania – stanowią więc one bezpośrednią konsekwencję działań w ramach realizacji poszczególnych zadań w krótkim okresie czasu,
2. rezultatu – mierzą efekty (skutki) uzyskane w wyniku działań objętych zadaniem, realizowanych za pomocą odpowiednich wydatków,
3. oddziaływania – odzwierciedlają wieloletnie konsekwencje realizacji zadania. Mogą one mierzyć bezpośrednie skutki wdrażania zadania, ale uwidaczniające się po dłuższym okresie czasu,
4. skuteczności – mierzą stopień uzyskania założonych celów,
5. efektywności – mierzą zależność pomiędzy nakładami i otrzymanymi efektami.

Sformułowanie mierników adekwatnych do realizowanych zadań i sformułowanych celów wymaga często zastosowania wiedzy eksperckiej, a ich poprawna interpretacja wymaga wieloletniego okresu gromadzenia i wykorzystywania danych oraz wieloletniej projekcji wydatków¹⁴³.

Jak wcześniej wspomniano, założeniem budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, dlatego też każde z zadań w budżecie zadaniowym zawiera:

1. określony ilościowo cel,
2. przewidziane do wykonania przedsięwzięcia,

¹⁴² Skoczylas W., 2011. Mierniki monitorowania celów i zadań jednostki samorządu terytorialnego, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Szczecin, s.177.

¹⁴³ Burzyńska D., 2011. Budżet zadaniowy narzędziem zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. LXXXIV, Łódź, s. 261.

3. harmonogram realizacji działań i wydatków,
4. określenie zamierzonych skutków jakościowych,
5. kalkulację kosztów, obejmującą siły własne, zakupy i zlecenia,
6. określenie osoby odpowiedzialnej za realizację zadania.

W procesie tworzenia budżetu zadaniowego na szczeblu samorządowym istotną wagę przywiązuje się do szerokich konsultacji społecznych¹⁴⁴. Mimo, że „fizycznie” budżet jest tworzony przez władze samorządowe, to partycypacja społeczna w procesie jego tworzenia oraz transparentność zapisów w budżecie zadaniowym mogą znacznie podnieść jego jakość. W rezultacie zarządzanie finansami JST będzie bardziej racjonalne i poprawi efektywności wydatkowania środków finansowych. Budżet ten pozwala na osiągnięcie tych założeń ponieważ¹⁴⁵:

1. stanowi skuteczne narzędzie zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego, ukierunkowane na osiągnięcie zaplanowanych celów,
2. dostarcza informacji o kosztach i wskaźnikach ekonomicznych poszczególnych usług finansowanych z budżetu,
3. zwiększa wiarygodność jednostek samorządu terytorialnego w oczach kredytodawców,
4. poprawia terminowość realizacji zadań, bo realizatorzy są wcześniej przygotowani do ich wykonania,
5. pozwala podejmować lepsze decyzje i skuteczniej nadzorować postępy, a co za tym idzie - prowadzić skuteczną politykę finansową,
6. znacznie poprawia postać dokumentu budżetowego jako narzędzia komunikacji z mieszkańcami,
7. może zostać wprowadzony z powodzeniem niezależnie od wielkości JST (liczby mieszkańców, czy wysokości środków budżetowych),

¹⁴⁴ Chojna-Duch E., 2006. Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, s.254.

¹⁴⁵ Pakoński K. (red.), 2000. Budżet zintegrowane narzędzie zarządzania, Municipium, Warszawa, s. 25.

8. dysponent otrzymuje wstępny limit środków, wewnątrz którego planuje. Niezależnie od tego, czy chce zaproponować powiększenie wydatków czy nie, musi jasno określić, jaki będzie rezultat wydatków i jak zostanie on zmierzony,
9. dysponent opracowuje szczegółowe plany zadań i przewidywane efekty, które są treścią wniosków o finansowanie. Decydent analizując i akceptując budżet zatwierdza równocześnie listę zadań, których wynik jest ilościowo określony,
10. podział funduszy następuje po analizie oraz ocenie planów i przewidywanych wyników,
11. każde zadanie jest rozliczane jako oddzielny projekt, co powoduje, że jeśli plan zakłada osiągnięcie danego celu i dla niego wykonanie określonych zadań, to mimo finansowania z tej samej podziałki klasyfikacji budżetowej innych zadań, środków nie może zabraknąć,
12. oprócz rozliczenia środków następuje rozliczenie efektywności zrealizowania zadania

Właściwe planowanie budżetowe jest niezbędne do zapewnienia poprawy gospodarowania środkami finansowymi, dlatego wprowadzenie wieloletniej prognozy finansowej oraz budżetu w układzie zadaniowym wydaje się być oczywiste. Oba te narzędzia osiadają elementy umożliwiające udoskonalenie systemu zarządzania finansami w gminie i do racjonalizacji jej gospodarki finansowej. Realizacja budżetu zadaniowego wymaga więcej pracy przy staranniejszym planowaniu i rejestracji kosztów, ale przyczynia się do znacznie efektywniejszego wydawania pieniędzy prowadzi do bardziej efektywnej alokacji środków publicznych, co wiąże się z lepszym zaspokajaniem potrzeb jej mieszkańców. Większa czytelność i przejrzystość budżetu zadaniowego wpływa pozytywnie nie tylko na poprawę jakości dysponowania publicznymi zasobami finansowymi, ale również oddziałuje *im plus* na wiarygodność władz samorządowych i ich decyzji finansowych w oczach lokalnej społeczności.

Wybór i konsekwentne stosowanie odpowiedniej metody planowania budżetowego zwiększa precyzję w początkowym etapie tworzenia budżetu oraz optymalizuje efektywność działań w fazie wykonania budżetu.

Rozdział IV. Rachunkowość jako źródło informacji planistycznych w JST

4.1. Istota i podstawowe zasady rachunkowości budżetowej

Rachunkowość jest elementem informacyjnego systemu organizacji służącym wewnętrznym i zewnętrznym użytkownikom do podejmowania decyzji oraz rozliczania zarządzających z efektywnego i odpowiedzialnego gospodarowania powierzonym majątkiem.¹⁴⁶ Menadżerowie poszukują szybkiego dostępu do właściwych informacji i danych umożliwiających skuteczne i sprawne zarządzanie jednostką. System rachunkowy zapewnia dostęp do informacji zarówno na temat wnętrza organizacji, jak i jej otoczenia. Informacje płynące z rachunkowości są dostarczane w postaci sprawozdań. Rachunkowość jest postrzegana jako proces identyfikacji, pomiaru, przetwarzania oraz przekazywania informacji umożliwiających formułowanie opinii i decyzji przez jej odbiorców.¹⁴⁷

Zasady działania organizacji wpływają na sposób funkcjonowania i zadania rachunkowości. Działalność jednostek sektora publicznego jest określana zadaniami wyznaczonymi przez prawo, które poszczególne jednostki organizacyjne są zobowiązane wykonywać na rzecz swojej społeczności. Sposób funkcjonowania jednostek samorządowych wymaga od przyjętego systemu rachunkowości stosowania właściwych technik i metod w celu zaspokajania rosnących potrzeb informacyjnych zgłaszanych przez organy podejmujące decyzje finansowe i zarządcze.

Organizacje funkcjonujące w sektorze finansów publicznych zobowiązane są dostarczać informacje w dwóch płaszczyznach, tj. rachunkowość budżetu oraz rachunkowość poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Z jednej strony rachunkowość budżetu kształtuje informacje dotyczące

¹⁴⁶ Jarugowa A. (red.). 1994. *Rachunkowość dla menedżerów*, Towarzystwo Gospodarcze RAFIB, Łódź, s.8.

¹⁴⁷ Tamże.

gromadzenia i wydatkowania środków publicznych - związanych z realizacją budżetu, z drugiej strony rachunkowość jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych prezentuje informacje związane z zarządzaniem mieniem publicznym w ramach realizowanych zadań.

Zasadniczym zadaniem systemu rachunkowości jest zatem prezentacja przebiegu operacji gospodarczych i ich wyników, jako informacji niezbędnych do organizowania i planowania działalności jednostek samorządu. Właściwe planowanie umożliwia poprawę efektywności wydatkowania środków publicznych i zarządzania mieniem publicznym. Informacje pochodzące z rachunkowości stwarzają warunki optymalizacji alokacji środków publicznych na etapie planowania budżetowego. Obecnie stosowany system rachunkowości cechuje się jednak pewnymi wadami. Opracowanie przedstawia system informacyjny rachunkowości oraz wskazuje możliwości wykorzystania informacji rachunkowych do zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego (JST).

W literaturze przedmiotu rachunkowość jest definiowana jako system informacyjny, którego celem jest przedstawienie w mierniku pieniężnym majątku i źródeł finansowania majątku różnych jednostek organizacyjnych. Rachunkowość dokonuje rejestracji zdarzeń gospodarczych w sposób kompletny i wszechstronny przy użyciu specyficznych metod, form i rozwiązań organizacyjnych i technicznych. Wskazywany system umożliwia przedstawienie jednostki organizacyjnej w sposób sformalizowany oraz wewnętrznie spójny i zbilansowany.¹⁴⁸

Nadrzędną funkcją rachunkowości jest funkcja informacyjna. Rachunkowość dostarcza jednolitych, porównywalnych informacji umożliwiających odbiorcom ocenę działalności jednostek organizacyjnych. Zadaniem rachunkowości jest zebranie danych, następnie przetworzenie uzyskanych danych i w końcu prezentacja informacji w postaci sprawozdań. Rysunek poniżej prezentuje poszczególne etapy procesu informacyjnego rachunkowości. Dostarczane sprawozdania umożliwiają ocenę

¹⁴⁸ Kiziukiewicz T. (red.), 2014. Rachunkowość sektora finansów publicznych, Difin, Warszawa, s. 47.

sytuacji majątkowo-finansowej i analizę działalności jednostki oraz stwarzają warunki do planowania zmian w jej działalności w przyszłości.

Proces informacyjny rachunkowości stwarza warunki do realizacji szczegółowych funkcji rachunkowości, tj.¹⁴⁹ .:

1. funkcji sprawozdawczej - związanej ze sporządzaniem sprawozdań obligatoryjnych i fakultatywnych
2. funkcji dowodowej - związanej ze zbieraniem danych umożliwiających udokumentowanie i ocenę działalności jednostki, jak również stosowanie jednolitych zasad zapisu i prezentacji działalności danej jednostki
3. funkcji optymalizacyjnej (zwana również decyzyjną) - polegającej na dostarczaniu przez rachunkowość informacji niezbędnych do oceny działalności jednostki i podejmowanych decyzji związanych z funkcjonowaniem danej organizacji
4. funkcji kontrolnej - związanej z zagwarantowaniem możliwości oceny rzeczywistej sytuacji majątkowo-finansowej podmiotu, sposobu zarządzania mieniem oraz ochrony praw wierzycieli.
5. funkcji analitycznej - polegającej na badaniu informacji pochodzącej z rachunkowości w różnych przekrojach w celu ustalenie powiązań przyczynowo-skutkowych.

Rachunkowość poprzez realizację procesu informacyjnego przedstawia zainteresowanym użytkownikom informacje konieczne do oceny efektywności i skuteczności kontrolowanych zasobów, będących w dyspozycji podmiotów.¹⁵⁰ Głównym zadaniem rachunkowości jest prezentacja nieuporządkowanych danych księgowych w informacje wykorzystywane do zarządzania różnymi podmiotami.

Uniwersalny sposób funkcjonowania rachunkowości w praktyce może się różnić w poszczególnych sektorach (branżach)

¹⁴⁹ Tamże, s. 48.

¹⁵⁰ Nowak W, 2014. Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 373, s. 186.

prowadzonej działalności. Rachunkowość prowadzona przez organy administracji państwowej i samorządowej określana jest mianem rachunkowości jednostek sektora publicznego lub rachunkowością budżetową. Rachunkowość budżetowa jest narzędziem tworzenia i komunikowania miarodajnej informacji dla kontroli i regulacji zasobów będących w dyspozycji jednostek sektora finansów publicznych w zakresie świadczenia usług publicznych.

Rachunkowość sektora publicznego jest uważana za autonomiczny dział rachunkowości odmienny od rachunkowości sektora prywatnego (jednostek nastawionych na zysk). Należy jednak wskazać na wspólne koncepcje i zasady stosowane w różnych podmiotach. Wyróżnienie rachunkowości sektora budżetowego jest konsekwencją zasad funkcjonowania podmiotów sektora publicznego. W *Leksykonie Rachunkowości* rachunkowość budżetowa jest określana jako rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych, której zadaniem jest dostarczanie informacji o wykonaniu budżetu, a także planów finansowych i sprawozdań nt. sytuacji majątkowej jednostek budżetowych i innych form organizacyjno-prawnych jednostek finansów publicznych.¹⁵¹

Przedmiotem rachunkowości budżetowej są zjawiska związane z wykonaniem budżetu, a więc akumulacja, rozdział i zużycie środków publicznych.¹⁵² Rachunkowość budżetowa jest systemem gromadzenia danych, ich przetwarzania i prezentacji informacji w mierniku pieniężnym w celu prezentacji zjawisk związanych z budżetem oraz zarządzaniem mieniem będącym w dyspozycji podmiotów publicznych. Proces informacyjny rachunkowości budżetowej umożliwia analizę, ocenę i kontrolę wykonania budżetu oraz realizację planów finansowych, a także ocenę sytuacji majątkowej i finansowej jednostek sektora finansów publicznych.¹⁵³

¹⁵¹ Sikora M., 2002. Angielsko-polski tematyczny leksykon rachunkowości, ODDK Gdańsk, s. 21.

¹⁵² Mała encyklopedia rachunkowości, 1971, PWE, Warszawa, s. 663.

¹⁵³ Kiziukiewicz T. (red.), 2014. Rachunkowość (...), wyd. cyt., s. 50.

Ramy prawne rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych określają przepisy ustawy o rachunkowości¹⁵⁴ oraz ustawy o finansach publicznych¹⁵⁵. Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Cechami finansów publicznych jest ich jawność i przejrzystość co znajduje odbicie w ewidencji księgowej prowadzonej przez jednostki sektora finansów publicznych. Rachunkowość budżetowa realizuje ogólne zasady rachunkowości. Należy tu wymienić zasadę: przejrzystości, ciągłości działania, kontynuacji działalności, ostrożnej wyceny, wyższości treści nad formą, periodyzacji, istotności, współmierności oraz indywidualnej wyceny.

Wskazane zasady umożliwiają wiarygodne i rzetelne przedstawienie sytuacji finansowo-majątkowej podmiotów administracji publicznej oraz procesów gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych w ramach budżetów różnych szczebli.

Uzupełnieniem wskazanych aktów prawnych normujących sposób funkcjonowania rachunkowości budżetowej są szczegółowe rozporządzenia Ministra Finansów dotyczące:

1. szczególnych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP,¹⁵⁶
2. sprawozdawczości budżetowej.¹⁵⁷

Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych zobligowane są stosować rachunkowość budżetową w jednolity

¹⁵⁴ Ustawa o rachunkowości z 29. września 1994 roku, test jednolity: Dz. U. poz. 330.

¹⁵⁵ Ustawa o finansach publicznych z 27. sierpnia 2009, tekst jednolity: Dz. U. poz. 885.

¹⁵⁶ Dz. U. 2015 r. poz. 1954.

