



Skrypt

„Rachunkowość zarządcza a podejmowanie strategicznych decyzji w urzędzie administracji rządowej” – część I

- szkolenie dla osób kierujących komórkami właściwymi ds. budżetu i finansów





Spis treści

Wstęp	5
Rachunkowość zarządcza w administracji publicznej	
- Rozpoznanie skutków wydatków publicznych	
- Opóźnienia czasowe efektów nakładów publicznych	
- Nieodpłatność w korzystaniu z dóbr i usług publicznych	
- Próby pomiaru efektywności wydatków publicznych	
- Rachunek efektywności kosztowej	
- Społeczna stopa zwrotu	
I. Postulat wdrażania metod zarządzania w administracji publicznej w kontekście rachunkowości zarządczej i budżetowania zadaniowego	11
- Podstawowe cechy i cele metod budżetowania w sektorze publicznym	
- Modele gospodarowania w administracji publicznej – analiza porównawcza	
- Doświadczenia krajów OECD	
II. Decyzje w administracji publicznej z użyciem metodyki rachunkowości zarządczej	15
- Typologia decyzji	
- Strategia decyzji	
- Decyzja a koszt i wartość	
- Koszt alternatywny	
- Koszty w wymiarze finansowym i ekonomicznym	
- Podstawy analizy kosztów i korzyści	
III. Decyzje w administracji rządowej w warunkach ryzyka i niepewności	25
- Niepewność a ryzyko	
- Rachunek prawdopodobieństwa	
- Pomiar ryzyka	
- Alternatywne kryteria wyboru w warunkach niepewności i ryzyk	
- Zarządzanie ryzykiem w administracji	
IV. Budżet zadaniowy – narzędziem wspierającym system rachunkowości zarządczej w administracji rządowej	34
- Koncepcja BZ	
- Sprawność i wydajność	
- Metodyka przygotowania BZ	
- Metodyka ujęcia dysponentów poszczególnych stopni w strukturze celów BZ	
- Zarządzanie korporacyjne w administracji rządowej	
Bibliografia	40





Uwarunkowania zewnętrzne wprowadzenia systemu rachunkowości zarządczej w jednostkach administracji państwowej

Z dniem 1 stycznia 2010 r. weszła w życie ustawa o finansach publicznych. Jedną z ważnych zmian względem uregulowań poprzednich (ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r.) jest wprowadzenie obowiązku prowadzenia kontroli zarządczej.

Według wspomnianej ustawy (art. 68), kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem tej kontroli jest zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczności i efektywności działania;
- wiarygodności sprawozdań;
- ochrony zasobów;
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- zarządzania ryzykiem.

Tezy wprowadzające

Rachunkowość zarządcza funkcjonuje od bardzo dawna w przedsiębiorstwach komercyjnych i przynosi tam wymierne efekty. Rozwiązania funkcjonujące w obszarach, które udowodniły swoją skuteczność, warto jest przenosić do innych dziedzin w tym do administracji państwowej. W jednostkach administracji państwowej wiele procesów jest realizowanych według reguł obowiązujących w firmach komercyjnych. Elastyczność zasad rachunkowości zarządczej pozwala na adaptowanie konkretnych narzędzi do wymogów specyfiki administracji państwowej. Tezy te wskazują na możliwość zastosowania narzędzi wykorzystywanych w firmach komercyjnych w jednostkach administracji rządowej.





Wstęp

Rachunkowość zarządcza w administracji publicznej

- Rozpoznanie skutków wydatków publicznych.
- Opóźnienia czasowe efektów nakładów publicznych.
- Nieodpłatność w korzystaniu z dóbr i usług publicznych.
- Próby pomiaru efektywności wydatków publicznych.
- Rachunek efektywności kosztowej.
- Społeczna stopa zwrotu.

Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji finansowej, która umożliwia podejmowanie decyzji o charakterze operacyjnym, a przede wszystkim strategicznym. Odbiorcą tych informacji są więc przede wszystkim zarządzający daną instytucją oraz podmioty/organy, które nie włączają się w bezpośrednio w operacyjne zarządzanie jednostką, ale są władni do podejmowania decyzji strategicznych. W systemie przedsiębiorstw, odbiorcami informacji, jakie dostarcza rachunkowość zarządcza, jest więc przede wszystkim zarząd oraz rada nadzorcza i akcjonariusze.

Z punktu widzenia sektora publicznego system rachunkowości zarządczej dosyć znacznie różni się od jego modelu wykorzystywanego w sektorze przedsiębiorstw. Podstawowe różnice, to:

- zakres odbiorców informacji jest dużo szerszy, chociażby przez zasadę jawności finansów publicznych. Odbiorcami są nie tylko zarządzający jednostką i organy nadzorcze sektora finansów publicznych, ale także użytkownicy dóbr publicznych, czy ich przedstawiciele czyli parlamentarzyści,

- celem funkcjonowania instytucji publicznych nie jest maksymalizacja zysku jak w przypadku firmy, ale raczej maksymalizacja jakości/ilości dóbr i usług publicznych, dlatego nie można tutaj oczekiwać typowych wskaźników efektywności (np. ROA, ROE, EVA, EBITA), ale raczej danych informujących o efektach wydatków publicznych (ilości i jakości dóbr publicznych) i o stanie finansowym jednostki, który rzutuje na stabilność sektora finansów publicznych,

- zakres decyzji będących w gestii kierownictwa jednostki sektora finansów publicznych jest węższy niż w przypadku przedsiębiorstwa – funkcjonowanie instytucji publicznych jest zwykle dosyć szczegółowo uregulowane,

- w przedsiębiorstwach raczej nie występuje kategoria wydatków prawnie zdeteminowanych, tj. wydatków, które muszą być poniesione w określonej przepisami wysokości, nawet mimo tego, że występują zasadnicze wątpliwości, co do sensowności ich wydatkowania,





- w sektorze publicznym efektem dostarczania dóbr i usług nie są przychody finansowe – korzystanie z dóbr publicznych tylko w niewielkim stopniu jest odpłatne, więc rachunek efektywności wydatków/inwestycji publicznych nie ma swojej strony przychodowej.

Obserwując zmiany zachodzące w ostatnich latach w zasadach funkcjonowania sektora finansów publicznych, można zauważyć, że ustawodawca stara się coraz bardziej sięgać do tzw. teorii nowego zarządzania publicznego, tj. wdrażać w instytucjach publicznych metody/instrumenty typowe dla biznesu. Intencją ustawodawcy jest odchodzenie od typowo Weberowskiego modelu funkcjonowania administracji publicznej (najważniejsza jest poprawność przebiegu szczegółowo opracowanych procedur) na rzecz podejścia menedżerskiego, gdzie główny nacisk kładziony jest raczej na efekty działania danej instytucji, a zarządzający mają większą swobodę w doborze instrumentów służących do osiągnięcia założonego celu.

Wśród zapisów ustawy o finansach publicznych, które mają zwiększyć efektywność funkcjonowania sektora, trzeba przede wszystkim wspomnieć o:

- audycie wewnętrznej, który ma pełnić nie tylko typowo kontrolną funkcję, tj. dbać o zgodność działania z obowiązującymi przepisami, ale także być pomocą dla kierownictwa jednostki poprzez wskazywanie efektywności działania jednostki,

- budżecie zadaniowym, który nakazuje wskazywanie wymiernych celów i mierników ich wykonania, co ma być podstawą oceny sprawności administracji,

- Wieloletnim Planie Finansowym Państwa, czyli instrumencie, który wymusza długofalowe i strategiczne planowanie działań państwa,

- kontroli zarządczej, która zobowiązuje do menedżerskiego podejścia do kierowania jednostką, chociażby poprzez konieczność prowadzenia analizy ryzyka.

Specyfika funkcjonowania sektora publicznego sprawia, że dane o efektywności wydatkowanych środków publicznych, czyli podstawowej informacji, jaką ma dostarczać system rachunkowości zarządczej, są bardzo trudne do opracowania i jednoznacznej interpretacji. Wiąże się to z kilkoma kwestiami.

Niektórych obszarów działalności administracji w ogóle nie można rozpatrywać ze względu na relację nakładów do efektów. Ze szczególnymi problemami z pomiarem efektów wydatków publicznych mamy do czynienia w przypadku nakładów ponoszonych na zadania realizowane w ramach wykonywania tzw. klasycznych funkcji państwa. Jak rozpoznać i zmierzyć efekty działalności instytucji takich jak sądy, służba dyplomatyczna czy wojsko? Nikt nie kwestionuje konieczności aktywności państwa (wydatków publicznych) w tych obszarach, jednak bardzo trudno o obiektywną ocenę czy środki zostały spożytkowane efektywnie.

Nie należy zapominać, że obszary, jakimi zajmuje się administracja publiczna nie są w jej wyłącznej gestii. Przecież tymi samymi problemami zajmują się także inne podmioty. Zadania takie jak ochrona zdrowia, opieka społeczna czy edukacja są przedmiotem zainteresowania wielu





podmiotów. Na szczególne zainteresowanie zasługuje rosnący ostatnio tzw. trzeci sektor, tj. organizacje pozarządowe. Te organizacje bardzo często podejmują działania, które są równocześnie realizowane przez administrację publiczną. Trudno precyzyjnie określić czy i w jakim stopniu pozytywna zmiana w danej dziedzinie, jest wynikiem działalności (wydatków) państwa, a w jakim są skutkiem aktywności innych podmiotów¹.