¹⁵⁷ Dz. U. z 2016 r. poz. 1015.

sposób. Związane jest to między innymi: z obowiązkiem konstruowania planu kont według określonego wzorca, stosowaniem jednolitych zasad klasyfikacji budżetowej, jednolitych wzorów i zasad sporządzania sprawozdań przez jednostki samorządu terytorialnego, jednostki budżetowe i zakłady budżetowe. Należy wskazać, że w kwestiach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości poszczególne jednostki przy ustalaniu zasad rachunkowości mogą stosować krajowe standardy rachunkowości (KSR) lub międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR).

Ustawa o rachunkowości dopuszcza ograniczenia w stosowaniu przepisów w stosunku do niektórych jednostek sektora budżetowego. Zgodnie ze wskazaniem art. 80 ust. 1 ustawy o rachunkowości dla gmin, powiatów, województw i ich związków, nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy o rachunkowości dotyczących sprawozdań finansowych jednostki, rozdziału 6 ustawy o rachunkowości regulującego zasady sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej oraz rozdziału 7 ustawy o rachunkowości ustalającego zasady badania, składania do właściwego rejestru sądowego, udostępniania i ogłaszania sprawozdań finansowych.¹⁵⁸

Specyfika funkcjonowania jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych wydziela trzy człony rachunkowości budżetowej, tj.:

1. rachunkowość wykonania budżetu i budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
2. rachunkowość jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych
3. rachunkowość organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Rachunkowość wykonania budżetu obejmuje procesy gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych budżetu, w tym wykonania budżetu w układzie zadaniowym oraz rezultatów tych procesów w postaci wyniku wykonania budżetu, który może

¹⁵⁸ Por. również Cellary M. (red.), 2015. Polityka Rachunkowości 2015. Sektor publiczny w praktyce, Wyd. Beck, Warszawa.

przyjąć formę nadwyżki budżetowej lub niedoboru.¹⁵⁹ Rachunkowość wykonania budżetu, jak sama nazwa wskazuje, prowadzą podmioty finansowo odpowiedzialne za wykonanie określonego budżetu. Na szczeblu centralnym rachunkowość w zakresie wykonania budżetu państwa prowadzi minister finansów. W przypadku budżetów lokalnych - samorządowych rachunkowość tego typu prowadzą zarządy gmin, powiatów i województw.

Rachunkowość jednostek i samorządowych zakładów budżetowych obejmuje kilka obszarów prezentacji informacji. Są to w szczególności¹⁶⁰:

1. gromadzenie i wydatkowania środków pieniężnych,
2. rzeczowe składniki majątku trwałego
3. rzeczowe składniki majątku obrotowego,
4. środki trwałe w budowie
5. przychody i koszty
6. rozrachunki
7. wyniki działalności.

Ostatni obszar rachunkowości budżetowej związany jest z ewidencją oraz rozliczaniem podatków i opłat należnych budżetowi państwa oraz budżetom jednostek samorządu terytorialnego. Podmiotami prowadzącymi ten człon rachunkowości są urzędy skarbowe i gminy.¹⁶¹ Należy zaznaczyć, że jednostki samorządu terytorialnego są podmiotami prowadzący trzy człony rachunkowości budżetowej.

Szczególne zasady rachunkowości podmiotów sektora publicznego wskazują odmienny sposób prezentacji poszczególnych elementów w stosunku do ustawy o rachunkowości. Podstawowe różnice dotyczą między innymi: sposobu definiowania środków trwałych, umorzenia i amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wyceny i aktualizacji środków trwałych, odpisów aktualizujących należności, rozliczeń międzyokresowych, okresów

¹⁵⁹ Kiziukiewicz T. (red.), 2014. Rachunkowość (...), wyd. cyt., s. 50.

¹⁶⁰ Tamże.

¹⁶¹ Tamże, s. 51.

sprawozdawczych, planu kont oraz sprawozdań finansowych.¹⁶² Ponadto jednostki sektora publicznego są zobowiązane do stosowania szczególnych zasad rachunkowości w zakresie¹⁶³:

1. ewidencji wykonania budżetu,
2. ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,
3. ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
4. wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
5. sporządzania sprawozdań finansowych.

Jakość i treść informacji dostarczanych przez rachunkowość zależą od konwencji pomiarowych (tzw. baz pomiaru).¹⁶⁴ Konwencje są to zasady rachunkowości, definiujące moment uznania rezultatów operacji gospodarczej z perspektywy sprawozdań finansowych. W sektorze publicznym mają one charakter normy prawnej, najczęściej stosowane są jednocześnie dwie zasady rachunkowości, tj. zasadę kasową i memoriałowa.¹⁶⁵

Konwencja kasowa (kasowego wykonania; *ang. cash basis of accounting*) polega na odwzorowaniu rezultatów operacji gospodarczych w momencie przychodu lub rozchodu środków pieniężnych. Zasada kasowa jest normowana przepisami ustawy o rachunkowości, a jej zakres pojęciowy został również opisany w ustawie o finansach publicznych. Konieczność stosowania zasady kasowej została narzucona również przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek sektora publicznego.

¹⁶² Rechul H., Witowska J. Polityka rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych, s. 273, www.ue.katowice.pl/fileadmin/migrated/content/uploads/24_01.pdf (dostęp 9.IX.2016).

¹⁶³ Winiarska K., Kaczura-Kozak M., 2013. Rachunkowość budżetowa. Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa, s. 61.

¹⁶⁴ Nowak W. 1998. Rachunkowość sektora publicznego, PWN, Warszawa, s. 79.

¹⁶⁵ Należy również zwrócić uwagę, że W. Nowak wskazuje jeszcze na dwie zasady rachunkowości, tj. zmodyfikowaną konwencję kasową i zmodyfikowaną konwencję memoriałową. Por. Nowak W. 2014. Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 373, UE Wrocław, s. 183–184.

W przypadku sektora publicznego zasada kasowa określa, że dochody i wydatki ujmuje się w terminach ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu. W rezultacie dochody i wydatki budżetowe mogą zostać zaksięgowane innym roku obrachunkowym niż ten, którego dotyczą. Ponadto zasada ta wymusza konieczność ewidencji ruchu środków pieniężnych w określonym czasie oraz ich wydatkowania odpowiednio do klasyfikacji budżetowej, a nie na zadania, na które środki finansowe zostały przekazane. Ponadto stosowanie zasady kasowej przez JST może wpłynąć na wiarygodność ustalonej nadwyżki lub deficytu budżetowego poprzez brak możliwości prezentacji rezerw na należności i zobowiązania. Obniżenie to wiarygodności wyniku finansowego i utrudnia racjonalne zarządzanie środkami przeznaczonymi na dany rok budżetowy.¹⁶⁶

Zasada memoriałowa (*ang. accrual basis of accounting*) jest określona w przepisach ustawy o rachunkowości, a związana z pokazaniem skutków operacji gospodarczych w momencie ich wystąpienia. W przypadku ewidencji księgowej budżetu zasada memoriałowa podlega ścisłej reglamentacji. Można ją stosować tylko do wąskiej kategorii należności, zobowiązań finansowych oraz wydatków niewygasających.¹⁶⁷ Zasada ta ma swoje konsekwencje dla sprawozdawczości finansowej. Sprawozdania przygotowywane zgodnie z zasadą memoriału dostarczają użytkownikom informacji nie tylko o przyszłych transakcjach pociągających za sobą wpływy lub wpływy środków pieniężnych, lecz również o obowiązkach zapłaty pieniężnej w przyszłości oraz o zasobach odpowiadających środkom pieniężnym, które jednostka otrzyma w przyszłości.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Kożuch A. J., Wakuła M., 2012. Rachunkowość jako źródło informacji o kosztach procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego, *Acta Universitatis Nicolai Copernici Zarządzanie XXXIX- Zeszyty 404*, Toruń, s.103.

¹⁶⁷ Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2015. Dysfunkcje systemu sprawozdawczości w jednostkach sektora finansów publicznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 395, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław, s. 97.

¹⁶⁸ Kaczura-Kozak M., Walczak P., 2014. *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, C.H. Beck Warszawa, s. 298

Prowadzenie ewidencji rachunkowej w JST wymaga współistnienia dwóch zasad. Stosowanie różnych zasad w prowadzeniu rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych sprawia niekiedy problemy interpretacji prezentowanych informacji.

Ewidencja budżetu według zasady kasowej oraz sporządzanie sprawozdań według zasady memoriałowej komplikuje procesy zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego.

Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych musi być dostosowana do przepisów ustawy o finansach publicznych, szczególnie w zakresie zasad budżetowych. Powinna ona być prowadzona w sposób umożliwiający realizację zasad budżetowych. Warto tu wskazać kilka zasad budżetowych normujących funkcjonowanie rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego, są to¹⁶⁹:

1. zasada jawności (rachunkowość musi dostarczać sprawozdania dotyczące finansów publicznych i działalności jednostek sektora finansów publicznych)
2. zasada równowagi (umożliwia ocenę prawidłowo prowadzonej rachunkowości sprawozdawczości)
3. zasada jedności materialnej i formalnej (budżet stanowi zwartą całość, a stosowane zasady rachunkowości prezentują powiązania poszczególnych elementów i ich koordynację)
4. zasada ogólnoznaczności i jednoznaczności (sprawozdania są sporządzane na podstawie ewidencji danych szczegółowych)
5. zasada szczegółowości (specjalizacji; związana ze stosowaniem narzuconych planów kont oraz klasyfikacji budżetowej umożliwiającej prezentację informacji wg. określonych wymogów)

Specyficzne zasady rachunkowości budżetowej są normowane przepisami określającymi zarówno, sposób

¹⁶⁹ Na podstawie Kiziukiewicz T. (red.), 2014. Rachunkowość (...), wyd. cyt., s.65 – 70.

prowadzenia rachunkowości, jak i zarządzanie finansami samorządowymi. Podsumowując, należy wskazać: obowiązek stosowania ustawy o rachunkowości i o finansach publicznych, stosowanie zasady kasowej i memoriałowej, narzucony plan kont, konieczność uwzględniania w ewidencji klasyfikacji budżetowej, jednolite wymaga dotyczące sprawozdawczości budżetowej i finansowej, przedstawianie zdarzeń typu *ex ante* w ewidencji pozabilansowej. Szczególne zasady rachunkowości JST muszą być stosowane w otoczeniu zasad budżetowych. Tak określone warunki w znacznym stopniu wpływają na informację prezentowaną przez rachunkowość.

Głównym zadaniem podmiotów JST jest maksymalizacja korzyści w stosunku do wniesionych zasobów majątkowych. Działalność jednostek samorządu terytorialnego jest determinowana zadaniami określonymi przez prawo w zakresie zaspokajania potrzeb wspólnoty terytorialnej. Planowanie realizowanych zadań i ocena realizacji, jak i sposób wykorzystania posiadanych zasobów są możliwe jedynie za pośrednictwem sprawnie działającego systemu informacyjnego rachunkowości. Rachunkowość budżetowa poprzez dostarczanie przetworzonych danych realizuje swoją podstawową funkcję informacyjną. Element końcowy procesu informacyjnego rachunkowości - dostarczanie przetworzonych danych w postaci sprawozdań umożliwia bieżące zarządzanie i planowanie działalności JST.

4.2. Informacyjne znaczenie sprawozdawczości JST

Sporządzane przez jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania są końcowym etapem procesu informacyjnego rachunkowości. Przygotowywane sprawozdania umożliwiają dokonywanie analiz i ocenę gospodarki finansowej podmiotów publicznych. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych sprawozdawczość obejmuje prezentację procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych (sprawozdania budżetowe, w tym również w zakresie operacji finansowych oraz wykonania budżetu

w układzie zadaniowym) oraz sprawozdania finansowe.¹⁷⁰ Opracowywane sprawozdania są niezbędnym elementem planowania, kontroli i podejmowania decyzji dotyczących zarówno bieżącego, jak i przyszłych okresów.¹⁷¹

Przejrzyste, aktualne i rzetelne informacje są niezbędne do prawidłowej oceny działalności jednostek samorządu terytorialnego. Informacje dostarczane przez system informacyjny rachunkowości dotyczą między innymi: dochodów i wydatków budżetowych, wyniku wykonania budżetu, stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych, majątku i źródeł finansowania majątku oraz wyników prowadzonej działalności. Informacyjne znaczenie sprawozdań związane jest ze sporządzaniem różnych zestawień finansowych i budżetowych dostarczających zbiorów przetworzonych danych oraz informacji dla różnych grup użytkowników. Tabela 9 przedstawia podstawowe grupy odbiorców zewnętrznych mogących korzystać z informacji płynącej z rachunkowości.

Drugą grupę użytkowników stanowią podmioty wewnętrzne, do których należy zaliczyć: organy zarządzające i stanowiące jednostek, komórki organizacyjne tych organów oraz podległe im podmioty. Odbiorcy wewnętrzni oczekują informacji niezbędnych do prowadzenia gospodarki budżetowej i zarządzania poszczególnymi podmiotami. Potrzeby informacyjne odbiorców wewnętrznych mogą być determinowane następującymi kryteriami¹⁷²:

1. określenie priorytetów i celów działania,
2. przypisanie środków do realizowanych celów,
3. obserwacja przebiegu realizacji celów,

¹⁷⁰ Winiarska K. Kaczura-Kozak M., 2013. Rachunkowość (wyd.cyt., s. 322.

¹⁷¹ Niewęglowski A. System sprawozdawczości budżetowej jst, dokument elektroniczny: finanspubliczne.bdo.pl/component/content/article/756.pdf (dostęp 9.IX.2016)

¹⁷² Bucior G. Funkcje rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego, dokument elektroniczny, s. 27, http://www.grzegorz.bucior.pl/cms/fck/uploaded/publikacje/bucior-funkcje_rachunkowosci_w_jednostkach_samorzadu_terytorialnego.pdf (dostęp 9.IX.2016).

4. podejmowanie decyzji dostosowujących gospodarkę budżetową do zmieniających się warunków, np. poprzez wykorzystywanie nowoczesnych instrumentów planowania budżetowego w postaci budżetu zadaniowego, wieloletnich planów finansowych.

Użytkownicy systemu rachunkowości sektora samorządowego potrzebują informacji do oceny efektywności gospodarowania zasobami publicznymi oraz do podejmowania decyzji o charakterze ekonomicznym, społecznym i politycznym.¹⁷³ Należy tu wskazać, za Komitetem Audytu w Sektorze Publicznym, cztery grupy potrzeb informacyjnych, tj.:

1. powiernictwo oraz zgodność z prawem i ustawami, a w szczególności:
 - a. ocena zgodności wykorzystania zasobów z przepisami prawa i uchwałą budżetową,
 - b. ocena kontroli nad zasobami publicznymi oraz stanu ich utrzymania
2. stan finansów, na który składa się:
 - a. oszacowanie źródeł i rodzajów przychodów,
 - b. ocena alokacji i sposobu wykorzystania zasobów,
 - c. ustalenie stopnia pokrycia kosztów przez przychody
 - d. oszacowanie przepływów pieniężnych wraz z zapotrzebowaniem na kredyty i pożyczki,
 - e. ocena zdolności do finansowania w przyszłości bieżącej działalności oraz nowych przedsięwzięć,
3. osiągnięcia uzyskane poprzez wykorzystanie zasobów publicznych, rozpatrywane w aspektach: realizacji założonych celów, gospodarności i efektywności,
4. wpływ działalności samorządowej na gospodarkę oraz ocena kierunków i priorytetów wydatków publicznych.

¹⁷³ Hellich E. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, dokument elektroniczny:

www.finanzepubliczne.bdo.pl/component/content/article/456.pdf (dostęp 9.IX.2016)

¹⁷⁴ Tamże.

Tabela 9. Odbiorcy zewnętrzni informacji z systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego

Użytkownicy informacji	Potrzeby informacyjne
Rząd i jego organy (w tym Ministerstwo Finansów, GUS)	<ul style="list-style-type: none"> • Zbieranie informacji dot. sposobów alokacji środków publicznych dysponowanych przez jednostki samorządu terytorialnego • informacje dot. stanu długu publicznego • dane dot. zachowania równowagi budżetowej • informacje dla polityki gospodarczej i podatkowej oraz statystyki gospodarczej
Władze regionalne i lokalne (w tym zarząd jednostki samorządu terytorialnego, jej organ stanowiący, regionalna izba rozrachunkowo)	Ocena sytuacji finansowej jednostek samorządowych i możliwości ich rozwoju, w zakresie: redystrybucji dochodów, tworzenia miejsc pracy, ochrony środowiska, wykonywania zadań publicznych itp.
Członkowie społeczności lokalnej	Informacje dot. stanu finansowego jednostki samorządu lokalnego, realizowanych zadaniach, ocena bieżącej działalności, prognoza działalności
Przedsiębiorstwa prywatne, potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i kredytodawcy	Analiza ryzyka i zwrotu zainwestowanego kapitału, analiza finansowa działalności jednostek samorządu terytorialnego
Pracownicy i ich organizacje	Informacje dotyczące o sposobach zatrudniania i wynagradzania
Dostawcy usług i inni	Informacje pozwalające ocenić sytuację finansową podmiotów i prognozowania jej działalności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jastrzębska M., 1990. Instrumenty zarządzania finansami gminy. Samorząd Terytorialny, 1999/10, s. 34 – 35; Bucior G. Funkcje rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego, dokument elektroniczny, s. 27: http://www.grzegorz.bucior.pl/cms/fck/uploaded/publikacje/bucior-funkcje_rachunkowosci_w_jednostkach_samorzadu_terytorialnego.pdf (dostęp 9.IX.2016).

Źródłem wskazanych informacji są sprawozdania finansowe sporządzane na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych. Sprawozdawczość finansowa obejmuje usystematyzowane zbiory informacji umożliwiających ocenę przeszłej i obecnej sytuacji finansowo-majątkowej jednostki oraz osiągniętego wyniku finansowego, pozwalające wyciągnąć wnioski dotyczące przyszłości. Użyteczność sprawozdań finansowych uzależniona jest od rzetelności przedstawianych w nich informacji. Rzetelność sprawozdań może być zagwarantowana zasadami sporządzania sprawozdań finansowych: zrozumiałości, przydatności, wiarygodności i porównywalności.¹⁷⁵ Zrozumiałość związana jest z posiadaniem pewnego zakresu wiedzy umożliwiającego odbiór i analizowanie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych przez użytkowników tych zestawień. Zasada przydatności sprawozdań finansowych polega na możliwości wykorzystania informacji zestawionych w sprawozdaniach w podejmowaniu decyzji. Wiarygodność sprawozdań powinna być zagwarantowana poprzez bezbłędne przygotowanie sprawozdań, bezstronnością oraz wiernym odwzorowaniem rzeczywistości. Porównywalność związana jest z możliwością wykorzystania zestawień do analiz wykonywanych w czasie oraz w stosunku do różnych podmiotów.

Zakres sprawozdań sporządzanych przez jednostki samorządu terytorialnego normuje art. 40 i 41 ustawy o finansach publicznych oraz szczegółowe rozporządzenia dotyczące szczególnych zasad rachunkowości i sporządzania sprawozdań budżetowych (tab. 10).

System sprawozdawczości JST składa się z kilku modułów w skład, których wchodzi¹⁷⁶ : sprawozdania finansowe, skonsolidowany bilans, sprawozdania budżetowe oraz inne

¹⁷⁵ Świdarska G., 2003. Sprawozdania finansowe bez tajemnic, Difin, Warszawa, s. 2.

¹⁷⁶ Adamek- Hyska D., 2015. Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388. Nita B. (red.), Teoria rachunkowości, sprawozdawczości i analiza finansowa, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław, s. 204.

sprawozdania sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego, m.in. sprawozdanie z wykonania budżetu oraz informacja o stanie mienia.

Tabela 10. System sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego wg aktualnych przepisów prawa

Rodzaj sprawozdań	Akty prawne
Sprawozdania budżetowe	Rozporządzenie MF z dnia 16. stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej
Sprawozdania finansowe	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. 2. Ustawa o finansach publicznych z dnia 27. sierpnia 2009 roku 3. Ustawa o rachunkowości z dnia 29. września 1994 roku

Źródło: opracowanie własne

Sprawozdania finansowe JST dostarczają informacji o stanie majątkowym podmiotu, sytuacji finansowej, osiągniętym wyniku finansowym, a także o wyniku wykonania budżetu. W szczególności opracowuje się tutaj bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w funduszu, bilans z wykonania budżetu.

Bilans JST, podobnie jak innych podmiotów gospodarczych, jest podstawowym sprawozdaniem finansowym przedstawiającym rzeczywisty stan majątku (aktywów) i źródeł jego finansowania (pasywów), sporządzony na określony dzień i w określonej formie.

Rachunek zysków i strat jest sprawozdaniem powiązaniem z bilansem wartością wyniku finansowego netto, który w bilansie stanowi element funduszu. Zasadniczym zadaniem rachunku zysków i strat jest przedstawienie kosztów i przychodów oraz

obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. W rachunku wyników wskazuje się przychody i koszty, niezależnie od tego kiedy zostaną zapłacone, zgodnie z zasadą memoriału. Wskazując zasadę współmierności kosztów i przychodów, w rachunku zysków i strat, koszty wiąże się z okres powstaniem przychodów. W jednostkach samorządowych rachunek zysków i strat sporządza się w formie porównawczej, co jest efektem przedstawiania kosztów działalności podstawowej przy użyciu układu rodzajowego.

Zestawienie zmian w funduszu JST przedstawia zmiany jakie następują w poszczególnych składnikach funduszu i ich przyczyny.

Bilans z wykonania budżetu jest zestawieniem wykonywanym przez podmioty odpowiadające za wykonanie budżetu. Głównym zadaniem tego sprawozdania jest prezentacja stanu środków pieniężnych, należności finansowych, zobowiązań finansowych oraz aktywów netto, którymi dysponuje jednostka samorządu terytorialnego na dzień bilansowy.

Obecnie coraz większego znaczenia nabiera skonsolidowany bilans. Zasadniczym celem tego sprawozdania jest przedstawienie informacji finansowych wszystkich podporządkowanych i podległych podmiotów jednostek samorządu terytorialnego. Należy jednak zaznaczyć, że skonsolidowany bilans JST jest sprawozdaniem łącznym, obejmującym dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych (w tym urzędu JST) oraz samorządowych zakładów budżetowych.¹⁷⁷ Dzięki temu w sprawozdaniu można ocenić wielkość i zakres zasobów majątkowych, jakim dysponuje, kontroluje lub przekazała albo zainwestowała JST w realizację bezpośrednią lub pośrednią zadań własnych.¹⁷⁸ Bilans ten stanowi zestawienie łącznych bilansów sporządzanych przez poszczególne jednostki sektora samorządowego, jak również

¹⁷⁷ Adamek- Hyska D., 2015. Funkcja sprawozdawcza (...), wyd. cyt., s. 205,

¹⁷⁸ Ignatowski R., 2007. Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego, ODDK, Gdańsk, s. 35 – 36.

bilansu z wykonania budżetu JST wraz z podległymi i zależnymi jednostkami organizacyjnymi.¹⁷⁹

Podstawowym źródłem informacji o wykonaniu budżetu są sprawozdania budżetowe. Dostarczają one syntetycznych i uporządkowanych informacji na temat przebiegu i wyniku wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz planów finansowych wykonania jej jednostek organizacyjnych.¹⁸⁰ Ustawa o finansach publicznych i szczegółowe przepisy określają, że jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych. Poszczególne sprawozdania budżetowe dostarczają informacji dotyczących¹⁸¹:

1. wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego
2. wykonania planów finansowych samorządowych jednostek budżetowych,
3. dochodów i wydatków na rachunkach wydzielonych oświatowych jednostek budżetowych
4. wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych
5. wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych
6. wykonania planów wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego
7. stanu środków finansowych na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego
8. wyniku wykonania budżetu (nadwyżce lub deficycie budżetowym)
9. poniesionych wydatków strukturalnych
10. wydatków i zobowiązań wynikających z podpisanych umów o partnerstwie publiczno-prywatnym.

¹⁷⁹ Kozyra B., 2006. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego za 2005 rok (wybrane zagadnienia). „Finanse Komunalne” nr 10, s. 37.

¹⁸⁰ Adamek- Hyska D., 2015. Funkcja sprawozdawcza (...), wyd. cyt., s. 207.

¹⁸¹ Tamże, s. 206 -207.

Szczegółowe przepisy w zakresie sprawozdawczości budżetowej określają rodzaje, formy i terminy sporządzania sprawozdań przez JST. Rozporządzenie MF w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹⁸² jest aktem wykonawczym do art. 18, ust. 2 ustawy o finansach publicznych, który szczegółowo normuje kwestie związane ze sporządzaniem sprawozdań przez JST. Wskazane rozporządzenie w zakresie sprawozdawczości JST określa między innymi:

1. rodzaje, formy, terminy i zasady sporządzania sprawozdań budżetowych dotyczących:
 - a. wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków
 - b. wykonania planów finansowych jednostek budżetowych z dochodów i wydatków na rachunkach, o których jest mowa w art. 163 i art. 223 ustawy o finansach publicznych,
 - c. stanu środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego
2. jednostki zobowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań,
3. rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji sektora finansów publicznych.

Dane prezentowane w zestawieniach budżetowych są przedstawiane w sumach narastających od początku roku do końca okresu sprawozdawczego w określonym układzie wg. podziałek klasyfikacji budżetowej (działy, rozdziały, paragrafy). Wszystkie sprawozdania budżetowe są ujednocione pod względem formalnym w przekrojach wynikających z procedur sporządzania i wykonywania budżetu JST. System sprawozdawczości budżetowej jest dostosowany do struktury organizacyjnej budżetu. Dysponenti niższego stopnia przekazują sprawozdania dysponentom wyższego stopnia, a sumy

¹⁸² Rozporządzenie MF w sprawie sprawozdawczości budżetowej MF z dnia 13. czerwca 2016 roku (Dz. U z 12.lipca 2016 poz. 1015).

prezentowane są w ramach zbiorczych zestawień wchodzących w zakres zbiorczego zestawienia z wykonania budżetu JST.

Wybrane sprawozdania budżetowe przedstawiono w tabeli 11.

Tabela nr 11. Prezentacja wybranych sprawozdań budżetowych

Symbol sprawozdania	Nazwa sprawozdania
Rb-27S	Miesięczne / roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego
PB-27ZZ	Kwartalne z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań w zakresie administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego
Rb -PDP	Półroczne z wykonania podatkowych dochodów gminny
RB-28S	Miesięczne / roczne z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego
RB-28 NWS	Z wykonania planu wydatków jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego
RB NDS	Kwartalne o nadwyżce / deficycie jednostki samorządowej
Rb-Z	Kwartalne o stanie należności
Rb-30	Kwartalne z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych
Rb-33	Z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego
Rb-50	Kwartalne o dotacjach /wydatkach związanych z wykonaniem zadań w zakresie administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami

Źródło: Wakuła M. Kierunki zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego w: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, nr 105, Siedlce 2015 s. 107.

Wydzieloną grupę sprawozdawczości budżetowych stanowią sprawozdania w zakresie operacji finansowych przedstawiające informacje o stanie:

1. zobowiązań wg tytułu poręczeń i gwarancji,
2. należności oraz wybranych aktywów finansowych,
3. zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonania zadań zleconych.

Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają ponadto inne sprawozdania przygotowywane przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Do najważniejszych z nich zaliczyć należy: sprawozdanie z wykonania budżetu JST oraz informację o stanie mienia.

Sprawozdanie z wykonania budżetu przedstawia dochody i wydatki budżetowe zgodnie z podziałem w uchwale budżetowej, jak również ze stopniem zaawansowania realizacji programów wieloletnich. Zestawienie to sporządza się na podstawie ewidencji księgowej budżetu, a jego celem jest dostarczenie danych i informacji do kontroli oraz oceny wykonania budżetu.

Główną funkcją sprawozdania o stanie mienia jest weryfikacja wykonania budżetu w zakresie gospodarowania mieniem JST. Ponadto dane i informacje zaprezentowane w tym sprawozdaniu doprecyzowują dane zaprezentowane w innych sprawozdaniach.

Sporządzane sprawozdania umożliwiają JST analizę działalności jednostki oraz dają podstawę do oceny gromadzonych dochodów budżetowych, wydatkowania środków publicznych, finansowania deficytu oraz zarządzania środkami publicznymi, w tym zaciągania zobowiązań. Opracowywane sprawozdania umożliwiają jednostkom samorządu terytorialnego ocenę¹⁸³:

1. prawidłowego wykonania budżetu

¹⁸³ Na podstawie: Filipiak B., 2009. *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa oraz Wakuła M., 2015, *Kierunki zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach.

2. wykonywania przez kierownika jednostki zadań związanych z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym,
3. zarządzania gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego (o ile zawartość sprawozdań na to pozwala)
4. nieprawidłowości w toku wykonywania planów finansowych w zakresie: dokonywanych wydatków, realizowanych dochodów, ponoszonych kosztów wykonywanych zadań, gospodarki środkami rzeczowymi i pieniężnymi
5. sprawowanej przez organy stanowiące kontroli działalności organu wykonawczego i samorządowych jednostek organizacyjnych (szczególnie dotyczy to komisji rewizyjnej i właściwej do spraw budżetu),
6. materiału liczbowego i wniosków niezbędnych do sporządzenia budżetu na kolejny rok lub innych planów finansowych (w tym wieloletniej prognozy finansowej)

Można postawić tezę, że system sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego jest mało spójny i wydajny. Jego poszczególne elementy przedstawiają usystematyzowany obraz sytuacji majątkowej i źródeł finansowania, wykonania budżetu oraz stan mienia z uwzględnieniem powiązań majątkowych z innymi podmiotami, jednak bardziej zaspokaja potrzeby statystyczne i organów kontroli, a mniej potrzeby zarządcze jednostek samorządu terytorialnego.

4.3. Identyfikacja obszarów zmian i dostosowania rachunkowości budżetowej do potrzeb systemów informacyjnych w jednostkach samorządu terytorialnego

Działalność samorządu jest determinowana w głównej mierze zadaniami określanymi przez prawo, które samorząd jest zobowiązany wykonywać na rzecz swojej społeczności lokalnej.¹⁸⁴ System rachunkowości stosowany w jednostkach samorządu terytorialnego jest podporządkowany gospodarce

¹⁸⁴ Bucior G. Funkcje rachunkowości w (...), wyd. cyt.

budżetowej, gdyż budżet jest głównym narzędziem zarządzania finansami lokalnymi. Operowanie dochodami i wydatkami budżetowymi poprzez regulowanie ich struktury i wzajemnych proporcji służy osiągnięciu celów społecznych, ekonomicznych i politycznych.