Kolejnym problemem przy rozpoznaniu efektów wydatków publicznych są efekty zewnętrzne tych wydatków. O efektach zewnętrznych najczęściej mówi się w przypadku występowania ich negatywnej odmiany, jak ma to miejsce na przykład w przypadku zanieczyszczenia środowiska. Wydatki publiczne wykazują zupełnie inne, tj. pozytywne efekty zewnętrzne. Z efektem zewnętrznym mamy do czynienia w przypadku, gdy działalność danej instytucji jest odczuwana przez podmiot, który nie bierze udziału w transakcji z taką instytucją. Zastanówmy się jak ta sytuacja wygląda przy wydatkowaniu publicznych środków. Rozpatrzmy przykładowo kwestię edukacji dostarczanej przez państwo. Stronami są tutaj państwo jako dostarczyciel edukacji (wydający na to środki publiczne) oraz uczeń, który pobiera naukę w publicznej szkole. Efektem działalności państwa jest podniesienie stanu wiedzy ucznia. Nie można jednak zapominać, że fakt zdobycia wiedzy nie pozostaje jedynym skutkiem edukacji. Przecież wykształcony człowiek, oddziałuje pozytywnie na swoje otoczenie. Może zdobytą wiedzę przekazywać innym, wykorzystywać ją w swej działalności, która będzie mieć wpływ na innych ludzi, itd. Jak widzimy w przypadku wydatków na edukację mamy do czynienia z klasycznym przykładem pozytywnego efektu zewnętrznego. W tym miejscu pojawia się problem, jak rozpoznawać i mierzyć efekty zewnętrzne wydatków publicznych, czy należy je uwzględniać w rachunku efektywności. Wydaje się, że tego problemu nie można jednoznacznie rozstrzygnąć. Nie dysponujemy modelem, który pozwoliłby na dokładne pokazanie, które wydatki i w jakim stopniu wywołują efekty zewnętrzne, więc nie ma podstaw do zaliczania ich do dochodowej strony rachunku opłacalności. Nie oznacza to, że można nie brać ich w ogóle pod uwagę przy analizie celowości poszczególnych wydatków publicznych, przemawiają one jednoznacznie na korzyść pewnego rodzaju nakładów.

Aby przeprowadzić analizę efektywności określonego przedsięwzięcia musimy znać nie tylko wielkość nakładów i efektów ale także ich rozkład w czasie. Gdy znamy terminy poszczególnych przepływów, możemy przy pomocy rachunku dyskontowego porównywać je i poznać relację, jaka między nimi zachodzi. Już samo rozpoznanie i pomiar efektów wydatków publicznych jest bardzo trudne, o czym była mowa wcześniej. Jednak pojawia się następny problem. Nie tylko nie wiemy jakie efekty i w jakiej intensywności się pojawiają, nie potrafimy także dokładnie określić kiedy skutki aktywności państwa będą miały miejsce. Niektóre efekty mogą pojawić się po wielu latach, czasem odczują je dopiero przyszłe pokolenia. Taki stan rzeczy nie pozwala na zastosowanie rachunku dyskontowego. Po pierwsze, nie dysponujemy precyzyjnym rozkładem w czasie nakładów i efektów wydatków publicznych. Po drugie, przy bardzo odległych terminach pojawiania się skutków, musimy opierać się na prognozach, które pozwolą określić przyszłą stopę procentową, której wysokość jest kluczowa dla rachunku dyskontowego. Czy można dokładnie oszacować stopę

¹ Przykładowo, czy wzrost wskaźników wykształcenia jest wynikiem tylko powszechnej edukacji, organizowanej przez państwo, czy może prywatne wydatki na kształcenie mają na to większy wpływ?





procentową, jeśli szereg czasowy ma długość kilkudziesięciu lat? Jak widzimy uwzględnienie czynnika czasu przy analizie efektywności wydatków publicznych dodatkowo komplikuje ten rachunek i wprowadza do niego kolejne elementy subiektywne, które utrudniają obiektywną ocenę wydatków publicznych.

Jedną z podstawowych różnic, jaka zachodzi między dobrem publicznym a prywatnym jest bezpłatność korzystania z tego pierwszego. Nawet jeśli korzystanie z pewnych dóbr publicznych jest odpłatne (np. transport publiczny), to opłata ta na pewno nie odzwierciedla kosztów wytworzenia tego dobra czy usługi. Z nakładami wiąże się przepływ środków pieniężnych, natomiast nie występuje on (jeśli występuje to w bardzo niewielkim w stosunku do nakładów wymiarze) w przypadku efektów, jakie towarzyszą wydatkom publicznym. Taki stan rzeczy uniemożliwia zastosowanie rachunku opłacalności inwestycji, tj. porównania pieniężnego wymiaru nakładów i efektów. Brak odpłatności za korzystanie z dóbr i usług publicznych nie pozwala na traktowanie wydatków publicznych jako inwestycji komercyjnej, tj. takiej, która wiąże się z przychodami finansowymi.

W przypadku wydatków publicznych nie jest możliwe, lub jest bardzo trudne, zastosowanie miar efektywności, których możemy użyć przy ocenie inwestycji produkcyjnych. Kluczowym problemem jest tutaj strona przychodowa skutków wydatkowania publicznych środków. W takim przypadku (brak możliwości pomiaru efektów), niemożliwe jest przeciwstawienie sobie nakładów i efektów, co pozwoliłoby na wyliczenie takich wskaźników jak stopa zwrotu, czy NPV, czyli tradycyjnych wskaźników opłacalności inwestycji. Wobec niemożności zastosowania kryteriów, które pozwoliłyby na ilościowe określenie skutków aktywności państwa, buduje się różne modele, które są próbą pomiaru efektywności wydatków publicznych.

Analiza efektywności wydatków publicznych musi odbywać się na dwóch poziomach. Po pierwsze obejmować będzie ona analizę makroekonomiczną. Analiza makroekonomiczna wydatków publicznych stara się odnaleźć zależności jakie występują między wysokością i strukturą wydatków, a podstawowymi wielkościami makroekonomicznymi. Efektów wydatków publicznych będziemy szukać wśród takich wskaźników jak wzrost gospodarczy, inflacja, czy stan bilansu handlowego.

Analiza efektywności mikroekonomicznej wydatków publicznych polega na badaniu jak są wydawane środki publiczne przez poszczególne instytucje. Bada się czy szczegółowe cele zostały przez danego dysponenta zrealizowane, po jakich kosztach się to odbyło, czy przy pomocy środków, jakie zostały przekazane instytucji, osiągnięto maksymalny poziom realizacji celu. W największym uproszczeniu, analiza makroekonomiczna bada, jaka jest wysokość wydatków publicznych i ich struktura (dzielenie środków publicznych). Przy pomocy analizy mikroekonomicznej sprawdzamy, czy przekazane środki zostały efektywnie wykorzystane przez konkretną instytucję publiczną (wydawanie publicznych środków).

W tym przypadku badamy wydatkowanie dyspozytora środków publicznych, które są przeznaczone na konkretną inwestycję. Wobec trudności z identyfikacją i pomiarem wszystkich skutków inwestycji publicznej podjęto próbę pominięcia strony przychodowej i ograniczenia się tylko do analizy nakładów. W ten sposób została skonstruowana metoda tzw. efektywności kosztowej. Ten miernik jest możliwy do zastosowania w przypadku konkretnej inwestycji, takiej jak na przykład szpital, szkoła czy droga. Aby uzyskać poszukiwany przez nas wskaźnik należy





wszystkie nakłady poniesione na to przedsięwzięcie podzielić przez jednostkę naturalną, która jest adekwatna do danej inwestycji, np. łóżko szpitalne w przypadku szpitala, czy jeden uczeń dla szkoły. W ten sposób otrzymujemy wskaźnik, który pokazuje stosunek nakładów do osiągniętych efektów, tj. dowiadujemy się ile kosztowało „wyprodukowanie” jednego łóżka szpitalnego, czy jednego miejsca dla ucznia w szkole. Oczywiście na razie mamy tylko wskaźnik, który w żaden sposób nie pozwala ocenić efektywności tej inwestycji. Wiemy na przykład, że koszt wybudowania kilometra drogi wyniósł 5 mln złotych, ale nie możemy ocenić czy te środki zostały wydane efektywnie, czy za te same środki nie można osiągnąć lepszych wyników. Ta metoda jest bezużyteczna dla pomiaru efektywności, jeśli zastosujemy ją tylko dla jednej inwestycji. Jeśli będzie ona konsekwentnie stosowana dla wszystkich inwestycji publicznych, otrzymamy zestaw wskaźników, które można ze sobą porównać i w ten sposób określić, czy w danym wypadku środki zostały wydane lepiej (efektywniej) niż w innym. Oczywiście występuje tutaj cały szereg problemów związanych z porównywalnością poszczególnych inwestycji. Przecież o inwestycji nie można mówić tylko na podstawie poniesionych nakładów. Czasem warunki zewnętrzne towarzyszące takim samym przedsięwzięciom, różnią się tak dalece od siebie, że samo zestawienie nakładów nie pozwala na porównanie efektywności.