Właściwa polityka budżetowa powinna cechować się świadomym, celowym i racjonalnym działaniem władz zmierzających do określonych celów przy wykorzystaniu metod i instrumentów osiągnięcia tych celów.¹⁸⁵ Organy podejmujące decyzje finansowe poszukują nowych technik i narzędzi umożliwiających zaspokojenie rosnących potrzeb decyzyjnych. Dominującą funkcją rachunkowości w JST jest kontrola finansowa zatwierdzonego budżetu. Sprawozdawczość w jednostkach sektora finansów cechuje niedostosowanie do potrzeb informacyjnych zarządzających. Jedną z przyczyn takiego stanu jest znaczna liczba przepisów prawa normujących zasady i zakres przygotowywanych sprawozdań.

Sprawozdania przygotowywane w sektorze prywatnym są wykorzystywane do podejmowania decyzji maksymalizujących wartości korzyści dla zarządzających i właścicieli podmiotu. W sektorze samorządowym, nastawionym na maksymalizację użyteczności publicznej, informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych często nie są wykorzystywane przez zarządzających finansami i mieniem JST do podejmowania decyzji zarządczych. Ponadto niespójność przepisów prawa powoduje, że zestawienia sprawozdawcze są przygotowywane tylko dla organów kontroli i celów sprawozdawczych. Analiza sprawozdań finansowych i budżetowych w sektorze publicznym często nie jest podstawą do podejmowania decyzji i wyborów w zakresie strategii działania lub bieżącym zarządzaniu. Nierzadko decyzje w sektorze samorządowym determinowane są potrzebą chwili, czy

¹⁸⁵ Bucior G., 2011. Rachunkowość w polityce budżetowej jednostki samorządu terytorialnego. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 41, s. 37.

możliwością pozyskania lub wykorzystania, w określonym czasie, zewnętrznych źródeł finansowania.¹⁸⁶

Sektor samorządowy zobowiązany jest do przestrzegania zasad budżetowych. Jednak, obok konieczności kontroli i monitorowania legalności wykonania budżetu, istotne jest, aby rachunkowość prezentowała informacje użyteczne do podejmowania i oceny decyzji związanych z racjonalnością zarządzania środkami publicznymi.¹⁸⁷

Należy również wskazać, że jednostki sektora publicznego są zobowiązane do przestrzegania i stosowania, w sprawozdawczości rachunkowej klasyfikacji budżetowej. W konsekwencji dostarczane informacje są dostosowywane do działów, rozdziałów oraz paragrafów, a nie do potrzeb informacyjnych zarządzających.

Model rachunkowości budżetowej powinien wspierać realizację polityki budżetowej jednostek samorządu terytorialnego przy jednoczesnym umożliwieniu podejmowania racjonalnych decyzji w zakresie realizacji potrzeb wspólnoty lokalnej i zarządzania mieniem publicznym. System rachunkowości powinien uwzględniać otoczenie formalno-prawne oraz dostarczać potrzebnych informacji niezbędnych do nowoczesnego zarządzania.

Można wskazać kilka obszarów wskazujących niedostosowanie systemu sprawozdawczości do potrzeb informacyjnych JST. Są to¹⁸⁸:

1. w zakresie sprawozdań budżetowych:
 - a. wykazywanie planowanych dochodów w kwotach innych niż wynikających z uchwały budżetowej,
 - b. niedostosowanie paragrafów klasyfikacji budżetowej do rzeczywistych potrzeb wydatków,
 - c. niezgodność danych w poszczególnych, powiązanych sprawozdaniach,

¹⁸⁶ Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2015. Dysfunkcje systemu (...), wyd. cyt., s. 95.

¹⁸⁷ Bucior G., 2011. Rachunkowość w polityce (...), wyd. cyt., s. 41

¹⁸⁸ Na podstawie Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2015. Dysfunkcje systemu (...), wyd. cyt.

- d. brak spójności kwot dotyczących planowanych wydatków ujętych w sprawozdaniach z planem finansowym jednostki,
 - e. niezgodność wykonywanych wydatków z planami w ramach paragrafu, w odniesieniu do zadań (związane z budżetem zadaniowym),
 - f. stosowanie różnych form składania sprawozdań,
 - g. stosowanie odmiennych zasad w przypadku ewidencji budżetu oraz majątku, jego źródeł finansowania i wyniku działalności JST,
 - h. brak ujednoliconego podejścia w zakresie sporządzania korekt do poszczególnych rodzajów sprawozdań.
2. W zakresie sprawozdań finansowych
- a. niezgodność kwot występujących wspólnie w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian funduszu jednostki,
 - b. brak informacji uzupełniającej dotyczącej wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

W związku ze wskazanymi obszarami niedostosowania sprawozdawczości JST do potrzeb informacyjnych można zaproponować zmiany i dostosowania rachunkowości budżetowej, które powinny dotyczyć:

1. dostosowania rachunku kosztów do analizy kosztów w przekrojach, które mogą być przydatne w zarządzaniu działalnością, w szczególności w racjonalnym i efektywnym kierowaniu;
2. stopniowego zastępowania zasady kasowej w prezentacji realizacji budżetu na rzecz zasady memoriałowej
3. prezentacji kosztów związanych z realizacją zadania w momencie faktycznego ich poniesienia, a nie w momencie przekazania środków finansowych.
4. szerszego stosowania w rachunkowości budżetowej narzędzi rachunkowości zarządczej.

Współczesna sprawozdawczość obejmuje najczęściej dane liczbowe przygotowane według podziałek klasyfikacji budżetowej. System sprawozdawczości rachunkowości budżetowej nie jest dostosowany do potrzeb użytkowników chcących efektywnie zarządzać jednostką samorządu terytorialnego. Głównym problem systemu sprawozdawczego jest cel kontrolny i sprawozdawczy (statystyczny) przygotowywanych zestawień. Warto również wskazać, że konieczność stosowania zasady kasowej w prezentacji realizacji budżetu powoduje zniekształcenie informacji dotyczących niektórych zdarzeń ekonomicznych. Ponadto brak jest systematycznego i pełnego obrazu oceny działalności JST wynikający między innymi: z braku części opisowej sprawozdań, prezentacji działalności JST poprzez sprawozdania niedostosowane do nazewnictwa stosowanego w sektorze publicznym (samorządowym), terminów sporządzania sprawozdań, dublowania się informacji w różnych zestawieniach budżetowych i finansowych oraz braku możliwości oceny rzeczywistego stanu zobowiązań oraz wysokości długu. Obecny system sprawozdawczości rachunkowości budżetowej nie stanowi źródła dostatecznej informacji dla użytkowników. Na podstawie sprawozdań społeczeństwo nie jest w stanie ocenić efektywności podejmowanych decyzji zarządczych oraz zarządzania mieniem publicznym przez JST.¹⁸⁹

Podsumowując prowadzone rozważania należy stwierdzić, że obowiązkiem jednostek samorządu terytorialnego jest celowe, oszczędne i wydajne gospodarowanie środkami publicznymi. System sprawozdawczości rachunkowej powinien umożliwiać podejmowanie decyzji w zakresie racjonalnego zarządzania środkami publicznymi. Dostarczane sprawozdania budżetowe i finansowe sektora samorządowego mają umożliwiać analizy, wysuwanie wniosków i tworzyć podstawy do opracowywania określonych programów, planów i strategii oraz zwiększać efektywność zarządzania posiadanym majątkiem wspólnoty lokalnej. System sprawozdawczości JST jest mocno rozbudowany, skomplikowany i niespójny wewnętrznie. Wielość stosowanych

¹⁸⁹ Wakuła M. Kierunki zmian (...), wyd. cyt., s. 210- 215.

przepisów i zasad nie sprzyja jakości i użyteczności dostarczanych informacji.

Rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego jest ważnym elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialnego gospodarowania wobec społeczności lokalnych. Wymóg odpowiedzialności związany jest między innymi z zapewnieniem zainteresowanym użytkownikom należytej, wiarygodnej i porównywalnej informacji pochodzącej z systemu rachunkowości.¹⁹⁰ Sektor publiczny podporządkowany jest procedurom wykonywania budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, co powoduje, że system rachunkowości dostarcza informacje silnie zorientowane na potrzeby władz oraz organów kontrolnych i statystycznych. Dostarczane informacje mają charakter kontrolny i sprawozdawczy, a mniejsza jest ich wiarygodność ekonomiczna i społeczna oraz użyteczność dla zarządzających JST. W opracowaniu wskazano kierunki zmian dotyczące między innymi stosowania jednolitych zasad prezentacji wyników działalności JST oraz nazewnictwa w sprawozdaniach. Proponowane zmiany mogłyby stworzyć podstawy do racjonalnej oceny działalności JST nie tylko w zakresie wykonania budżetu, ale również zwiększenia efektywności JST, a co za tym idzie lepszego zaspokajania potrzeb wspólnoty lokalnej.

¹⁹⁰ Kostrzewa T. 2007. Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych. /w/ Gabrusiewicz W. (red.), Rachunkowość w teorii i praktyce, T. III Akademia Ekonomiczna, Poznań, s. 167; Adamek- Hyska D., 2011. Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. /w:/ Kostur A. (red.), Problemy harmonizacji rachunkowości. „Studia Ekonomiczne”, Zeszyty Naukowe UE, Katowice, s. 67-70.

Rozdział V. Instrumenty wsparcia procesów zarządzania w JST

5.1. Strategiczny wymiar planowania w jednostkach samorządu terytorialnego

Współczesne teorie dotyczące zarządzania w organizacjach prezentują wiele definicji strategii organizacji¹⁹¹, uznając, że w ogólnym ujęciu jest to koncepcja funkcjonowania organizacji w długim okresie, określająca odpowiednio skwantyfikowane cele główne oraz służące ich realizacji sposoby działania i reguły postępowania. Strategia jest więc wieloletnim programem, w którym przedstawia się zbiór przyjętych przez jednostkę samorządu terytorialnego celów długookresowych oraz określa takie kierunki i priorytety działania, a także przepływy środków finansowych, które są niezbędne do ich osiągnięcia w określonym horyzoncie czasu¹⁹². Zawarte w strategii informacje stanowią wyznacznik dla planowania o charakterze taktycznym i operacyjnym.

Notowana w literaturze przedmiotu mnogość definicji pozwala na wyróżnienie co najmniej trzech podstawowych cech strategii.¹⁹³ Po pierwsze, jest ona procesem, a nie jednorazowym działaniem, czyli składa się z działań uszeregowanych w czasie. Po drugie, strategia posiada treść, którą wypełniają różnego rodzaju ustalenia, wśród których najważniejsze dotyczą

¹⁹¹ Np.: Oblój K., Trybuchowski M., 1997. Zarządzanie strategiczne. /w:/ Koźmiński A. K., Piotrowski W. (red.), Zarządzanie. Teoria i praktyka. PWN, Warszawa, s. 163; Tokarski A., 2006. Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Wyd. Adam Marszałek, Toruń, s. 33-36; Krupski R. (red.), 2007. Zarządzanie strategiczne. Koncepcje, metody. AE we Wrocławiu, Wrocław, s. 13-16; Nicols F., 2010. Strategy. Definitions & Meanings. Distance Consulting, http://www.nickols.us/strategy_definitions.pdf (dostęp 15.I.2011)

¹⁹² Wojciechowski, 2003. Zarządzanie w samorządzie terytorialnym. Difin, Warszawa, s. 202-205.

¹⁹³ Tokarski A., 2006. Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Wyd. Adam Marszałek, Toruń, s. 37.

długookresowych celów organizacji, stosowanych polityk oraz programów działania. Po trzecie, ma ona kontekst, czyli powinna uwzględniać zewnętrzne i wewnętrzne warunki funkcjonowania organizacji, formułując najlepsze z możliwych relacji między organizacją i otoczeniem.

Tak sformułowane cechy wskazują, że strategia jest planem uwzględniającym aspiracje różnych podmiotów i środowisk¹⁹⁴, które są interesariuszami jednostki samorządu terytorialnego i których potrzeby wyznaczają główny cel jej działania. Proces tworzenia strategii odbywać się zatem może tylko przy współudziale i zaangażowaniu mieszkańców oraz organizacji społecznych. Partycypacja ta jest jednym z zasadniczych czynników warunkujących efektywność JST, zapewniając w szczególności zgodność celów z potrzebami obywateli i innych interesariuszy wspólnoty, a jednocześnie – poprzez realizację funkcji informacyjnej – stanowiąc warunek współdziałania samych zainteresowanych i osiągnięcia dodatkowych korzyści z działania grupowego.

Możliwość osiągnięcia dodatniego efektu synergicznego powoduje, że strategia jest wsparciem dla procesów rozwojowych¹⁹⁵. Zawarta w niej wizja, która określa priorytety (nie tylko koniunkturalne) oraz sposoby ich realizacji¹⁹⁶ jest jednocześnie wyrazem potrzeb i dążeń społeczności lokalnych oraz woli osiągnięcia wspólnych celów perspektywicznych. Wizja jest więc wizualizacją przyszłego stanu jednostki samorządu terytorialnego, będącym wyobrażeniem pożądaney przyszłości. Prawidłowo skonstruowana, zawiera opracowany przy współudziale mieszkańców oraz ich reprezentantów syntetyczny opis dążeń i aspiracji społeczności lokalnej. Uzupełnieniem wizji jest misja, która legitymizuje mandat danej

¹⁹⁴ Por. Bober J., Władyka A., Zawidzki M. (red.), 2004. Katalog narzędzi rozwoju instytucjonalnego. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej AE w Krakowie, Kraków, s. 15.

¹⁹⁵ Kot J., 2003. Zarządzanie rozwojem gmin a praktyka planowania strategicznego, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 153-173.

¹⁹⁶ Por. Myna A., 2004. Strategie rozwoju gminy na przykładzie Jastarni. /w:/ Michałowski S., Pawłowska A. (red.). Samorząd terytorialny w Polsce. Wyd. UMCS, Lublin, s. 412-419.

JST do realizacji wizji oraz nadrzędne wartości (zasady), jakimi dana jednostka samorządu terytorialnego będzie się kierować podejmując działania na rzecz tej realizacji.¹⁹⁷ Właściwie zdefiniowana misja jest zatem syntetycznym opisem sposobu postępowania w celu urzeczywistnienia wizji.

W ogólnym ujęciu strategia stanowi jakościową koncepcję przyszłości opisaną za pomocą zbioru celów i zadań oraz głównych przedsięwzięć organizacyjnych. Jej najważniejszym zadaniem jest wyprzedzenie działań, do których się odnosi. Publiczny charakter zużywanych środków wymaga, by szczególna uwaga skierowana była na poziom zaspokojenia potrzeb obywateli i innych interesariuszy wspólnoty oraz adaptację, implementację i wykorzystanie narzędzi służących efektywnemu zaspokajaniu tych potrzeb. Powoduje to, że proces tworzenia strategii wymaga ścisłego powiązania z analizą posiadanych i możliwych do wykorzystania zasobów, obecnymi i przyszłymi warunkami otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego i determinantami procesów decyzyjnych oraz innych czynników pozwalających na jej realizację. Zgodnie bowiem z zakresem uprawnień administracyjnych władze jednostek samorządu terytorialnego mają możliwość oddziaływania na poszczególne zasoby tych jednostek. Jest to realizowane między innymi poprzez bezpośredni lub pośredni wpływ na sferę gospodarczą, społeczną czy ekologiczno-przestrzenną danej jednostki.