Następnym problemem są wnioski, jakie należy wyciągnąć po porównaniu ze sobą efektywności kosztowej różnych przedsięwzięć. W przypadku inwestycji komercyjnych rozwiązanie jest bardzo proste. Wybiera się tylko te inwestycje, które są bardziej efektywne (w tym przypadku tańsza jest jednostka gotowego „produktu”), a rezygnuje się z tych, które mają gorszy wskaźnik efektywności kosztowej. W gospodarce publicznej nie można zachować się analogicznie. Wiąże się to z rolą, jaką mają wypełniać finanse publiczne. Czy można na podstawie porównania współczynników kosztowych podjąć decyzję o budowaniu dróg tylko na terenach nizinnych, gdyż jest to tańsze (bardziej efektywne kosztowo) niż w przypadku terenów górskich? Oczywiście odpowiedź na to pytanie musi być negatywna, nie można przecież stosować dla inwestycji publicznych selekcji negatywnej i w ten sposób pozbawiać pewnej grupy społeczeństwa dostępności do dóbr lub usług publicznych tylko ze względu na warunki, które powodują, że określona inwestycja podjęta na ich terenie wymaga zwiększonych nakładów. Przedstawione wyżej problemy nie oznaczają, że liczenie efektywności kosztowej jest bezużyteczne w przypadku wydatków publicznych. Stosowanie tego wskaźnika na pewno pozwala zobiektywizować porównanie różnych przedsięwzięć publicznych pod względem efektywności i wyciągnięcie wniosków na przyszłość.

Ta metoda jest próbą zastosowania do analizy efektywności wydatków publicznych wskaźnika służącego do analizy opłacalności inwestycji komercyjnej. Takim wskaźnikiem jest np. stopa zwrotu z inwestycji, która stanowi stosunek przychodów, najczęściej rocznych możliwych po zrealizowaniu inwestycji, do nakładów, jakie zostały poniesione na realizację tego przedsięwzięcia. Dla potrzeb analizy wydatków publicznych został skonstruowany model, który pozwala na zastosowanie miernika, jakim jest stopa zwrotu². Problem braku strumienia pieniężnego po stronie przychodów został rozwiązany przez uwzględnienie zmian, jakie wywołały w otoczeniu gospodarczym inwestycje publiczne. Te zmiany to:

² Zob. David Canning, Era Bennathan, *The Social Rate of Return on Infrastructure Investment*, World Bank Working Papers, 2000.





- wzrost produkcji firm prywatnych, który jest możliwy dzięki korzystaniu z publicznej infrastruktury;
- oszczędność czasu i środków, jakie towarzyszą poprawie infrastruktury transportowej i komunikacyjnej;
- poprawa wydajności pracy związana z korzystaniem z infrastruktury³.

Te wszystkie zmiany powodują wzrost produktu krajowego brutto, który można odnieść do poniesionych nakładów publicznych, które były związane z realizacją różnych inwestycji.

Celem tego wprowadzenia jest zaprezentowanie specyfiki sektora publicznego z punktu widzenia użyteczności zespołu instrumentów, jakie składają się na rachunkowość zarządczą. Zasadnicza odmiennność celu funkcjonowania instytucji publicznych od prywatnych przedsiębiorstw sprawia, że niemożliwe jest proste przeniesienie metod biznesowych do sektora publicznego. Obiektywne problemy, o których była mowa wyżej, nie oznaczają jednak, że posługiwanie się instrumentami rachunkowości zarządczej w instytucjach publicznych jest bezcelowe. Wiele metod biznesowych jest możliwych do zaadaptowania na potrzeby administracji, ale zawsze należy pamiętać o uwzględnianiu specyfiki sektora publicznego zarówno przy projektowaniu danej metody, jak i przy interpretacji danych, jakie otrzymaliśmy.

³ Ibidem, s. 14.





I. Postulat wdrażania metod zarządzania w administracji publicznej

- Podstawowe cechy i cele metod budżetowania w sektorze publicznym.
- Modele gospodarowania w administracji publicznej – analiza porównawcza.
- Doświadczenia krajów OECD.

W Polsce w 2006 roku podjęto próbę przejścia z budżetowania tradycyjnego, którego głównym celem jest administrowanie zasobami finansowymi w trybie rocznym, na rzecz budżetowania zadaniowego, które jest narzędziem zarządzania zasobami finansowymi, ludzkimi, rzeczowymi i formalno-prawnymi w wymiarze wieloletnim. Takie podejście teoretycznie pozwoliłoby zmienić metodę budżetowania ze współczynnikowej, na opartą o zarządzanie przez cele.

Tabela nr 1. Podstawowe cechy i cele metod budżetowania w sektorze publicznym.

I.p.	Metoda budżetowania	Cel metody	Cechy metody
1.	Współczynnikowe (input-focused)	Zdobycie środków (zwiększenie wydatków)	„Zarządzanie” objawia się <i>de facto</i> administrowaniem zasobów finansowych, kadrowych, etc., dostępnych na potrzeby realizacji programu lub polityki. W systemie tym nie otrzymuje się informacji co osiągnięto wykorzystując dostępne zasoby.
2.	Zorientowane na produkty (output-focused)	Zapewnienie realizacji zadań	Funkcje i zadania państwa/samorządu opisywane są za pomocą dostarczanych dóbr i usług oraz ich ilości. Zarządzanie (w mniejszym stopniu administrowanie) i budżetowanie zorientowane na produkty opiera się w dużym stopniu na wskaźnikach takich jak ilość i terminowość.
3.	Zorientowane na cele (outcome-focused)	Realizacja założonych rezultatów	Priorytety działalności administracji rządowej i samorządowej są wyrażone osiągnięciem określonych celów spełniających wymagania SMART. Zarządzanie i budżetowanie zorientowane na cele ułatwia realokację środków oraz wspomaga proces formułowania priorytetów, ich implementację oraz ewaluację.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: I. Joumard, P. Kongsrud, Y.S. Nam, R. Price, *Enhancing the Effectiveness of Public Spending: Experience in OECD Countries*, OECD Economics Department Working Papers, No. 380, OECD Publishing 2004, s. 23.





W literaturze opisywane są się trzy podstawowe modele gospodarowania w sektorze publicznym⁴: podstawowy, najczęściej identyfikowany, model nazywany tradycyjnym, lub biurokratyczny oraz dwa nowoczesne, ujmujące zmianę logiki z administrowania na zarządzanie zasobami, czyli nowe zarządzanie publiczne (menedżerskie zarządzanie zasobami publicznymi) oraz dobre rządy (partycypacyjne zarządzanie publiczne).

Tabela nr 2. Modele gospodarowania w administracji publicznej – analiza porównawcza

L.p.	Płaszczyzna porównania modeli	Model Biurokratyczny	Model Nowego Zarządzania Publicznego	Model Dobrego Rządzenia
1.	Metoda gospodarowania zasobem publicznym	Administrowanie oparte na hierarchii	Zarządzenie oparte na informacji rynkowej	Zarządzanie oparte o analizę sieci powiązań
2.	Podstawa normatywna	Prawo administracyjne	System kontraktowy	Mechanizmy konwencji
3.	Styl kierowania	Biurokratyczny - administrowanie	Menedżerski - zarządzanie	Partnerski – zarządzanie poprzez konsultowanie
4.	Charakter relacji	Dominacja i podporządkowanie	Konkurencja i współpraca	Równość i współzależność
5.	Cel działania	Utrwalanie porządku	Wywołanie zmian	Porozumienie społeczne
6.	Ukierunkowanie działań	Procedury/Produkty	Efekty/Rezultaty	Potrzeby/Problemy
7.	Organizacja państwa	Układ monocentryczny	Układ autonomiczny	Społeczeństwo obywatelskie
8.	Metoda i cel budżetowania	Współczynnikowe lub zorientowane na produkty – zdobycie środków lub zapewnienie realizacji zadań	Zorientowane na rezultaty - osiągnięcia rezultatów i efektów z nakładów publicznych	Zorientowane na cele – zapewnienie zaspokajania potrzeb i rozwiązywania problemów społecznych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Administracja publiczna. Wyzwania w dobie integracji europejskiej*, red. naukowy J. Czaputowicz, PWN, 2008, s. 151.

Powyższe porównanie potwierdza, że model nowego zarządzania publicznego neguje weberowski paradygmat biurokratycznej administracji, traktując ją na takich samych zasadach jak przedsiębiorstwa i inne organizacje. Różnica identyfikowana jest na poziomie odczytania celu działania poszczególnych organizacji. Przedsiębiorstwa działają dla zysku finansowego, zaś administracja publiczna działa dla zysku, ale w wymiarze ekonomicznym, który powinien uwzględniać koszty i korzyści działania lub zaniechania, w tym koszty i korzyści społeczne i polityczne podejmowanych interwencji (w ekonomii nazywane *kosztami zewnętrznymi*).

⁴ Szerzej patrz: J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008, s. 15 -33; *Administracja publiczna. Wyzwania w dobie integracji europejskiej*, red. naukowy J. Czaputowicz, PWN, 2008, s. 147 – 152.