Jak pokazuje praktyka gospodarcza, strategię JST skupione są głównie na tworzeniu warunków dla rozwoju bazy ekonomicznej, stanowiącej potencjalne źródła dochodów członków wspólnoty, a także samej jednostki samorządowej. Wynikiem takiego postępowania są zasoby finansowe, których posiadanie pozwala zwiększać ofertę świadczonych usług publicznych oraz zapewniać rozwój infrastruktury komunalnej, której stan warunkuje atrakcyjność jednostki dla kapitału zewnętrznego, a to służy wzrostowi poziomu przedsiębiorczości

¹⁹⁷ Zawicki M., Mazur S., Bober J. (red.), 2004. Zarządzanie w samorządzie terytorialnym. Najlepsze praktyki. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej AE w Krakowie, Kraków, s. 13.

lokalnej i regionalnej¹⁹⁸. Osiągnięcie sukcesu w obu tych obszarach jest warunkowane zgodnością prowadzonych działań z zasadą racjonalnego gospodarowania, do której – pomimo tego, że jednostki samorządu terytorialnego nie są ukierunkowane na osiągnięcie zysku – muszą się one bezwzględnie stosować.

W warunkach działania polskich JST uzupełnieniem strategii są Plany Przedsięwzięć Wieloletnich¹⁹⁹ (PPW), w których zgodnie z obowiązującym prawem ujmuje się wieloletnie programy, projekty lub zadania, w tym finansowane z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków ze źródeł zagranicznych oraz z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Do przedsięwzięć wieloletnich zalicza się również działania realizowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy, a także gwarancje i poręczenia udzielane przez jednostki samorządu terytorialnego.

Plany Przedsięwzięć Wieloletnich zastąpiły zatem stosowane w warunkach wcześniej obowiązujących aktów prawnych Wieloletnie Plany Inwestycyjne. Zawierają one co najmniej: nazwę i cel przedsięwzięcia, określenie jednostki realizującej i koordynującej przedsięwzięcie, okres realizacji oraz łączne nakłady finansowe, a także limity wydatków w poszczególnych latach i limity zobowiązań. W tym kontekście uznać je zatem trzeba z jeden z zasadniczych instrumentów wiążących perspektywiczne cele strategiczne z celami niższego rzędu.

Zastąpienie wieloletnich planów inwestycyjnych przez PPW spowodowało zawężenie działań niezbędnych od realizacji podejmowanych przedsięwzięć, a zatem skraca cały cykl

¹⁹⁸ Por. Gilowska Z., 1998. System ekonomiczny samorządu terytorialnego. Municipium SA, Warszawa, s. 30-48.

¹⁹⁹ Por. art. 226 ust. 3 Ustawy z dn. 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157 poz. 1240 z późn. zm.).

inwestycyjny. Ograniczanie czasowego zakresu planowania do okresów jednorocznych stanowi częstą przyczynę nieuzasadnionego zwiększania wydatków oraz opóźnień w osiąganiu zamierzonych efektów społeczno-ekonomicznych. Jest to zatem przyczyną obniżenia sprawności całego procesu inwestycyjnego. W efekcie niezbędne jest, by Plany Przedsięwzięć Wieloletnich obejmowały okres co najmniej 4 lat, będąc jednocześnie rodzajem planu kroczącego, który uzupełniany jest corocznie. Takie podejście jest zasadniczym warunkiem realizacji wspomnianego już obowiązku harmonizacji celów o różnym zakresie czasowym, a jednocześnie wskazuje ono, dotyczące kierunków i sposobów wydatkowania środków na cele inwestycyjne, preferencje władz JST.

Wykorzystania PPW jest jednym z zasadniczych warunków zapewnienia sprawności zarządzania majątkiem, a jednocześnie stanowi o jakości prowadzonych analiz efektywności inwestycji. Odpowiednio bowiem skonstruowany plan umożliwia:²⁰⁰

3. Prawidłową realizację strategii w zakresie inwestycji samorządowych,
4. uporządkowanie i zaplanowanie procesów inwestycyjnych w cyklach wieloletnich,
5. wyróżnienie wydatków inwestycyjnych w procesie uchwalania i realizacji budżetu,
6. optymalizację efektów wydatkowania środków publicznych,
7. uspołecznienie procesu decyzyjnego w zakresie kierunków, skali i tempa procesów inwestowania w JST, poprzez dialog i ocenę mieszkańców.

Wskazane cechy Planów Przedsięwzięć Wieloletnich są uzupełniane poprzez: zdolność do koordynowania działań wszystkich jednostek organizacyjnych jednostki samorządowej oraz ułatwianie pozyskiwania zewnętrznych źródeł finansowania (kredyty komercyjne i preferencyjne, środki z UE, emisja obligacji, itp.).

²⁰⁰ Por. Sypień B., 1999. Wieloletnie planowanie i budżetowanie inwestycji. Agencja Rozwoju Komunalnego, Warszawa, s. 7-26.

Wsparcie procesów pozyskiwania zewnętrznych środków finansowych jest szczególnie akcentowane wśród cech PPW. Jest ono bowiem warunkiem jakości wieloletniego planowania finansowego, stanowiąc często jedną z jego zasadniczych składowych.

Planom finansowym w warunkach funkcjonowania samorządu terytorialnego przypisuje się wiele pozytywnych właściwości, w szczególności obejmujących:²⁰¹

1. łączenie celów bieżących i długoterminowych w ramach spójnego planowania finansowego, w szczególności finansowania procesów inwestycyjnych,
2. racjonalizowanie gospodarki budżetowej w warunkach równoczesnego rozpatrywania wszystkich przedsięwzięć,
3. umożliwianie wzrostu bazy dochodowej stosownie do wysokości planowanych zadań wieloletnich,
4. stabilizowanie programów inwestycyjnych, wzajemne dostosowanie rozmiarów zadań, dostępnych środków finansowych oraz terminów realizacji,
5. racjonalizowanie montażu finansowego inwestycji, kształtowanego w kolejnych latach stosownie do własnego potencjału finansowego,
6. zapewnianie ciągłości monitoring następstw podejmowanych decyzji w czasie – analiza płynności finansowej i zdolności kredytowej w perspektywie wieloletniej, analiza kosztów i potrzeb kredytowych,
7. doskonalenie procesu zarządzania JST w ramach zintegrowanego zastosowania strategii rozwoju, wieloletnich planów inwestycyjnych oraz wieloletnich planów finansowych.

Stosowanie wieloletniego planowania finansowego uzasadniane jest zatem tym, że w JST łączy ono ze sobą sferę finansową i rzeczową i w efekcie ma za zadanie określenie przyszłego – w ramach odpowiedniego horyzontu czasowego –

²⁰¹ Sierak J., 2008. Planowanie i prognozowanie budżetów samorządowych. /w:/ Sochacka-Krysiak H. (red.), Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym. SGH, Warszawa, s. 249.

stanu zasobów finansowych, niezbędnego dla realizacji potrzeb rozwojowych oraz zapewniającego płynność i długookresową wypłacalność tych jednostek. Wieloletni plan finansowy, będący wynikiem procesu planowania finansowego, obejmującego okres dłuższy niż rok, a także analizy różnych scenariuszy finansowania zadań, jest więc istotnym czynnikiem warunkującym realizację strategii JST. Jego cechami charakterystycznymi są w tym przypadku:²⁰²

1. wieloletniość perspektywy, wykorzystywana później w planach zadań inwestycyjnych i operacyjnych,
2. kompletność planów realizacyjnych budżetu i planów finansowych wszystkich jednostek świadczących usługi publiczne – niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej,
3. zapewnianie efektywności zarządzania, w szczególności posiadanymi środkami własnymi i długiem,
4. umożliwianie komunikacji społecznej i partycypacji mieszkańców w zarządzaniu, realizowanych w trakcie tworzenia i wykonywania planu.

Przedstawione właściwości i zalety wieloletnich planów finansowych pozwalają uznać je za jedno z istotniejszych narzędzi warunkujących racjonalizację wykorzystania niezbędnych zasobów finansowych, mierzonego w głównej mierze za pomocą wydatków bieżących, inwestycyjnych i na obsługę długu. Odpowiednio przeprowadzone planowanie długookresowe umożliwia m.in. ustalić górny poziom zadłużania się jednostki samorządowej. W tym ujęciu limit ten nie wynika z przepisów prawnych, ale z zawartej w planie oceny najbardziej prawdopodobnych warunków kredytowych i rozkładu ryzyka (m.in. zewnętrzne i wewnętrzne czynniki wpływające na poziom samodzielności finansowej). W efekcie znaczną wagę przypisuje się również oddziaływaniu wieloletniego planowania finansowego na poziom wiarygodności finansowej JST. Jej odpowiednia wysokość umożliwia lub ułatwia dostęp do

²⁰² Por. Cichocki K., 2001. Wieloletnie planowanie finansowe – ocena zdolności kredytowej w gminie, najtańszy pieniądz we właściwym czasie. Municipium, Warszawa, s. 10.

zewnętrznych źródeł finansowania, skutkując również obniżką kosztu pozyskania kapitału czy kosztów obsługi długu.

Instrumentem wieloletniego planowania finansowego, które wypełnia wymagania teorii zarządzania finansami JST, zastosowanym w polskim systemie prawnym jest Wieloletnia Prognoza Finansowa (WPF), która została skonstruowana w taki sposób, by łączyć sferę rzeczową i finansową. Zgodnie z założeniem jej istotnym elementem jest Plan Przedsięwzięć Wieloletnich, będący obligatoryjnym załącznikiem do uchwały przyjmującej założenia Prognozy.

Przepis art. 226 u.f.p. nakazuje, by WPF była realna i określała dla każdego roku, który objęty jest jej zakresem co najmniej:

1. dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia;
2. dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
3. wynik budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
4. przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu;
5. przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia;
6. kwotę długu jednostki samorządu terytorialnego, w tym obliczoną na podstawie art. 243 u.f.p. relację dotyczącą spłat rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek, wykupów emitowanych papierów wartościowych wraz z należnymi odsetkami i dyskontem, a także potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych poręczeń oraz gwarancji oraz sposób sfinansowania spłaty długu;
7. objaśnienia przyjętych wartości.

Ujęte w Prognozie wielkości planowanych wydatków są obowiązkowo dzielone na kwoty odpowiadające wydatkom bieżącym i majątkowym.

Zakres czasowy omawianych instrumentów zarządzania finansami JST reguluje przepis art. 227 ust. 1 u.f.p., zgodnie z którym zarówno WPF jak i PPW obejmować muszą co najmniej 4 lata budżetowe (dany rok i kolejne 3 lata), będąc jednocześnie planami kroczącymi. W sytuacji, gdy limity wydatków na realizację przedsięwzięć wieloletnich przekraczają 4 lata obligatoryjnie należy wydłużyć okres objęty planowaniem²⁰³ tak, by był nie krótszy niż ten, w którym realizowane będą poszczególne przedsięwzięcia.

5.2. Balanced Scorecard w procesie przenoszenia strategii na działania operacyjne JST

Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego jest prowadzona w sposób jawny i samodzielny na podstawie budżetu²⁰⁴. Jest on pod podstawowym planem finansowym, a jego tworzenie reguluje ustawa o finansach publicznych. Przepisy u.p.f. nie ingerują jednak w procedury tworzenia planów finansowych wewnątrz JST, a jedynie określają odpowiedzialnych za przygotowanie projektu uchwały, tryb konsultacji z organami zewnętrznymi i obowiązujące terminy. Zasadniczym problemem jest w tych warunkach uwzględnianie w procedurze opracowywania budżetu zasad budżetowych²⁰⁵. Zgodnie z przyjętymi założeniami jednostka realizująca budżet musi samodzielnie prowadzić budżet na podstawie uchwalonego budżetu, w którym przewidziano wydatki na zadania o zróżnicowanym charakterze, a jednocześnie wydatki te muszą być zrównoważone przez uzyskiwane dochody. W tym kontekście szczególnie ważne jest wykazanie w budżecie wszystkich dochodów i wydatków, co wymaga znacznego

²⁰³ Por. Salachna J. M. (red.), 2010. Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania. ODDK sp. z o.o. Gdańsk, s. 24.

²⁰⁴ Por. Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wojtowicz W., 2000. Prawo finansowe. C.H. Beck, Warszawa, s. 243.

²⁰⁵ Por. Kozłowski A. J., 2002. Prawny, ekonomiczny, społeczny model samorządowej gminy. Agencja Marketingowa „Apis”, Olsztyn, s. 85.

uszczegółowienia budżetu w uporządkowany sposób na odpowiednie pozycje dochodowe i wydatkowe, zgodnie z podziałem na działy, rozdziały i paragrafy, a jednocześnie nie pozwala na ustalanie i realizowanie dochodów i wydatków poza budżetem.

Wydatki budżetowe przeznaczane są na szczegółowo określone cele, a wykonawcy budżetu są prawnie zobligowani do prowadzenia działań służących realizacji tych celów. Zapewnienie jakości działania jest w tych warunkach osiągnięte między innymi poprzez obowiązek opracowania i uchwalenia budżetu w roku poprzedzającym rok jego realizacji. Odpowiednio wczesne poinformowanie wykonawców zapewnia jednocześnie spełnienie obowiązku informowania uczestników wspólnoty o założeniach projektu budżetu, kierunkach polityki społecznej i gospodarczej oraz o wykorzystaniu środków pozostających w dyspozycji jednostki. Zasadnicze znaczenie dla sprawności działania JST ma w tych warunkach zachowanie rocznego okresu budżetowego i uwzględnianie w procesie zarządzania finansami obowiązku wygasania z końcem roku kalendarzowego niezrealizowanych kwot wydatków zamieszczanych w budżecie, przy czym regulacje prawne zawarte w ustawie o finansach publicznych dopuszczają w ściśle określonych warunkach możliwość przesunięcia niezrealizowanych płatności na rok następny.

Nieprawidłowości w procesie planowania budżetowego mogą bowiem skutkować utratą znacznych ilości środków i ograniczeniem poziomu zaspokojenia potrzeb obywateli i innych interesariuszy jednostek samorządu terytorialnego.

Opracowywanie i uchwalanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego – procedurę budżetową – opisuje dział V u.f.p. Ujęto w nim między innymi informacje o przygotowywaniu przez organ wykonawczy JST projektu uchwały, trybie i terminie przedstawienia go wraz z objaśnieniami organowi uchwałodawczemu, obowiązku uzyskania pozytywnej opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej oraz obowiązku uchwalenia budżetu przed końcem stycznia roku budżetowego. Wskazane ograniczenie czasowe w istotnym sposób warunkuje potrzeby

stosowania skutecznych instrumentów usprawniających procesy planowania w JST. Skrócenie – w stosunku od obowiązującego pod rygorem wcześniejszej ustawy (31 marca) – czasu obowiązywania projektu uchwały budżetowej jest wynikiem działania państwa, jako regulatora działania JST, a jednocześnie stanowi endogeniczną determinantę sprawności jednostek samorządu terytorialnego.