Akceptacja do użycia metodyki skierowanej do przedsiębiorstw na rzecz administracji publicznej rośnie jeśli uwzględnimy różnice definiowania pojęcia „przedsiębiorstwo” i „prowadzenie działalności gospodarczej” w rozumieniu prawa krajowego i wspólnotowego. Zgodnie z art. 2 i 4 Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807) działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność, zaś przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Jeśli jednak przejdziemy na grunt prawa wspólnotowego to zgodnie z zapisami Załącznika I do Rozporządzenia Rady (WE) 800/2008 za przedsiębiorstwo uznamy osobę fizyczną lub prawną prowadzącą działalność gospodarczą, zaś za prowadzenie działalności gospodarczej uznamy wszelką działalność polegającą na oferowaniu (niezależnie od tego, czy owo „oferowanie” następuje w celu zarobkowym) towarów i usług na danym rynku (orzeczenie ETS z dnia 18 czerwca 1998 roku w sprawie C35/98 Komisja przeciwko Włochom oraz w sprawach C180/98-184/98 Pavlov)⁵.

Takie podejście odrzuca administrowanie na rzecz paradygmatu zarządzania i to opartego o metodykę menadżerską. P. F. Drucker zauważa, że działaniom administracji, z założenia nie nastawionym na zysk, jeszcze bardziej niżeli biznesowi potrzeba wdrożenia metod zarządzania, gdyż u podstaw działania organizacji tego typu brak jest automatycznych stabilizatorów/regulatorów wynikających przykładowo z konieczności zachowania dyscypliny rynkowej⁶.

Kolejnym argumentem za zastosowaniem metod zarządczych w administracji jest ewolucja podejścia do metod pomiaru efektywności i sprawności działania. W przypadku organizacji komercyjnych stosuje się tu już nie tylko narzędzia ilościowe ale także jakościowe, w tym szereg mierników i wskaźników niefinansowych. Mierze poddawane są takie obszary jak innowacyjność, poziom wykluczenia społecznego, równości płci, konkurencja, akceptacja społeczna czy oddziaływanie na środowisko, co powoduje, że narzędzia te mogą być z powodzeniem zastosowane także w sektorze publicznym.

Analizując doświadczenia krajów zrzeszonych w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju OECD, można z powodzeniem zastosować w administracji publicznej oraz systemie zarządzania strategicznego państwem szereg narzędzi zwiększających możliwość skuteczności i efektywności gospodarowania zasobami publicznym⁷. Do tych narzędzi można zaliczyć prócz budżetowania zadaniowego (budżetu wydajności, wyników, rezultatów, efektów - *performance budgeting*): zarządzanie ryzykiem, audyt wewnętrzny, kontrolę zarządczą, zarządzanie przez cele, planowanie strategiczne, rachunek kosztów działań, koncepcję zarządzania jakością (*Total Quality Management*)⁸, strategię kształtowaną przez klientów, zespoły samokierujące, płaskie struktury

⁵ Szerzej patrz: zagadnienia związane z pojęciem *pomoc publiczna* na stronach www.mrr.gov.pl, www.uokik.gov.pl oraz www.europa.eu.int

⁶ Złe zarządzanie przedsiębiorstwa na skutek działania mechanizmu rynkowego przestają istnieć lub też zmuszone są do poprawy sprawności w wyniku sumy indywidualnych decyzji klientów, czy też kontraktorów lub partnerów biznesowych, do czego nie dochodzi w przypadku nieskutecznie administrowanej organizacji sektora publicznego Szerzej: P. F. Drucker, *The Practice of Management*, Harper & Row, New York 1954 za: J. Branco, J. de Araújo, *Bureaucracy and the management-for-results: implementing MBO in a traditional bureaucracy*, European Group of Public Administration, Conference “*Public Law and the Modernising State*” Lisbon, Portugal, 3-6 September 2003

⁷ Szerzej patrz: *Performance budgeting in OECD countries*, OECD Publishing 2007.

⁸ Najczęściej wdrażanym, w jednostkach publicznych krajów UE, systemami z grupy TQM są EFQM i CAF, który wykazuje największą dynamikę rozwoju. Wspólna Metoda Oceny CAF to narzędzie kompleksowego zarządzania jakością jednostek sektora publicznego, podstawowa koncepcja CAF została opracowana w wyniku prac analitycznych prowadzonych przez Europejską





organizacyjne, wizjonerskie przywództwo, reengineering, mierniki efektywności, systemy zachęt i wynagradzanie za wyniki prac, analizę kosztów i korzyści oraz kosztów i efektywności, outsourcing, elektroniczne zarządzanie i elektroniczną informację, uczące się organizacje oraz odchudzoną produkcję⁹. Ponadto w literaturze odnajdujemy potwierdzenie celowości zastosowania w jednostkach publicznych również narzędzi marketingowych¹⁰.

Fundację Zarządzania Jakością (EFQM), Wyższą Szkołę Nauk Administracyjnych (Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer), Niemcy oraz Europejski Instytut Administracji Publicznej (European Institute of Public Administration - EIPA) w Maastricht, Holandia. Opiera się na założeniu, że osiągnięcie pożądanego rezultatu działań organizacji, obywateli/konsumentów, pracowników i społeczeństwa zależy od jakości przywództwa, wpływającego na politykę i strategię, pracowników, relacje międzyludzkie, zasoby i procesy. Patrz: Ch. Engel, *Quality Management Tools in CEE Candidate Countries: Current Practice, Needs and Expectations*, EIPA 2003.

⁹ *Szkolenie w dziedzinie budżetowania zadaniowego w administracji publicznej 2010 r.*, Ministerstwo Finansów, Akademia Biznesu MDDP, Skrypt do projektu szkoleniowego współfinansowanego przez Unię Europejską z Europejskiego Funduszu Społecznego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, s. 5.

¹⁰ P. Kotler, N. Lee, *Marketing w sektorze publicznym*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2008, s. 6 -7.





II. Decyzje w administracji publicznej z użyciem metodyki rachunkowości zarządczej

- Typologia decyzji.
- Strategia decyzji.
- Decyzja a koszt i wartość.
- Koszt alternatywny.
- Koszty w wymiarze finansowym i ekonomicznym.
- Podstawy analizy kosztów i korzyści.

Mechanizmy obronne sprawiają, że człowiek (decydent w administracji publicznej) nie jest w stanie podejmować decyzji racjonalnych, podejmuje decyzje jedynie zadowolające. **Decyzja racjonalna** to taka, która została podjęta w warunkach pełnej przejrzystości informacyjnej, spełniająca następujące warunki¹¹:

- nie ma wątpliwości, co do istoty problemu, którego rozwiązania decyzja dotyczy;
- istnieje świadomie utworzony zbiór kryteriów, które służą do oceny poprawności rozwiązania;
- istnieje pełny i wyczerpujący zbiór informacji i kryteriów, które opisują sytuację decyzyjną;
- istnieje zbiór możliwych alternatywnych decyzji;
- rozwiązanie pojawia się jako wynik zastosowania znanego kryterium;
- wybrana alternatywa decyzyjna pozwala na zastosowanie w praktyce.

Decyzja zadowolająca to taka decyzja, przy której podjęciu ma się przekonanie, że zrobiło się wszystko, co można było zrobić w istniejącej sytuacji. Oczekiwanie społeczne neguje decyzje zadowolające oczekując od administracji podejmowania decyzji racjonalnych. Jednak administracja rządowa (publiczna), jak każda organizacja tworzona jest przez ludzi, nawet można powiedzieć, że to ludzie tworzą administrację. Łączą potencjał intelektualny, organizacyjny, emocjonalny

w określonej przestrzeni prawnej, strukturalnej i politycznej. Tworzymy organizacje, aby minimalizować nasze wady i sumować atuty, jednak sprzeczność polega na tym, że zbiór jednakowych cech każdego z nas nie zamienia się na zbiór odmiennych cech, pożądanymi społecznymi oczekiwaniami. Dlatego organizacyjne, w tym w administracji każdego szczebla, procesy decyzyjne są równie niedoskonałe jak indywidualne procesy decyzyjne.

¹¹ *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Irena Sobańska (red. nauk.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 37 i następane.





W administracji publicznej można zastosować różne podejścia w zależności od zakresu niepewności i ryzyk z jakimi decyzja jest podejmowana. Mamy do dyspozycji cztery modele: decyzji racjonalnej, kompromisu, małych kroków i śmietnika¹².

Metoda decyzji racjonalnej – stosowana wtedy, kiedy nie mamy wątpliwości co do tego, na czym polega problem (zdefiniowany niski poziom niepewności), a także nie ma wątpliwości, że rozwiązanie leży w zakresie umiejętności zespołu decyzyjnego. Do rozwiązania prowadzi identyfikacja specyficznych zmiennych, budowa modelu współzależności i ostatecznie odnalezienie rozwiązania optymalnego.

Metoda kompromisu (*metoda Carnegie*) - skutkuje rozwiązaniami akceptowalnymi, stosowana jest wtedy, kiedy mamy wątpliwości, na czym polega istota problemu (wysoki poziom niepewności i ryzyk), nie ma natomiast wątpliwości co do umiejętności jego rozwiązania, czyli nie ma wątpliwości, że każde z proponowanych rozwiązań jest możliwe do przyjęcia i wdrożenia. Do decyzji dochodzimy w drodze posunięć społecznych lub politycznych w ramach administracji i jej otoczenia: budowa koalicji decyzyjnej, która wspiera proponowane rozwiązania, uzgadnianie poglądów, a wreszcie zawarcie kompromisu, wybór rozwiązania, które jest zadowalające dla większości koalicyjnej.