Przepisy ustawy o finansach publicznych – w jej aktualnym brzmieniu – zapewniają zgodność działania JST z obowiązującymi zasadami. Należy jednak pamiętać, że zdefiniowane w nauce o zarządzaniu cechy dobrego planu wskazują, że zasad tych nie można ani fetyszyzować, ani ignorować²⁰⁶. Bezrefleksyjne wypełnianie pewnych zasad jest hamulcem rozwoju społeczno-gospodarczego. Jednocześnie też ich lekceważenie może spowodować wystąpienie wielu negatywnych zdarzeń, w tym niegospodarność czy nadużywanie uprawnień władz wykonawczych. Doświadczenia praktyczne Praktyka gospodarcza – dla ograniczenia występowania takich zjawisk – postuluje, by przygotowanie budżetu JST było wspierane poprzez różnego rodzaju instrumenty, usprawniające proces podejmowania decyzji. Szczególne znaczenie ma w tym kontekście zapewnienie zgodności planowania jednorocznego z celami i założeniami planów wieloletnich.

Specyfika funkcjonowania JST wiąże się z obowiązkiem przestrzegania zasady legalności zgodnie z którą dowolność podejmowanych przez nie działań jest ograniczona do wskazanych przepisami prawa oraz niezastrzeżonych dla innych podmiotów tego sektora. W tym kontekście realizacja celów szczegółowych odnosi się do konkretnych funkcji i dziedzin gospodarki samorządowej. Ma to znaczenie wtórne i służebne wobec sprawnej realizacji celów ogólnych, przy czym nie jest możliwe zapewnienie sprawności całej jednostki, bez realizacji celów skierowanych na poszczególne i znaczące cele elementarne.

²⁰⁶ Por. Owsiak S., 2005. *Finanse (...)*, wyd. cyt., s. 111-112.

Określanie celów organizacji samorządowych wymaga szczególnej dbałości, wynikającej z istoty samorządności oraz trudności z mierzalnością efektów działania. Powoduje to, że niezależnie od poziomu kwantyfikacji celów zasadnicze obszary aktywności zarządzających dotyczyć powinny m. in.:²⁰⁷

1. Określenia poziomu zależności, komplementarności i kompatybilności celów samorządu z celami innych podmiotów sektora publicznego, a także innych sektorów, których funkcjonowanie determinuje realizację zadań stawianych samorządom,
2. Wskazywania celów w rozbięciu na długo i krótkoterminowe, co warunkuje istotnie proces zarządzania w tych jednostkach,
3. Zapewniania możliwości realizacji poszczególnych celów w zgodności ze stopniem samodzielności przypisanej podmiotowi podsektora samorządowego,
4. Zapewniania możliwości kaskadowania celów na poszczególne zadania oraz wskazanie zakresu zadań, które stanowić będą podstawę dla realizacji zamierzeń organizacji, itp.

Jednocześnie też, orientacja na efektywność powoduje, że podstawowe znaczenie dla funkcjonowania organizacji ma także spójność celów.

Jednym z ważniejszych instrumentów, których stosowanie zwiększa spójność i zgodność celów na wszystkich poziomach zarządzania jest Strategiczna Karta Wyników (*Balanced Scorecard - BSC*)²⁰⁸. Jej wprowadzenie jest wynikiem konstatacji, że jakkolwiek miary finansowe dają informacje jasne, jednoznaczne i odnoszące się do obiektywnych celów, nad którymi musi skoncentrować swoją działalność organizacja, to menedżerowie w różny sposób postrzegają zapisy zawarte w

²⁰⁷ Por. Kosek-Wojnar M., Surówka K., 2007. Podstawy finansów (...), wyd. cyt, s. 17.

²⁰⁸ W literaturze polskiej określana także jako Zrównoważona Karta Dokonań lub Zbilansowana Karta Dokonań.

strategiach.²⁰⁹ Jest to szczególnie ważne w działalności JST, gdzie – często nie posiadające odpowiedniego wykształcenia i doświadczenia – osoby pełniące funkcje zarządcze odmiennie niż pracownicy rozumieją cel, sens i skutki procesów zachodzących w tych jednostkach.

BSC stanowi narzędzie rachunkowości zarządczej, którego zadaniem jest przełożenie strategii organizacji na konkretne cele i miary²¹⁰, a zatem pozwala ona zachować integralność budżetu z tymi wielkościami, zapewniając realizację wieloletnich zamierzeń poprzez krótkookresowe działania i ich efekty. Użyteczność tego instrumentu w procesie integrowania celów długookresowych z celami zawartymi w poszczególnych budżetach JST wynika w szczególności z:²¹¹

1. Poprawy procesu komunikowania i wyjaśniania celów organizacji kierownikom niższego szczebla, pracownikom, inwestorom, dostawcom i odbiorcom,
2. Doprowadzenia do zbieżności celów pracowników z celami organizacji,
3. Koncentracji uwagi na najistotniejszych procesach i czynnikach o podstawowym znaczeniu (kluczowych czynnikach sukcesu),
4. Zdolności do sygnalizowania o najistotniejszych miejscach decydujących o efektach działalności (system wczesnego ostrzegania: informowanie, czy i gdzie nastąpiła poprawa, a na jakich odcinkach są kłopoty, itp.),
5. Zapewnienia prawidłowości rozpoznania, które czynniki krytyczne wymagają szczególnej uwagi,
6. Dostarczania informacji o stopniu realizacji wyznaczonych celów,
7. Tworzenia podstawy do systemu wynagradzania.

²⁰⁹ Por. Kaplan R. S., Norton D. P., 1996. *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press, Boston.

²¹⁰ Por. Kaplan R. S., Norton D. P., 2007. *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. Harvard Business Review, July-August.

²¹¹ Sierpińska M., Niedbała B., 2003. *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. PWN, Warszawa, s. 311.

Oddziaływanie BSC na poziom integracji celów zawartych w budżecie z celami zidentyfikowanymi w planach wieloletnich wynika również z faktu, że karta ta jako system pomiaru osiąga pełne możliwości tylko w sytuacji, gdy:²¹²

1. wszystkie miary – finansowe i niefinansowe – są opracowane na podstawie przyjętej wizji i strategii organizacji, wydziału, czy indywidualnego pracownika,
2. miary łączą się przyczynowo-skutkowo pomiędzy sobą tak, by prawidłowo opisywać strategię,
3. miary zawarte w strukturze Karty (jej czterech perspektywach) równoważą się nawzajem.

Zadaniem Strategicznej Karty Wyników jest przełożenie strategii na specyficzne mierzalne cele. Jest ona instrumentem artykułowania i komunikowania tego, co i jak chcemy osiągnąć w zakresie strategicznych celów organizacji. W tym kontekście jest ona podstawą systemu zarządzania strategicznego, stanowiąc o możliwości integracji planowania na wszystkich szczeblach zarządzania, co znajduje wyraz w procesach:²¹³ wyjaśniania wizji i strategii, komunikowania i koordynowania, planowania i sprzężenia zwrotnego oraz uczenia się.

Istota i znaczenie BSC w działalności jednostek samorządu terytorialnego wynika z możliwości łatwego i zrozumiałego przełożenia i wdrażania strategii²¹⁴, a także jej późniejszej integracji z budżetami realizowanymi w poszczególnych latach. W odróżnieniu od dotychczas prowadzonych działań i stosowanych rozwiązań, stosowanie tego instrumentu nadaje tym procesom określoną strukturę oraz sposób postępowania, który zwiększa możliwości osiągnięcia sukcesu.

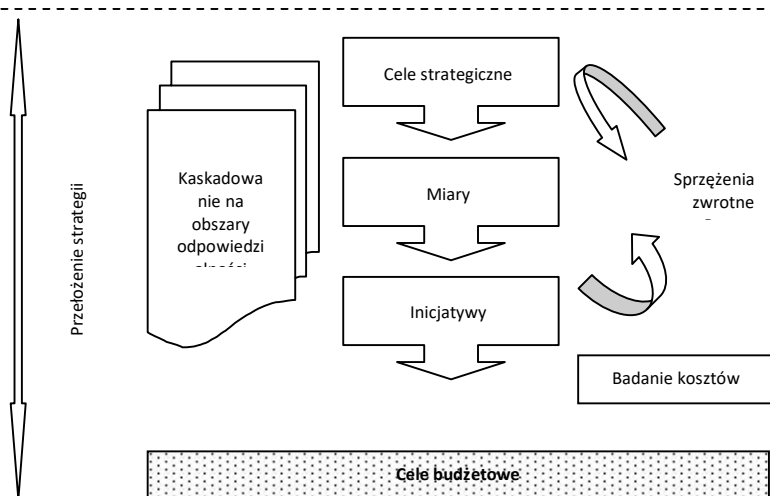
Strategiczna Karta Wyników zapewnia możliwość rozpatrywania wielu obszarów działalności w różnych perspektywach. Jednak dopiero osiągnięcie spójności i zbilansowanie celów, działań i wyników w tych perspektywach pozwala na wytyczenie i realizację strategii organizacji jako

²¹² Por. Kaplan R.S., Norton D.P., 1997. Why Does Business Need a Balanced Scorecard? *Journal of Cost Management*. May-June.

²¹³ Szerzej: Kaplan R.S., Norton D.R., 1996. *Using the (...)*, wyd. cyt.

²¹⁴ Por. tamże.

całości²¹⁵, poprzez spójne, wyspecjalizowane i szczegółowe budżety. Jest to możliwe ze względu na fakt, że niektóre cele powtarzają się w kilku perspektywach, umożliwiając rozpatrywanie wszystkich aspektów i zależności występujących w działalności danej JST. BSC jest zatem istotnym instrumentem w procesie przechodzenia od formułowania strategii do służących jej realizacji działań na poziomie operacyjnym (Rys. 3). Jak wiadomo, jest to obszar występowania najistotniejszych problemów²¹⁶, które powodują opóźnienia w realizacji lub nawet brak strategii organizacji.



Rysunek 3. Przenoszenie celów długookresowych na poziom operacyjny w JST.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Kożuch A. J., 2012. *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*. Wyd. Naukowe PWN. Warszawa, s. 239

²¹⁵ Sierpińska M., Niedbała B., 2003. *Controlling (...)*, wyd. cyt., s. 314.

²¹⁶ Por. Horvath & Partner, 2007. *Controlling umsetzen – Fallstudien, Losungen und Basiswissen*. Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 254.

Zależności przedstawione na Rysunku 1 wskazują, że wykorzystanie Strategicznej Karty Wyników w działalności JST warunkuje prawidłową integrację celów długookresowych z założeniami opisywanymi w planach krótkoterminowych. Ten nowoczesny instrument zarządzania jest zatem determinantą jakości procesu budżetowania, przy czym przeniesienie celów i stosowanych w organizacji miar z poziomu strategicznego na operacyjny – cele działań i jednostek wewnętrznych, funkcje i procesy zachodzące w jednostce oraz na poszczególnych pracowników – powinno być przeprowadzane w kilkustopniowym procesie kaskadowania²¹⁷.

Proces kaskadowania warunkowany jest poprzez istniejące struktury i możliwe do stosowania w danych warunkach metody. W dalszej kolejności następuje integracja systemu oceny wyników z systemami kontroingu, planowania i sprawozdawczości. Odbywa się to poprzez ujednoczenie kart wyników na poszczególnych poziomach kaskadowania, przy jednoczesnym zapewnieniu jakości i prawidłowego dokumentowania osiągniętych wyników. W efekcie proces kaskadowania może się odbywać w dwóch kierunkach. W kierunku poziomym wiąże się on z włączaniem kolejnych jednostek do tego samego obszaru organizacji, w kierunku pionowym umożliwia on włączanie kolejnych obszarów funkcjonalnych organizacji²¹⁸. Niezależnie jednak od przyjętego kierunku postępowania, podstawowym zadaniem tego procesu jest wzrost wiedzy o realizowanej strategii na wszystkich szczeblach zarządzania i zapewnienie wysokiego stopnia zintegrowania celów budżetowych z jej zapisami. Stanowi to warunek sprawności działania całej organizacji, warunkując efektywność procesów planistycznych, w szczególności w odniesieniu do budżetów rocznych, które, by zapewnić celowość

²¹⁷ Por. Babińska K. 2003. Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr. 3; Knedler K., Stasik M., 2010. *Audyt wewnętrzny w praktyce*. Wyd. III, Polska Akademia Rachunkowości SA, Warszawa, s. 50.

²¹⁸ Borowiec L., 2007. *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*. Oficyna Wolter Kluwer Polska, Kraków, s. 165.

zużycia zasobów, muszą być zgodne z celami strategicznymi organizacji.

Specyfika planowania w JST powoduje, że jednym z możliwych do zastosowania rozwiązań jest proponowany przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona²¹⁹ model opisujący przechodzenie od strategii do planów operacyjnych jako lot samolotem w kierunku daleko położonego celu głównego. Cel główny jest w tym przypadku opisany za pomocą parametrów określających ogólny kurs, kierunek, czy też odległość i termin przybycia na miejsce (strategia). Wsparciem dla pilotów są również informacje określające ogólne parametry lotu, jak np. maksymalna ilość paliwa na dokonanie całego przelotu, liczba międzylądowań, itp. (BSC). W rękach prowadzących maszynę pozostaje natomiast określenie międzylądowań – ich miejsca, czasu, odległości, itp., które spowodują, że przedstawiony cel zostanie osiągnięty, przy zapewnieniu wymaganych ogólnych parametrów lotu. Procedury międzylądowań są zatem parafrazą procesów tworzenia budżetu. Ich uzupełnieniem może być określenie wymaganych celów oraz zdefiniowanie inicjatyw strategicznych w ujęciu taktycznym, obejmującym np. okres około 3 lat.

Proces kaskadowania prowadzony zgodnie z przedstawionym modelem zapewnia zgodność działania jednostek samorządu terytorialnego z zasadami zdefiniowanymi przez Europejski Instytut Administracji Publicznej (*European Institute of Public Administration*), które nakazują, by w organizacjach sektora finansów publicznych przy definiowaniu celów wykorzystywać dokumenty strategiczne opracowane przez organizację, a do definiowania celów funkcji, zadań i podzadań wykorzystywać mapy strategii, które zapewniają ich logiczne powiązanie.²²⁰ Zapewnienie odpowiedniej logiki integracji celów,

²¹⁹ Por. Kaplan R.S., Norton D.P., 2001. *The Strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business Press Scholl, Boston- Massachusetts, p. 280-281. Por. także Świdarska K. (red.), 2003. *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. Difin, Warszawa, s. 13-50.

²²⁰ Por. Przybylska J. (red.), 2010. *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*. CeDeWu, Warszawa, s. 80.

funkcji, zadań i podzadań jest w tych warunkach warunkowane poprzez:

1. dopasowywanie celów na poziomie funkcji do celów strategicznych,
2. zapewnianie powiązania celów na poziomie zadań z celami na poziomie funkcji,
3. zgodność celów na poziomie podzadań z celami na poziomie zadań.

Efektem stosowania procedury „schodzenia” jest wyróżnienie dwóch, nierozłącznych i nie mogących występować oddzielnie części budżetu: budżetu operacyjnego i budżetu strategicznego. Budżet operacyjny obejmuje główną działalność organizacji – działalność operacyjną, która uzupełniona jest o zadania dotyczące modernizacji, utrzymania i infrastruktury jednostki. Jest on informacją o kosztach powtarzalnych operacji i sposobie ich ulepszenia. Jego uzupełnieniem jest natomiast budżet strategiczny, którego zadaniem jest opisanie niezbędnych dla realizacji strategii produktów i usług, operacji z nimi związanych, zdolności wytwórczych, nowych klientów, itp. Niezapewnienie w budżetach środków na inicjatywy strategiczne powoduje, co zaobserwowano w praktyce²²¹, dążenie do przeprowadzania ich jak najmniejszym kosztem, co prowadzi do końcowego niepowodzenia w realizacji celów strategicznych.