Metoda decyzji małymi krokami - stosowana wtedy, kiedy nie mamy wątpliwości co do tego, na czym polega problem (zdefiniowany niski poziom niepewności), pojawiają się jednak wątpliwości, co do umiejętności rozwiązania problemu (wysoka niepewność i ryzyka umiejętności). Pojawiają się wątpliwości, czy proponowane rozwiązania przyniosą oczekiwany skutek. Małe kroki pozwalają na uzyskanie niewielkich efektów, przy minimalizowaniu potencjalnych strat. Stosujemy następujące etapy: problem poddajemy rozpoznaniu i diagnozie, projektujemy potencjalnie możliwe rozwiązania, podajemy je negocjatorom i po uzyskaniu autoryzacji kierownictwa (w tym decyzji politycznej) podejmujemy interwencję. W tym modelu proces decyzyjny jest zdecentralizowany i każda część administracji rządowej (publicznej) może zajmować się innym fragmentem decyzyjnym, jednak autoryzacja pochodzi z centrum decyzyjnego (politycznego – np. Rada Ministrów).

Metoda decyzji śmietnikowej – stosowana wtedy, kiedy jeszcze nie wiadomo, na czym polega problem (wysoka niepewność i ryzyka problemu), a wobec tego nie wiadomo, jakie umiejętności miałyby być przydatne do jego rozwiązania (wysoka niepewność ryzyka umiejętności). Kluczem w procesie decyzyjnym jest przypadkowe spotkanie dwóch lub więcej, nieoczekiwanych problemów, ich rozwiązań, zachowań organizacyjnych lub możliwych do dokonania wyborów. Przypadkowe spotkanie owocować może otwarciem nowych możliwości rozwojowych. Wbrew oczekiwaniom wydaje się, że metoda ta jest szeroko stosowana w administracji rządowej, w sytuacji zmian decyzji politycznych, rozstrzygnięć wyborczych, czy też zmian w układzie koalicyjnym.

¹² Daft R. McIntosh N., *A New Approach to design and use of management information*, California Management Review, 1987 nr 21, s. 399-427.





Proces podejmowania decyzji w administracji jest wyraźnie podzielony między kompetencjami decydentów na równym poziomie zarządzania strukturą organizacji oraz ma wymiar oddziaływania politycznego i społecznego na wszystkie szczeble struktury. Choć wydaje się to niełatwe, jednak ma swoje odzwierciedlenie w systemach i metodyce rachunkowości zarządczej.

System ten ma dostarczać informacji istotnych (kryteria decyzyjne) do podejmowania decyzji zarówno w wymiarze operacyjnym, jak i inwestycyjnym. System rachunkowości zarządczej w administracji rządowej – tradycyjnie zorganizowanym układzie instytucjonalnym i organizacyjnym – tworzy w pierwszej kolejności informacje istotne do podejmowania decyzji krótkookresowych, ze względu na ich częstotliwość. Przedmiotem tych decyzji jest **optymalizacja wartości**, która może mieć swój wymiar zarówno finansowy, jak i częściej **w przypadku administracji rządowej – wymiar ekonomiczny**.

W procesie decyzyjnym administracji rządowej dokonywany jest wybór alternatywnych rozwiązań, który zapewnia największe korzyści krańcowe, przy najniższym koszcie krańcowym. Różnice korzyści między rozpatrywanymi alternatywami, określa się jako **koszt utraconych korzyści**/możliwości.

Koszty utraconych korzyści są mierzone wielkością przyjętą za cel działań w okresie, do którego odnoszą się decyzje. Jeżeli celem działania administracji rządowej jest maksymalizacja korzyści finansowych lub ekonomicznych, to koszt utraconych korzyści stanowiłby niezrealizowaną część korzyści finansowych lub ekonomicznych, a jeżeli celem jest maksymalizacja wartości, to koszty te wyrażają utraconą wartość.

Analiza wartości w aktywności administracji rządowej obejmuje m.in.: wymiar społeczny, gospodarczy, przestrzenny, polityczny, technologiczny, środowiskowy, prawny, socjologiczny, cywilizacyjny i inne. Analiza taka zwana jest *PESTLE analysis* (od angielskich słów: *Political, Economic, Social, Technological, Legal i Environmental*). Analiza PESTLE jest silnie zintegrowana z analizą SWOT. W praktyce administracji i biznesu odnajdujemy różne odmiany takiej analizy ograniczające lub rozwijające obszary analizy:

- *PEST analysis (STEP analysis) - Political, Economic, Sociological, Technological;*
- *PESTLE/PESTEL analysis - Political, Economic, Sociological, Technological, Legal, Environmental;*
- *PESTEL analysis - Political, Economic, Sociological, Technological, Environmental, Labour (Labor) related;*
- *PESTLIED analysis - Political, Economic, Social, Technological, Legal, International, Environmental, Demographic;*
- *STEEPLE analysis - Social/Demographic, Technological, Economic, Environmental, Political, Legal, Ethical;*
- *SLEPT analysis - Social, Legal, Economic, Political, Technological;*
- *STEPE analysis - Social, Technical, Economic, Political, Ecological;*





- *ETPS analysis - Economic, Technical, Political and Social - Scanning the business environment.*

Kolejnym narzędziem do szacowania wartości, będącym równocześnie narzędziem podejmowania decyzji, jest metodyka analizy strategicznej SWOT, gdzie poddaje się analizie silne i słabe strony analizowanego podmiotu, oraz szanse i zagrożenia wynikające z jego usytuowania w ściśle zidentyfikowanym otoczeniu. Następuje nie tylko identyfikacja tych czynników, ale również nadanie im wag, co do ich ważności i siły oddziaływania w danym horyzoncie czasowym na przyszłość organizacji. Kolejnym etapem jest wybór strategii działania. Metodyka SWOT wskazuje na dwie podstawowe strategie: *strategię wynikową* opartą na połączeniu silnych stron z odpowiadającymi im szansami i wskazanie drogi dojścia do oczekiwanego stanu oraz *strategię konwersji* opartą na próbie zamiany słabych stron i zagrożeń w mocne strony i szanse lub zneutralizowaniu słabych stron oraz zagrożeń i utworzeniu tym samym oczekiwanego stanu wskazującego drogę dojścia¹³.

Podejmowanie strategicznych decyzji w administracji rządowej wymaga stosowania równocześnie wszystkich zaprezentowanych metodyk, przy posiadaniu umiejętności wyceny postulowanych wartości i kosztów nie tylko w wymiarze finansowym, ale również ekonomicznym.

Praktycznym narzędziem w procesie podejmowania decyzji w oparciu o wartości ekonomiczne jest analiza kosztów i korzyści (Analiza K/K)¹⁴ - najszerzej stosowana technika dokonywania ocen decyzji publicznych, w tym, również w wymiarze inwestycji publicznych.

Analiza K/K to schemat analityczny mający na celu ustalenie, czy lub w jakiej mierze dany projekt zasługuje na realizację z publicznego lub społecznego punktu widzenia. Analiza kosztów i korzyści różni się od zwykłej oceny finansowej tym, że uwzględnia wszystkie zyski (korzyści) i straty (koszty), niezależnie od tego, kto je ponosi. Analiza K/K przybiera często postać analizy ekonomicznej, w której koryguje się wyniki analizy finansowej o efekty fiskalne, efekty zewnętrzne oraz ceny rozrachunkowe.

Wyniki analizy K/K można wyrazić na wiele sposobów, w tym w postaci wewnętrznej stopy zwrotu, bieżącej wartości netto i współczynnika korzyści-koszty. Konieczność sporządzania analizy kosztów i korzyści jest uzasadniona możliwością oszacowania w ten sposób kosztów i korzyści projektu z punktu widzenia całej społeczności. W odniesieniu do korzyści niedających się zmierzyć w jednostkach monetarnych, zalecane jest przeprowadzenie analizy jakościowej i ilościowej, poprzez wymienienie i opisanie wszystkich istotnych środowiskowych, gospodarczych i społecznych efektów projektu oraz – jeśli to możliwe – zaprezentowanie ich w kategoriach ilościowych.

Na ogół analizę kosztów i korzyści przeprowadza się w drodze przeprowadzenia analizy ekonomicznej, chyba, że zmierzenie korzyści projektu w kategoriach pieniężnych nie jest

¹³ Na podstawie: P. Kotler, *Marketing, Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*. Wydawnictwo Gebethner i Ska, Warszawa 1994, s. 72-74.