Należy przy tym pamiętać, że tylko wspólne występowanie obu tych budżetów gwarantuje osiągnięcie sukcesu w opisanym toku postępowania, a jednocześnie łączne ich wykorzystanie umożliwia oddziaływanie na sposób realizacji planów wieloletnich, w tym także na możliwość modyfikacji zawartych w nich zapisów w zależności od zmiennych warunków otoczenia.

Sprawność jednostek samorządu terytorialnego jest zatem warunkowana poprzez zapewnienie prawidłowości w procesie tworzenia planów operacyjnych, zapewniając przy tym ich zgodność z celami zidentyfikowanymi w planach wieloletnich. Plany operacyjne stanowią „kamienie milowe”, będące swoistymi wyznacznikami sposobu, technik i metod dotarcia do celu

²²¹ Por. Kaplan R.S., Norton D.P., 2001. *The Strategy (...)*, wyd. cyt, p. 291.

głównego. W tym ujęciu zadaniem budżetu jest „przetłumaczenie” długookresowych planów i wydatków kapitałowych na jednoroczne plany dochodów i przychodów oraz wydatków i kosztów JST. Bez pełnej integracji zadanie to nie może być wykonane w sposób gwarantujący sukces stosującym go wspólnotom.

Jednym z zasadniczych problemów praktycznych związanych z realizacją celów wieloletnich jest zapewnienie przeniesienia finansowania na następny rok budżetowy. Jest to zagadnienie skodyfikowane w art. 263 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może co prawda ustalić wykaz wydatków, które nie podlegają wygaśnięciu z końcem roku budżetowego oraz określić ostateczny termin dokonania każdego wydatku ujętego w tym wykazie w następnym roku budżetowym, ale wydanie tych środków musi nastąpić do dn. 30 czerwca następnego roku budżetowego. Taki tok postępowania ma zatem znaczący wpływ na potrzebę dyscyplinowania procesów planowania i wykonywania zadań ujętych w budżetach JST. Obowiązek realizacji wydatków w następnym roku budżetowym utrudnia w znacznym stopniu postulowane przez teoretyków nauki o zarządzaniu perspektywiczne i strategiczne rozpatrywanie finansowych aspektów działania JST.

Istotnym problemem dotyczącym zapewnienia integralności celów budżetowych z planowaniem wieloletnim jest również niski poziom operatywności i elastyczności budżetów liniowych. Zgodnie z art. 257 u.p.f. ogranicza się bowiem możliwość dokonywania przesunięć wydatków pomiędzy działami. Zmieniające się natomiast warunki otoczenia, w których działają JST wymagają, by budżet (nawet po uchwaleniu) był traktowany jak plan. Plan, którego realizacja wiąże się z trudnościami, czy ułatwieniami, powodującymi możliwość występowania odchyień. Wymagana jest zatem zarówno integracja z planami wieloletnimi, jak i możliwość stosowania rozwiązań alternatywnych, które w nowych warunkach zapewniają większą sprawność w osiągnięciu celów długookresowych.

Zakończenie

Podsumowując prowadzone rozważania należy zauważyć, że pomimo podjęcia próby monograficznego ujęcia relacji pomiędzy innowacyjnym zarządzaniem w jednostkach samorządu terytorialnego i jego instrumentami a odczuciem satysfakcji, stanowiącej o sprawności systemu zarządzania, nadal pozostaje wiele obszarów, które wymagają badań, operacjonalizacji i konceptualizacji. Zatem podjęte tu rozważania traktować należy jako wstęp do dalszych działań o charakterze naukowym i praktycznym, z założeniem poszerzania instrumentarium wspierającego menedżerów publicznych.

Skupienie uwagi na systemowym podejściu do zarządzania w JST pozwoliło uznać te organizacja za swoista akceleratory procesów innowacyjnych, dzięki którym rośnie sprawność działania mierzona poziomem satysfakcji obywateli i innych interesariuszy. Warunkiem koniecznym osiągnięcia tego stanu jest między innymi potrzeba informowania społeczności lokalnej o zamierzeniach (co wyraża się poprzez plany strategiczne i operacyjne), a także poszukiwanie takich instrumentów zarządzania, które angażują odbiorców usług publicznych w działania JST, zwiększając ich zainteresowanie sprawami lokalnymi i aktywizując ich w procesy demokratyzacji. Efektem będzie zaangażowanie obywateli i innych interesariuszy w procesy podejmowania decyzji, co spowoduje, że zaangażowane zasoby będą zużywane na cele zgodne z potrzebami. Będzie to wymiernym wyrazem racjonalności gospodarowania ograniczonymi zasobami dostępnymi dla działalności podsektora samorządowego.

Odpowiednio poinformowane społeczeństwo będzie jednocześnie relatywnie lepiej postrzegać działanie urzędów i urzędników, a w efekcie mieszkańcy będą czerpać satysfakcję i zadowolenie z bycia uczestnikiem tej, a nie innej wspólnoty samorządowej. Tak zawiązane relacje w istotny sposób oddziaływać będą na zachowanie liderów, którzy swoje działania będą ukierunkowywać właśnie na cele akceptowalne społecznie i niezbędne dla rozwoju lokalnego.

Wykorzystanie w działalności JST zidentyfikowanych w opracowaniu instrumentów informacyjno-decyzyjno-kontrolnych, w tym budżetu zadaniowego, strategii rozwoju czy Zrównoważonej Karty Wyników jest jednym ze sposobów zapewniania zgodności działania z wymaganiami stawianymi przez obywateli i innych interesariuszy. Nie może to jednak ograniczenia zastosowania innych, wspierających metod i technik, prowadząc do poszukiwania nowych metod oceny zadowolenia uczestników wspólnot samorządowych.

Bibliografia

1. Adamek- Hyska D., 2011. Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. /w:/ Kostur A. (red.), Problemy harmonizacji rachunkowości. „Studia Ekonomiczne”, Zeszyty Naukowe UE, Katowice.
2. Adamek- Hyska D., 2015. Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388. Nita B. (red.), Teoria rachunkowości, sprawozdawczości i analiza finansowa, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław.
3. Babin B., Boles J., Darden W., 1995. Salesperson Stereotypes, Consumer Emotions, and their Impact on Information Processing, “Journal of the Academy of Marketing Science”, Vol. 23, No 2.
4. Babińska K. 2003. Metody kaskadowania Zrównoważonej Karty Wyników. Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr. 3.
5. Banachowicz B., 2014. Laboratorium innowacji. Wsparcie innowacyjności sektora publicznego, „Przegląd Służby Cywilnej” nr 6 (33).
6. Bandarzewski K., Chmielnicki P., Kisiel W., 2006. Prawo samorządu terytorialnego w Polsce, Wyd. LexisNexis, Warszawa.
7. Bloch C., 2011. Measuring Public Innovation in the Nordic Countries (MEPIN), Danish Center for Studies in Research and Research Policy, Aarhus.
8. Bober J., Władyka A., Zawidzki M. (red.), 2004. Katalog narzędzi rozwoju instytucjonalnego. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej AE w Krakowie, Kraków.
9. Bobińska B., 2012. Marketing i zarządzanie jakością w administracji publicznej jako procesy identyfikowania potrzeb klienta i doskonalenia organizacji, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, tom 21, nr 2.
10. Borkowski J., 1998 Decyzja administracyjna, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra.
11. Borkowski J., 1998. Moja sprawa w urzędzie, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra.
12. Borodo A., 1999. Finanse publiczne w świetle regulacji prawnych, Sopot

13. Borodo A., 2006. Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy. LexisNexis, Warszawa.
14. Borowiec L., 2007. Controlling w realizacji usług publicznych gminy. Oficyna Wolter Kluwer Polska, Kraków.
15. Bryx M. (red.), 2014. Innowacje w zarządzaniu miastami w Polsce, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
16. Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M, Wojtowicz W., 2000. Prawo finansowe. C.H. Beck, Warszawa.
17. Brzeziński M., 2014. Informatyzacja administracji publicznej – zmiany w 2014 roku, www.księgowosc.infor.pl/wiadomosci/143683,2,Informatyzacja-administracji-publicznej-zmiany-w-2014-roku.html.
18. Brzozowska K., Gorzalczyńska-Koczkodaj M., Kogut-Jaworska M., Ziolo M., 2013. Gospodarka finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego, CeDeWu, Warszawa.
19. Bucior G. Funkcje rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego, dokument elektroniczny: <http://www.grzegorz.bucior.pl/cms/fck/uploaded/publikacje/bucior-funkcje-rachunkowosci-w-jednostkach-samorzadu-terytorialnego.pdf>.
20. Bucior G., 2011. Rachunkowość w polityce budżetowej jednostki samorządu terytorialnego. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 668, Finanse, Rynki, Ubezpieczenia nr 41.
21. Burzyńska D., 2011. Budżet zadaniowy narzędziem zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. LXXXIV, Łódź.
22. Cellary M. (red.), 2015. Polityka Rachunkowości 2015. Sektor publiczny w praktyce, Wyd. Beck, Warszawa.
23. Chary M., (2007), Public organizations in the age of globalization and technology, Public Organization Review, vol. 7, no. 2.
24. Chojna-Duch E., 2006. Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
25. Cichocki K., 2001. Wieloletnie planowanie finansowe – ocena zdolności kredytowej w gminie, najtańszy pieniądz we właściwym czasie. Municipium, Warszawa.
26. Cooke P., 2001. Regional Innovation Systems, Clusters, and the Knowledge Economy, “Industrial and Corporate Change”, 10 (4).
27. Czubakowska K., 2004. Budżetowanie w controllingu. ODDK, Gdańsk.

28. Davis O., Dempster M. A. H., Wildawsky A., 1969. A Theory of the Budgetary Process, *American Political Science Review* 1969/60.
29. Dębowska-Romanowska T., 1995. Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego, Warszawa.
30. dokument elektroniczny:
www.finansepubliczne.bdo.pl/component/content/article/456.pdf
31. Dunlap B., Dotson M., Chambers T., 1988. Perceptions of Real-estate Brokers and Buyers: A Sales-Oriented, Customer-Oriented Approach, "Journal of Business Research", Vol. 17, No 2.
32. Dziemianowicz W., 2008. Konkurencyjność gmin w kontekście relacji władze lokalne-inwestorzy zagraniczni, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
33. Filipiak B., 2009. Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego, Difin, Warszawa.
34. Fornell C., 1992. A National Customer Satisfaction Barometer: The Swedish experience. "Journal of Marketing". Vol 56.
35. Furse D., Punj G., Stewart D., 1984. A Typology of Individual Search Strategies Among Purchasers of New Automobiles, *Journal of Consumer Research*, Vol 10, No 4.
36. Gilowska Z., 1998. System ekonomiczny samorządu terytorialnego. Municipium SA, Warszawa.
37. Gołąb-Andrzejak E., Badzińska E., 2015. Satysfakcja klientów jako źródło sukcesu organizacji – studium przypadku. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu*, nr 41, t.1.
38. Gonciarz J., 2003. *Organizacja i zasady działania administracji publicznej w Polsce*, /w:/ Hausner J. (red.), „Administracja publiczna”, Wyd. PWN, Warszawa.
39. Goryszewski R., Kotowska E., 2015. Planowanie wieloletnie jako podstawa gospodarki budżetowej państwa, *Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego* 2/2015.
40. Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2015. Dysfunkcje systemu sprawozdawczości w jednostkach sektora finansów publicznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 395, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław.
41. Grabińska B., Stabryła-Chudzio K., 2010. Przegląd metod planowania budżetowego, *Zeszyty Naukowe* nr 840 Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

42. Grewal D., Sharma A., 1991. The Effect of Salesforce Behavior on Customer Satisfaction: An Interactive Framework, "Journal of Personal Selling and Sales Management", Vol 11, No 3.
43. Grupa R., 2012. *Satysfakcja pozakupowa i dysonans pozakupowy jako czynniki determinujące reakcje konsumenckie*, Społeczeństwo i Edukacja, Międzynarodowe Studia Humanistyczne nr 1.
44. Haffer R., 2000. Satysfakcja klientów i jej pomiar. /w:/ Sudoł S., Szymczak J., Haffer M. (red.), *Marketingowe testowanie produktów*, PWE, Warszawa.
45. Haffer R., 2010. *Metodyka pomiaru satysfakcji klientów jednostek samorządu terytorialnego powiatu toruńskiego*, Projekt „Kompetentna kadra, profesjonalny urząd – atutem powiatu toruńskiego” współfinansowany przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, Toruń.
46. Hellich E. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, dokument elektroniczny: www.finanzepubliczne.bdo.pl/component/content/article/456.pdf.
47. Hill N., Alexander J., 2003. *Pomiar satysfakcji i lojalności klientów*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
48. Horvath & Partner, 2007. *Controlling umsetzen – Fallstudien, Lösungen und Basiswissen*. Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
49. Ignatowski R., 2007. *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.
50. *Innowacje w sektorze publicznym, raport (2013)*, Fundusz na rzecz Badań Stosowanych i Komunikacji, Warszawa.
51. Jarugowa A. (red.). 1994. *Rachunkowość dla menedżerów*, Towarzystwo Gospodarcze RAFIB, Łódź.
52. Jastrzębska M., 1999. *Zarządzanie finansami gmin, aspekty teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
53. Jastrzębska M., 2005. *Polityka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
54. Jędrzejewski L., 2006. *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w Polsce. Wybrane zagadnienia*, Branta, Bydgoszcz – Gdańsk.
55. Kaczmarczyk S., 2003. *Badania marketingowe. Metody i techniki*, PWE, Warszawa.
56. Kaczura-Kozak M., Walczak P., 2014. *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, C.H. Beck Warszawa.

57. Kaplan R. S., Norton D. P., 1996. *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press, Boston.
58. Kaplan R. S., Norton D. P., 2007. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, July-August.
59. Kaplan R.S., Norton D.P., 1997. Why Does Business Need a Balanced Scorecard? *Journal of Cost Management*. May-June.
60. Kaplan R.S., Norton D.P., 2001. *The Strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business Press Scholl, Boston- Massachusetts.
61. Karaszewski R., 2003. *Systemy zarządzania jakością największych korporacji świata i ich dyfuzja*, Wydawnictwo UMK, Toruń.
62. Karaszewski R., 2006. *Nowoczesne koncepcje zarządzania jakością*, Wydawnictwo TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
63. Kiziukiewicz T. (red.), 2014. *Rachunkowość sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
64. Knedler K., Stasik M., 2010. *Audyty wewnętrzny w praktyce*. Wyd. III, Polska Akademia Rachunkowości SA, Warszawa.
65. Knosala E., 2005. *Zarys nauki administracji*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
66. Kornberger-Sokołowska E., Zdanukiewicz J., Cieslak R., 2010. *Jednostki samorządu terytorialnego jako beneficjenci środków europejskich*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
67. Kosek-Wojnar M., K. Surówka, 2007. *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, PWN, Warszawa.
68. Kostrzewa T. 2007. *Standardy sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Stanach Zjednoczonych*. /w/Gabrusiewicz W. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce*, T. III Akademia Ekonomiczna, Poznań.
69. Kot J., 2003. *Zarządzanie rozwojem gmin a praktyka planowania strategicznego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
70. Kotler Ph., 1994. *Marketing. Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*, Gebether i Ska, Warszawa.
71. Kozłowski A. J., 2002. *Prawny, ekonomiczny, społeczny model samorządowej gminy*, Apis, Olsztyn.
72. Kozłowski A. J., 2002. *Prawny, ekonomiczny, społeczny model samorządowej gminy*. Agencja Marketingowa „Apis”, Olsztyn.

73. Kozłowski A. J., Czaplicka-Kozłowska I. Z., 2014. Transparentność zarządzania finansami lokalnymi. Uwarunkowania wdrożenia planu dochodów i wydatków w układzie zadaniowym, QNT, Kraków.
74. Kozyra B., 2006. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego za 2005 rok (wybrane zagadnienia). „Finanse Komunalne” nr 10.
75. Kożuch A. J. 2012. Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego, PWN, Warszawa 2012.
76. Kożuch A. J., Wakuła M., 2012. Rachunkowość jako źródło informacji o kosztach procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego, Acta Universitatis Nicolai Coperninici Zarządzanie XXXIX- Zeszyty 404, Toruń.
77. Krupski R. (red.), 2007. Zarządzanie strategiczne. Koncepcje, metody. AE we Wrocławiu, Wrocław.
78. Kurowski L., 1982. Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa.
79. Lackowska M., 2012. Zarządzanie metropoliami w Europie, http://www.wspolnota.org.pl/index.php?id=9&tx_news_pi1%5Bcontroller .
80. Lee J., Lee J., Feick L.. 2001. The impact of switching costs on the customer satisfaction–loyalty link: Mobile phone service in France. “Journal of Services Marketing”, Vol. 15, No 1.
81. Lisiecka K., Papaj T., 2005. Zarządzanie jakością w urzędach terytorialnej administracji publicznej, „Problemy Jakości”, nr 10.
82. Lubińska T. (red.), 2009. Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce, DIFIN, Warszawa
83. Lubińska, T., 2007. Budżet zadaniowy w Polsce: reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi, wyd. Difin, Warszawa.
84. Łobejko S., 2014. Miasto akceleratorem innowacji. /w:/ Bryx M. (red.), Innowacje w zarządzaniu miastami w Polsce, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
85. Mackiewicz M. i in., 2007. Budżet i finanse. Poradnik dla samorządowców, Municipium.
86. Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., 2015. Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego, Presscom, Wrocław.

87. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., 2007. *Finanse publiczne w Polsce*, LexisNexis, Warszawa.
88. Malisz E., 2001. *Samorządowe prawo miejscowe*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra.
89. *Mała encyklopedia rachunkowości*, 1971, PWE, Warszawa.
90. Mano H., Oliver R., 1993. *Assessing the Dimensionality and Structure of the Consumption Experience: Evaluation, Feeling, and Satisfaction*, *Journal of Consumer Research*, Vol. 20, No 3.
91. Markowicz I., 2012. *Ocena jakości usług świadczonych przez Jednostki Samorządu Terytorialnego*, *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, nr 26.
92. Martysz Cz., 2000. *Właściwość organów samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym*, Uniwersytet Śląski, Katowice.
93. Martysz Cz., 2000. *Właściwość organów samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym*, Uniwersytet Śląski, Katowice.
94. Mikołajczyk B., 2013. *Innowacje w sektorze publicznym w krajach Unii Europejskiej (wyniki badań)*, *Studia Ekonomiczne*, nr 173, *Innowacje w bankowości i finansach*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
95. Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji, 2012. *Jak doskonałą się samorządy*. *Propublicum*, Warszawa.
96. Młynarczyk A., 1993. *Gospodarka finansowa samorządów lokalnych*, UAM, Poznań.
97. Mulgan, G., Albury D., 2003. *UK Cabinet Office Discussion Paper: Innovation in the Public Sector*, Prime Minister's Strategy Unit, Cabinet Office: UK, ver1.9, October.
98. Myna A., 2004. *Strategie rozwoju gminy na przykładzie Jastarni*. /w:/ Michałowski S., Pawłowska A. (red.). *Samorząd terytorialny w Polsce*. Wyd. UMCS, Lublin.
99. Nicols F., 2010. *Strategy. Definitions & Meanings*. Distance Consulting, http://www.nickols.us/strategy_definitions.pdf.
100. Niedziółka M., 2015. *Ryzyko w sektorze publicznym*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach*, Seria: *Administracja i Zarządzanie*, nr 107.
101. Niewęglowski A. *System sprawozdawczości budżetowej jst*, dokument elektroniczny: finanspubliczne.bdo.pl/component/content/article/756.pdf.

102. Nieżurawski L., Pawłowska B., Witkowska J., 2010. Satysfakcja klienta. Strategia, pomiar, zarządzanie, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
103. Nowak W., 2014. Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 373.
104. Nowak W. 1998. Rachunkowość sektora publicznego , PWN, Warszawa.
105. Nowak W. 2014. Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 373, UE Wrocław.
106. Nowakowska A. (2011), Regionalny wymiar procesów innowacji, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
107. O'Donell O. (2013), Transforming local government: lessons gleaned from a review of examples of innovation and resilient change, „Local Government Series” No 6, Nov, s. 5-6.
108. Obłój K., Trybuchowski M., 1997. Zarządzanie strategiczne. /w:/ Koźmiński A. K., Piotrowski W. (red.), Zarządzanie. Teoria i praktyka. PWN, Warszawa.
109. Oliver R., 1977. Effect of Expectation and Disconfirmation on Postexposure Product Evaluations: An Alternative Interpretation, Journal of Applied Psychology, Vol 62, No 4.
110. Oliver R., 1999. *Whence customer loyalty?* Journal of Marketing, Vol 63.
111. Oliver R., Swann J., 1989. Consumer Perceptions of Interpersonal Equity and Satisfaction in Transactions: A Field Survey Approach, Journal of Marketing, Vol. 53, No 2.
112. Otto J., 2004. Marketing relacji. Koncepcja i stosowanie, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
113. Owsiak S., 2005. Finanse publiczne. Teoria i praktyka, PWN, Warszawa
114. Owsiak S., 2008. Planowanie budżetowe a alokacja zasobów, PWE, Warszawa.
115. Owsiak S., Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego, http://www.ue.katowice.pl/fileadmin/migrated/content/uploads/13_K.Owsiak_Wieloletnia_prognoza_finansowa..._01.pdf.
116. Pakoński K. (red.), 2000. Budżet zintegrowane narzędzie zarządzania, Municipium, Warszawa.
117. Parasuraman A., Grewal D., 2000. Serving Customers and Consumers Effectively in the Twenty-First Century: A

- Conceptual Framework and Overview. "Journal of the Academy of Marketing Science", Vol 28, No 1.
118. Pazio N., 2015. *Marketing q lojalności*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
 119. Perry J. L., Buckwalter N. D., 2010. The public service of the future, *Public Administration Review*, vol. 70, s. 238-245, supplement s1, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02283.x>.
 120. Petkovsek V., Cankar S., 2013. Public sector innovation in the European Union and example of good practice, *Active Citizenship by Knowledge Management and Innovation*, International Conference Zadar, Croatia, 19–21 June 2013, Zadar.
 121. Petty R., Cacioppo J., Schumann D., 1983. Central and Peripheral Routes to Advertising Effectiveness: The Moderating Role of Involvement. "Journal of Consumer Research", Vol. 10, No 2.
 122. Płoskonka J. (red.), 2001. *Reforma administracji publicznej 1998-2001*, MSWiA, Warszawa.
 123. Podstawka M., 2010. *Finanse Instytucje, instrumenty, podmioty, rynki, regulacje*, PWN.
 124. Porawski A. (red.), 2013. *Współpraca JST w Polsce. Stan i potrzeby*, Poznań.
 125. Posmyk E., 2013. Budżet zadaniowy jako skuteczne narzędzie zarządzania finansami JST, ze szczególnym uwzględnieniem funduszy Unii Europejskiej, *Studia Oeconomica Posnaniensia*, vol. 1, no. 4 (253), 2013.
 126. Przybylska J. (red.), 2010. *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*. CeDeWu, Warszawa.
 127. Przygodzki Z. (red.), 2016, *Ekomiasto i zarządzanie, Zrównoważony, inteligentny i partycypacyjny rozwój miasta*, Wyd. Uniwersytet Łódzki, Łódź.
 128. Rechul H., Witowska J. *Polityka rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych*, s. 273, www.ue.katowice.pl/fileadmin/migrated/content/uploads/24_01.pdf
 129. Reichheld F., Scheffer P., 2000. E-loyalty: Your secret weapon on the Web, "Harvard Business Review", No 78.
 130. Religioni U. i inni, 2015. *Metodyka badania satysfakcji pacjentów*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 410.

131. Rogala P., 2005. Badanie potrzeb i satysfakcji klientów w administracji samorządowej, „Zarządzanie jakością”, nr 2.
132. Rościszewska E., 2015. Ocena efektywności realizacji usług, Fundacja Inicjatywy Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa.
133. Rozporządzenie MF w sprawie sprawozdawczości budżetowej MF z dnia 13. czerwca 2016 roku (Dz. U z 12. lipca 2016 poz. 1015).
134. Ruśkowski E. (red.), 2011. Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Temida, Białystok.
135. Ruśkowski E., Salachna J. M., 2007. Finanse lokalne po akcesji, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
136. Ruśkowski E., Stankiewicz J., 2000. System budżetowy. /w:/ Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Wyd. KiK, Warszawa.
137. Salachna J. M. (red.), 2010. Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego – od projektu do sprawozdania. ODDK sp. z o.o. Gdańsk.
138. Sałamacha A., 2002. Budżet gminy jako źródło realizacji zadań bieżących i celów rozwojowych na przykładzie gminy Biała Podlaska. /w:/ Adamowicz M. (red.), Finanse publiczne w skali lokalnej i regionalnej, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
139. Sierak J., 2008. Planowanie i prognozowanie budżetów samorządowych. /w:/ Sochacka-Krysiak H. (red.), Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym. SGH, Warszawa.
140. Sierpińska M., Niedbała B., 2003. Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. PWN, Warszawa.
141. Sikora M., 2002. Angielsko-polski tematyczny leksykon rachunkowości, ODDK Gdańsk.
142. Skica T., 2005. Budżet jako narzędzie zarządzania finansami lokalnymi, „Samorząd Terytorialny” 7-8/2005, Kik, Warszawa.
143. Skoczylas W., 2011. Mierniki monitorowania celów i zadań jednostki samorządu terytorialnego, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 669, Szczecin.
144. Skrzypek E., 2000. Jakość i efektywność, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
145. Spiro R., Weitz B., 1990. Adaptive Selling: Conceptualization, Measurement, and Nomological Validity, “Journal of Marketing Research”, Vol. 27, No. 2.

146. Swan J., Oliver R., 1989. Postpurchase Communications by Consumers, *Journal of Retailing*, Vol. 65, No 4.
147. Sypień B., 1999. Wieloletnie planowanie i budżetowanie inwestycji. Agencja Rozwoju Komunalnego, Warszawa.
148. Szewczuk A., Zioło M., 2008. Zarys ekonomiki sektora publicznego, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
149. Szlachta J., 2004. Diagnoza stanu terytorialnej administracji publicznej w Polsce, w „Samorząd terytorialny”, Nr 1-2.
150. Szymański D., 1988. Determinants of Selling Effectiveness: The Importance of Declarative Knowledge to the Personal Selling Concept, “*Journal of Marketing*”, Vol. 52, No 1.
151. Szypliński M., 2006. Organizacja, zadania i funkcjonowanie samorządu terytorialnego w Polsce, Wyd. Dom Organizatora, Toruń.
152. Śmiatacz K., 2011. Możliwości wykorzystania nowoczesnych narzędzi komunikacji w badaniach satysfakcji klienta na przykładzie rynku telefonii komórkowej w Polsce, *Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management* nr 37.
153. Świdarska G., 2003. Sprawozdania finansowe bez tajemnic, Difin, Warszawa.
154. Świdarska K. (red.), 2003. Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów. Difin, Warszawa.
155. Świrska A., 2009. Budżet zadaniowy jako metoda planowania budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego, *Zeszyty Naukowe Seria: Administracja i Zarządzanie*, 83/2009, Wyd. UPH Siedlce.
156. Thenint H., 2009. Labs for a more innovative Europe, GRIPS Workshop #4 report, 12–13 October, Copenhagen.
157. Thenint, H., 2010. Mini Study 10: Innovation in the Public Sector, *Global Review of Innovation Intelligence and Policy Studies*, Inno Grips.
158. Thompson, P., McHugh D., 2002. *Work Organisations*, Third Edition, New York: Palgrave.
159. Tokarski A., 2006. Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Wyd. Adam Marszałek, Toruń.
160. Tokarski A., 2006. Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw produkcyjnych. Wyd. Adam Marszałek, Toruń.
161. Urban W., Siemieniako D., 2008. Lojalność klientów. Modele, motywacja i pomiar, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

162. Ustawa o rachunkowości z 29. września 1994 roku, test jednolity: Dz. U. poz. 330.
163. Ustawa z dn. 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157 poz. 1240 z późn. zm.).
164. Vigoda E., Shoam A., Schwabsky N., Ruvio A., 2008. Public sector innovation for Europe: A multinational Wight-country exploration of citizens' perspectives, *Public Administration*, vol. 86, no. 2.
165. Wakula M., 2015, Kierunki zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach.
166. Walczak M., Kowalczyk M., 2010. Rachunkowość i budżetowanie, Difin, Warszawa.
167. Westbrook R., 1981. Sources of Consumer Satisfaction with Retail Outlets, "Journal of Retailing", Vol 57, No 3.
168. Westbrook R., Oliver R., 1991. The Dimensionality of Consumption Emotional Patterns and Consumer Satisfaction, *Journal of Consumer Research*, Vol 18, No 1.
169. Wiig H., Wood M. 1995. What Comprises a Regional Innovation System? – An Empirical Study, "STEP Working Paper", no. 01, Oslo.
170. Winiarska K., Kaczura-Kozak M., 2013. Rachunkowość budżetowa. Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
171. Wojciechowski, 2003. Zarządzanie w samorządzie terytorialnym. Difin, Warszawa.
172. Woodruff R., 1997. Customer value: The next source of competitive advantage. "Journal of the Academy of Marketing Science", Vol 25.
173. Yang Z., Peterson R., 2004. Customer Perceived Value, Satisfaction, and Loyalty: The Role of Switching Costs, *Psychology & Marketing*, Vol. 21, No 10.
174. Yuksel A., Yuksel F., 2001. Measurement and Management Issues in Customer Satisfaction Research: Review, Critique and Research Agenda: Part One, "Journal of Travel & Tourism Marketing", Vol 10, No 4.
175. Zarządzanie Satisfakcją Klienta, 2008. Europejski Poradnik Praktyka, Europejski Fundusz Społeczny, Warszawa.
176. Zawicki M., Mazur S., Bober J. (red.), 2004. Zarządzanie w samorządzie terytorialnym. Najlepsze praktyki. Małopolska Szkoła Administracji Publicznej AE w Krakowie, Kraków.

177. Zeithmal V., Parasurman A., Berry L., 1996. The Behavioral Consequences of Service Quality. "Journal of Marketing", Vol 60.