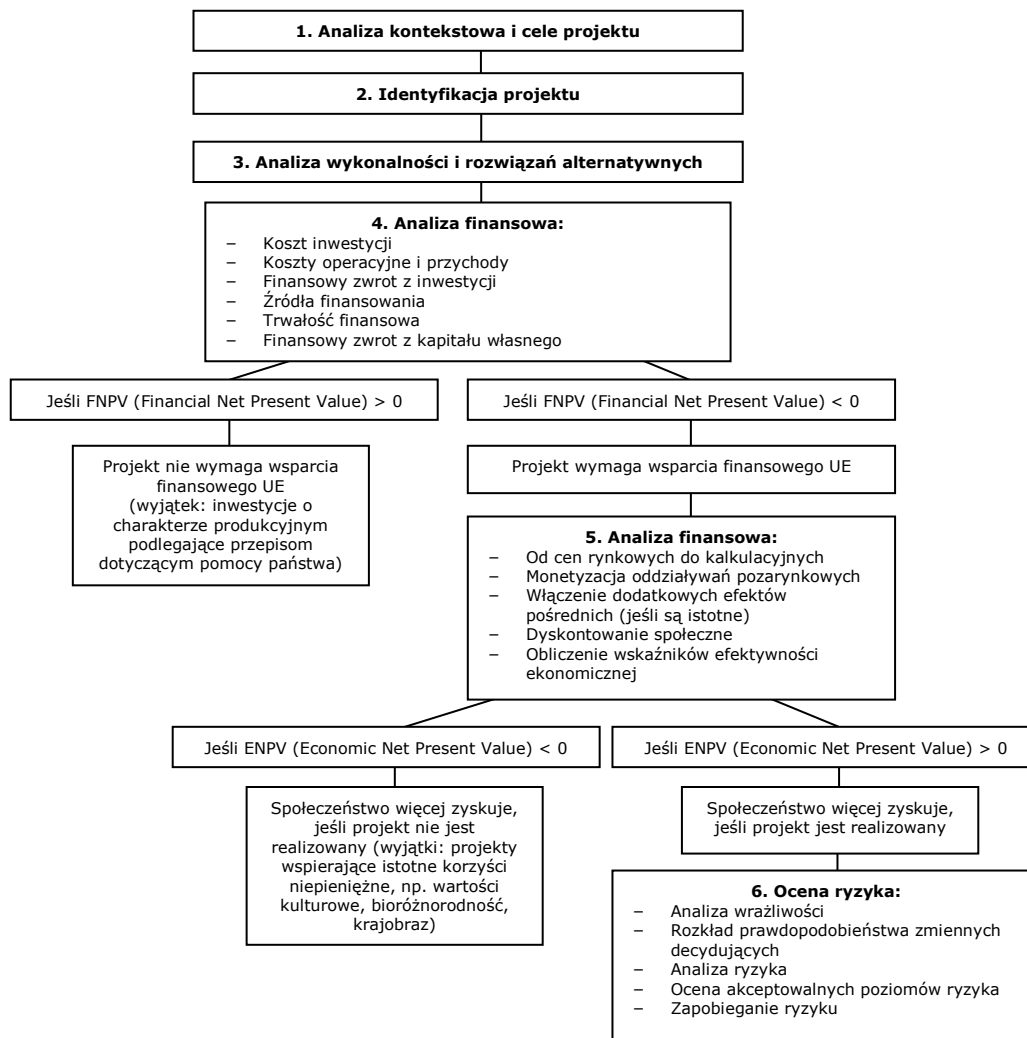
¹⁴ *Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny*, Komisja Europejska, Dykrecja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008.





praktycznie możliwe. AKK stanowi podstawę do podejmowania świadomych osądów i decyzji. Obejmuje finansową i ekonomiczną ocenę projektu zawierającą ocenę ryzyka, może być uzupełniona o innego rodzaju badania, np. analizy efektywności kosztowej i analizy wielokryterialne

Rysunek nr 1. Przykład procesu decyzyjnego przez zastosowaniu AKK



Źródło: Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008, s. 28.

Odmiernym podejściem jest **analiza efektywności kosztowej** (AEK), czyli porównanie alternatywnych projektów/decyzji o niepowtarzalnym wspólnym efekcie, mogących różnić się wielkością/skutkiem. Ma ona na celu wybór projektu/decyzji, który, przy danej wielkości produktu/skutku, minimalizuje zaktualizowaną wartość netto kosztów (w wymiarze finansowym i ekonomicznym) lub, ewentualnie, maksymalizuje wielkość produktu/skutku dla danego kosztu. Wyniki AEK są przydatne w przypadku projektów/decyzji, których korzyści są bardzo trudne lub wręcz niemożliwe do oszacowania, natomiast koszty można przewidzieć z większą dozą pewności.





Metodyka ta używana jest często w analizie ekonomicznej programów z dziedziny opieki zdrowotnej, można ją jednak stosować również do oceny niektórych projektów z zakresu badań naukowych, edukacji i ochrony środowiska. W takich przypadkach używa się prostych wskaźników AEK, takich jak koszt badań na jeden patent, koszt edukacji na jednego ucznia, koszt na jednostkę redukcji emisji itd. AEK jest mniej przydatna, kiedy wartość, choćby orientacyjną, można przypisać nie tylko kosztom, ale także korzyściom.

Przykład: Rozszerzona dominacja w analizie efektywności kosztowej¹⁵

Poniższa tabela przedstawia hipotetyczne przyrostowe współczynniki efektywności kosztowej dla trzech interwencji mających na celu poprawę umiejętności kognitywnych grupy docelowej 50 dzieci:

- A) nauczanie samodzielne przy wykorzystaniu komputera;
- B) sesje edukacyjne z udziałem całej grupy docelowej;
- C) sesje edukacyjne dla małych grup (do pięciu osób).

L.p.	Alternatywa	Koszt (euro)	Efektywność (średni wynik z testu)	ΔC	ΔE	$\Delta C/\Delta E$
A	Nauczanie samodzielne przy wykorzystaniu komputera	1000	10	-	-	100
B	Sesje edukacyjne z udziałem całej grupy docelowej	4000	15	3000	5	600 (rozszerzona dominacja)
C	Sesje edukacyjne dla małych grup (do pięciu osób)	9000	40	5000	25	200

W powyższym przykładzie strategia B stanowi przykład rozszerzonej dominacji, ponieważ strategia C ma niższy współczynnik efektywności kosztowej ($200 < 600$). Nie należy zatem brać jej pod uwagę jako możliwej interwencji. Z drugiej strony, strategie A i C to „dobre okazje” i ich realizacja zależeć będzie od dostępnego budżetu.

Analiza efektywności kosztowej to narzędzie, którego można używać do porównywania projektów/obszarów wyboru tylko wówczas, gdy znaczenie ma jeden wymiar wyniku. Aspekt ten

¹⁵ Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008, s. 73.



ogranicza poważnie pole jej zastosowania: w większości przypadków projekty/obszary decyzyjne mają skutki niemożliwe do oceniania za pomocą pojedynczej miary efektywności. Ponadto, bez wyceny korzyści AEK może zapewnić jedynie pomiar efektywności technicznej, a nie efektywności alokacji. Jedyny przypadek prawdopodobnego zbliżenia AEK do AKK ma miejsce, kiedy miara efektywności odzwierciedla wszystkie korzyści społeczne zapewniane przez dany projekt/obszar decyzyjny, jest to jednak bardzo trudne zadanie. W programach opieki zdrowotnej liczba „zyskanych lat życia” (niekiedy również skorygowana o ich „jakość”) traktowana może być jako kompleksowa miara dobrobytu społecznego. Kiedy bowiem w dziedzinie opieki zdrowotnej, podobnie jak w dziedzinie transportu lub w niektórych projektach środowiskowych, planista przypisuje statystycznej długości życia (długości życia skorygowanej o jakość) konwencjonalną wartość pieniężną, wracamy do standardowej AKK.

Kolejnym możliwym podejściem jest **analiza wielokryterialna** (AWK), czyli zestaw algorytmów stosowanych do wybierania rozwiązań alternatywnych zgodnie ze zbiorem różnych kryteriów i ich względnych „wag”. W przeciwieństwie do AKK, skupiającej się na pojedynczym kryterium (maksymalizacji dobrobytu społecznego), analiza wielokryterialna jest narzędziem do analizy zbioru różnych celów, które nie mogą być zagregowane przez ceny dualne i wagi dobrobytu, jak w standardowej AKK. Istnieje wiele sposobów przeprowadzania AWK. Oto jedno z możliwych podejść:

- cele powinny być wyrażone jako mierzalne zmienne; nie powinny się powielać, ale mogą być alternatywne (realizacja jednego z celów w nieco większym stopniu może częściowo uniemożliwić realizację innego);
- po ustaleniu „wektora celów” należy ustalić technikę agregacji danych i dokonać wyboru celów; należy im przypisać wagi odzwierciedlające względne znaczenie, jakie przywiązuje do nich twórca polityki;
- określenie kryteriów oceny; kryteria te mogą nawiązywać do priorytetów przyjętych przez różne strony zaangażowane lub do szczególnych aspektów oceny;
- analiza oddziaływania: ta czynność polega na opisaniu, dla każdego z wybranych kryteriów, skutków, jakie przynosi. Rezultaty mogą być ilościowe lub jakościowe;
- prognoza efektów interwencji w odniesieniu do wybranych projektów; rezultatom wyników poprzedniego etapu (zarówno jakościowym, jak i ilościowym) przypisuje się punktację lub wartość znormalizowaną (jest to ekwiwalent „pieniędzy” w AKK);
- określenie klasyfikacji podmiotów zaangażowanych w interwencję oraz określenie odnośnych funkcji preferencji (wag) przyznanych według różnych kryteriów;
- następnie oceny punktowe dla każdego kryterium są agregowane (po prostu jako suma lub z zastosowaniem wzoru nieliniowego), co daje ocenę liczbową interwencji; wynik można następnie porównać z wynikami innych podobnych interwencji.

Decydent powinien potem zweryfikować, czy:





- prognozy dotyczące aspektów niepieniężnych zostały poddane kwantyfikacji w realistyczny sposób w ewaluacji *ex ante*;
- w każdym przypadku opracowano AKK do celów standardowych (analiza finansowa i ekonomiczna);
- dodatkowe kryteria w ramach AWK mają wystarczającą wagę polityczną, aby możliwe było ustalenie istotnych zmian w wynikach finansowych i ekonomicznych.

Przykład: AWK jako narzędzie uzupełniające w ocenie projektów środowiskowych¹⁶

AWK przydatna jest w przypadkach, gdy monetyzacja kosztów i korzyści jest trudna lub wręcz niemożliwa. Przypuśćmy, że dany projekt przy stopie dyskontowej wynoszącej 5% wykazuje ujemną ekonomiczną zaktualizowaną wartość netto w wysokości 1 mln EUR. Oznacza to, że decydent przewiduje, że w ujęciu pieniężnym projekt przyniesie stratę społeczną netto. Projektodawca może jednak uznać, że mimo to projekt powinien być finansowany przez fundusze publiczne, ponieważ ma „bardzo pozytywny” wpływ na środowisko, którego wartości pieniężnej nie da się określić. Projekt ma np. ograniczyć emisje zanieczyszczającego „Z” o 10% rocznie. Należy teraz zapytać, czy:

- a) prognoza redukcji emisji w kategoriach fizycznych jest wiarygodna;
- b) 1 mln EUR jest akceptowalną „ceną” obniżenia emisji o 10%;
- c) taka „cena” odpowiada wadze, jaką władze państwa członkowskiego lub Komisji przykładają do podobnych projektów.

Można np. sprawdzić, czy państwa członkowskie finansują, systematycznie lub nawet co pewien czas, podobne projekty, a jeżeli brakuje dowodów zgodności, należy się dowiedzieć, dlaczego proponowane jest takie odstępstwo od dotychczasowej praktyki w odniesieniu do projektu objętego pomocą UE.

Kiedy korzyści nie tylko mają charakter niepieniężny, ale nie poddają się również pomiarowi fizycznemu, należy przeprowadzić analizę jakościową. Zbiór kryteriów istotnych dla oceny projektu (równouprawnienie, oddziaływanie na środowisko, równość szans) wpisywany jest w macierz logiczną wraz z oddziaływaniami (wyrażonymi za pomocą ocen punktowych lub procentów) projektu w odniesieniu do istotnych kryteriów. Następnie w kolejnej macierzy każdemu istotnemu kryterium przypisuje się wagi. Przemnożenie ocen punktowych przez wagi daje całkowite oddziaływanie projektu, co pozwala na wybór optymalnego rozwiązania alternatywnego.

¹⁶ Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008, s. 75



**Tabela nr 3. Prosta analiza wielokryterialna dla dwóch projektów¹⁷**

Kryterium wyboru	Projekt A			Projekt B		
	Oceny punktowe*	Waga	Oddziaływanie	Oceny punktowe*	Waga	Oddziaływanie
Równouprawnienie	2	0,6	1,2	4	0,6	2,4
Równość szans	1	0,2	0,2	1	0,2	0,2
Ochrona środowiska	4	0,2	0,8	2	0,2	0,4
Razem	2,2: oddziaływanie umiarkowane			3,0: oddziaływanie istotne		

* 0 – brak oddziaływania; 1 – oddziaływanie słabe; 2 – oddziaływanie umiarkowane; 3 – oddziaływanie istotne; 4 – oddziaływanie bardzo silne.

Ostatnim z zaproponowanych podejść jest analiza wpływu ekonomicznego (AWE) - narzędzie oceny wpływu danej interwencji lub programu na jego środowisko społeczno-gospodarcze. Tego typu analiza skupia się na wskaźnikach makroekonomicznych i prognozuje oddziaływanie projektu na takie wskaźniki. Wyniki analizy wpływu ekonomicznego często pozwalają ustalić, czy ze względu na korzyści gospodarcze dla danego obszaru powinno zostać udzielone wsparcie publiczne. Wyniki takie powinny być pomocne na:

- poziomie sektora – ułatwić identyfikację kluczowych obszarów i określenie działań politycznych;
- poziomie makroekonomicznym – ułatwić określenie względnych wkładów.

Metodę tę można zastosować np. do oceny szerszego wpływu ekonomicznego obiektu lub zdarzenia/atrakcji na lokalizację docelową. W kontekście środków publicznych, oddziaływania społeczne, ekonomiczne i środowiskowe interwencji są ze sobą wzajemnie powiązane. Może więc zaistnieć konieczność włączenia do zintegrowanej oceny wpływu różnych rodzajów interwencji, których charakter różni się będzie zależnie od celów interwencji oraz celów efektywności kosztowej całości zintegrowanej oceny wpływu. Analiza wpływu ekonomicznego raczej nie jest zatem alternatywą dla AKK, zalecana jest natomiast jako narzędzie uzupełniające, przynajmniej w stopniu, w jakim analiza taka dostarcza dodatkowych informacji, których nie może zapewnić AKK, o skutkach makro, jakie będzie mieć realizacja projektu (np. wpływ na handel regionalny, wpływ na wzrost PKB itd.).

¹⁷ Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008, s. 75



**Przykład: Analiza wpływu ekonomicznego dla projektów z sektora drogowego¹⁸**

Uzyskane niedawno dane ilustrują wykorzystanie analizy wpływu ekonomicznego na duże projekty transportowe, takie jak np. most Øresund, od 2000 r. łączący Danię (Kopenhaga) ze Szwecją (Malmö). Oprócz przeprowadzenia AKK wykonano także analizę wpływu ekonomicznego projektu, ponieważ był on realizowany z myślą o wzmocnieniu więzów gospodarczych i kulturalnych między Danią i Szwecją. W szczególności przed wdrożeniem projektu firma Øresundsbro Konsortiet (operator projektu) w opisany poniżej sposób zdefiniowała i oceniła możliwe oddziaływania mostu na poziomie regionalnym:

- osiągnięcie równowagi między względnie wysokim poziomem bezrobocia w Skanii (Szwecja) i dużym zapotrzebowaniem na siłę roboczą w Danii (zwłaszcza w Kopenhadze);
- odciążenie przegrzanego rynku mieszkaniowego w rejonie Kopenhagi (ceny nieruchomości mieszkaniowych w Skanii są bardziej atrakcyjne, liczba dostępnych mieszkań jest większa);
- utworzenie rynku krajowego obejmującego 3,6 mln konsumentów i 220 tys. firm szwedzkich i duńskich.

Źródło: EVATREN

¹⁸ Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008, s. 76.





III. Decyzje w warunkach ryzyka i niepewności

- Niepewność a ryzyko.
- Rachunek prawdopodobieństwa.
- Pomiar ryzyka.
- Alternatywne kryteria wyboru w warunkach niepewności i ryzyk.
- Zarządzanie ryzykiem w administracji.

Ryzyko jest nieodłącznym elementem działalności każdej instytucji/organizacji, w tym administracji rządowej, zwłaszcza w czasie kryzysu gospodarczego. **Ryzyko oznacza prawdopodobieństwo wystąpienia niepewności.** Dlatego powinno zostać zidentyfikowane w każdym z obszarów funkcjonowania jednostki i w każdym procesie.

Analiza ryzyk - badanie prawdopodobieństwa tego, że projekt/decyzja wygeneruje określone wyniki, jak również ustalanie najbardziej prawdopodobnego przedziału odchyleń tych wyników od wartości reprezentującej najbardziej dokładny ich szacunek. Analiza ryzyka daje lepszą podstawę do oceny stopnia ryzykowności określonego projektu/decyzji lub stosunkowego ryzyka obciążającego alternatywne rozwiązania niż analiza wrażliwości.

Analiza wrażliwości - technika analityczna umożliwiająca systematyczne badanie tego, co dzieje się z wynikami projektu/decyzji w sytuacji, kiedy zdarzenia odbiegają od ich wartości szacunkowych ustalonych na etapie planowania i polega na określeniu wpływu zmiany pojedynczych zmiennych krytycznych o określoną procentowo wartość, na wartość finansowych i ekonomicznych wskaźników efektywności projektu, przy czym istotą analizy wrażliwości jest fakt, iż zmianie poddawana być powinna tylko jedna zmienna, podczas gdy inne parametry powinny pozostać niezmienione.

Dokładna identyfikacja charakteru i zakresu potencjalnego ryzyka pomaga w wyborze i podejmowaniu we właściwym czasie odpowiedniej metody jego ograniczenia. Może to być metoda zmniejszająca prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia bądź minimalizująca wpływ i skutki ryzyka w sytuacji, gdy ono zaistnieje. Oszacowanie ryzyka daje podstawę do podejmowania odpowiednich decyzji i projektowania procedur kontrolnych.

Zorganizowanie i wdrożenie procesu zarządzania ryzykiem obejmuje:

- identyfikację celów i zadań instytucji;
- identyfikację ryzyk;
- analizę ryzyk;
- określenie strategii postępowania.

Identyfikacja celów - wiąże się ze zrozumieniem celów organizacji jako całości (cele ogólne) oraz wynikających z nich celów operacyjnych konkretnej komórki organizacyjnej bądź pojedynczego procesu (cele szczegółowe). Odpowiedzialność za osiągnięcie celów ogólnych ponosi





kierownictwo najwyższego szczebla, które powinno ustalić mierzalne kryteria lub wskaźniki ich realizacji. Cele szczegółowe przygotowywane są dla poszczególnych komórek organizacyjnych, np. w formie rocznego planu pracy. Do zadań kierownika jednostki/instytucji należy zidentyfikowanie tych celów szczegółowych, które są krytyczne dla osiągnięcia celów ogólnych.

Identyfikacja ryzyka – polega na określeniu możliwych zagrożeń (zdarzeń), które mogą wystąpić jako przeszkody w realizacji celów organizacji/instytucji w analizowanym obszarze działalności. Należy identyfikować ryzyko zarówno dotyczące całej organizacji/instytucji, jak i odnoszące się do każdego istotnego obszaru jej działalności, zadania czy podzadania. Trzeba pamiętać o podstawowych czynnikach ryzyka wewnętrznego, takich jak:

- charakter działalności;
- wielkość organizacji;
- liczba pracowników;
- wielkość majątku trwałego;
- liczba transakcji finansowych.

Wśród czynników wewnętrznych szczególną uwagę należy zwrócić na ryzyko o charakterze finansowym. Jest ono związane z wielkością środków finansowych organizacji/instytucji, płynnością, inwestycjami, stratą środków. Ważne jest również zidentyfikowanie czynników sprzyjających wystąpieniu ryzyka związanego z zarządzaniem. Odnosi się ono do:

- jakości zespołu zarządzającego (wykwalifikowana kadra kierownicza, ograniczenie rotacji pracowników);
- organizacji instytucji (nieadekwatna struktura organizacyjna, nieefektywny system przepływu informacji);
- zarządzania zasobami ludzkimi (niesprawiedliwa praktyka wynagradzania, niskie wynagrodzenia, brak działań motywujących pracowników).

Innymi czynnikami mogącymi zwiększyć ryzyko są również niepowodzenia w osiągnięciu celów w przeszłości, np. niezrealizowanie projektu lub programu, przekroczenie planowanych wydatków lub kosztów, niewykonanie planu finansowego, naruszenie lub obejście procedur kontrolnych, naruszenie prawa lub regulacji wewnętrznych.

Analiza ryzyka - polega na oszacowaniu prawdopodobieństwa wystąpienia zdarzenia i ustaleniu potencjalnej wartości skutków jego wystąpienia. Wielkość możliwej straty może być obliczona według następującej formuły:





$$R = S \times P$$

gdzie:

R - wielkość oczekiwanej straty związanej z danym ryzykiem;

S - wielkość straty, gdy wystąpi rozpatrywane zdarzenie;

P - prawdopodobieństwo wystąpienia rozpatrywanego zdarzenia.

Dla ustalenia oczekiwanej wielkości straty (R) niezbędne jest określenie prawdopodobieństwa (P) wystąpienia tego zdarzenia. Prawdopodobieństwo może być albo wymierne, albo tylko odczuwalne przez decydenta. Na prawdopodobieństwo wystąpienia zagrożenia, szczególnie spowodowanego rozmyślnie przez człowieka, mają wpływ m.in. atrakcyjność zasobu, łatwość przekształcenia zasobu w nagrodę, techniczne możliwości wprowadzenia czynnika zagrożenia oraz łatwość wykorzystania podatności zasobu na zagrożenie. Strata w wyniku wystąpienia rozpatrywanego zdarzenia (S) może mieć np. charakter finansowy, wywoływać skutek prawny lub utratę reputacji. Jest każdorazowo określana w trakcie analizy na podstawie dostępnych danych historycznych pochodzących z wewnątrz organizacji czy ze źródeł zewnętrznych lub na podstawie danych planowanych.

Oceny ryzyka można dokonywać na poziomie całej organizacji lub dla wybranego obszaru (zadania/pod zadania) albo procesu. Potencjalnie może być bardzo wiele czynników ryzyka dla analizowanego obiektu, dlatego ważne jest odszukanie ryzyka źródłowego, które stanowi kluczową przyczynę możliwych w przyszłości problemów. Właściwa identyfikacja pozwala na podjęcie działań, które mają za cel przeciwdziałanie wystąpieniu niepożądanych dla organizacji zjawisk. Ryzyko może być osłabione przez silne środowisko kontrolne, które nadaje ton całej organizacji, wpływając na świadomość jej pracowników. Dlatego nadrzędnym celem procesu analizy ryzyka jest **podział ryzyka na istotne i nieistotne**. Ryzyka są istotne wtedy, gdy mogą negatywnie wpłynąć na poziom realizacji celów organizacji, dlatego powinny one być objęte priorytetem kontroli.

W administracji rządowej możemy zastosować różne typy strategii postępowania z ryzykiem. Każda jednostka może tworzyć własną metodologię zarządzania ryzykiem dostosowaną do potrzeb i specyfiki działalności. Różne też mogą być techniki używane w procesie zarządzania ryzykiem. Należy mieć jednak świadomość, że zintegrowane zarządzanie ryzykiem wymaga kompleksowej wiedzy oraz rozumienia działalności podmiotu i spoczywa na najwyższym kierownictwie podmiotu. **Wdrożone metody ograniczania ryzyka należy regularnie monitorować.**

Monitorowanie to powinno być oparte na systemie wskaźników zdefiniowanych na tych etapach procesów wewnętrznych, na których występują istotne zagrożenia, np. nierozliczone transakcje, fluktuacja personelu, częstotliwość oraz dolegliwość pomyłek i błędów. Do zadań kierownika jednostki/audytora wewnętrznego należy sprawdzenie, czy wybrana metodologia zarządzania ryzykiem uwzględnia wszystkie aspekty, jest wystarczająca dla rodzaju prowadzonej działalności oraz na ile jest rozumiana przez kluczowe grupy lub poszczególnych pracowników zaangażowanych w zarządzanie jednostką.





Proces zarządzania ryzykiem w administracji rządowej obejmuje w szczególności:

- zrozumienie istoty wykonywanej działalności przez każdego decydenta i uczestnika procesów świadczenia usług publicznych;
- uświadomienie sobie istniejących i potencjalnych zagrożeń, czyli tego, co może się stać w przypadku zaistnienia nieplanowanego i nieoczekiwanego zdarzenia, ale uświadomianego, czyli mogącego wystąpić, np. źle zabezpieczona informacja doprowadzić może do ujawnienia jej wobec osób niepowołanych, ale oczywiście może się również to nie zdarzyć;
- analizę, ocenę i hierarchizację ryzyka, czyli sposobu wystąpienia, wpływu ewentualnego zdarzenia na cele instytucji lub jej jednostki organizacyjnej oraz kombinację prawdopodobieństwa wystąpienia tego zdarzenia ze skutkami, jakie to zdarzenie spowoduje, gdy rzeczywiście się zdarzy.

Nie rzadziej niż raz w roku należy w jednostce administracji rządowej dokonać **identyfikacji ryzyka w odniesieniu do celów i zadań**. W przypadku działu administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego należy uwzględnić, że cele i zadania są realizowane także przez jednostki podległe lub nadzorowane. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, należy dokonać ponownej identyfikacji ryzyka.

Ryzyko może się ujawnić w trakcie realizacji procesów związanych z: zapewnieniem dostępności usług publicznych, zaspokajaniem zbiorowych potrzeb, a także w procesach zarządzania rozwojem organizacji. Nie ma uniwersalnych metod identyfikacji ryzyka. Każda jednostka musi opracować własną metodę, biorąc pod uwagę swoje doświadczenie, strukturę jednostek organizacyjnych, wielkość i charakter. Zwykle konieczna jest kombinacja metod, które umożliwią likwidację luk w procesie identyfikacji ryzyka.

Organizacja musi wdrożyć odpowiedni **program identyfikacji ryzyka**, który w planowy sposób umożliwi identyfikację i zrozumienie wszystkich rodzajów ryzyka, na które jest ona narażona. Organizacja musi również zapewnić utrzymanie odpowiedniej wiedzy o ryzyku. Dlatego też identyfikację ryzyka należy wbudować do głównych procesów strategicznego zarządzania rozwojem, operacyjnego świadczenia usług i standardów zachowań kierowniczych. Dzięki temu organizacja będzie dysponować aktualnym obrazem ryzyka (mapa ryzyka), na które jest narażona, świadcząc usługi i realizując swoje cele.

Ryzyko w administracji rządowej może być identyfikowane na wszystkich poziomach kontroli zarządczej, czyli przez organy władzy stanowiącej i wykonawczej, a także (a może przede wszystkim – w przypadku organów kolegialnych – przez poszczególnych członków tych organów) na poziomie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek organizacyjnych, ale również oddolnie – przez każdego z pracowników tych jednostek, a nawet interesariuszy usytuowanych poza tymi jednostkami.





Przykłady dostępnych informacji, które mogą wskazywać obszary ryzyka:

- skargi, wnioski, zażalenia – liczba zażaleń, na kogo i do kogo są kierowane (osoby, komórki organizacyjne), skuteczność ich rozpatrywania;
- sprawozdania okresowe – analiza trendów, porównanie wyników w czasie;
- raporty z audytu i kontroli – istotność poruszonych problemów, skuteczność wykorzystywania ustaleń i zaleceń;
- szkody ubezpieczeniowe – statystyki odszkodowań, koszty ubezpieczeń, tendencje w tym zakresie, adekwatność zakresu polis ubezpieczeniowych do zagrożeń, wykorzystanie wniosków z postępowań odszkodowawczych;
- ewidencja wypadków, rejestry odstępstw od procedur – tendencje i problemy, skuteczność reakcji;
- wystarczalność budżetu i utrzymanie płynności finansowej – równowaga budżetowa, stopień wykonania budżetów, wpływ budżetu na jakość i dostępność świadczonych usług;
- uczestnictwo w programach i projektach, i problemy z tym związane – harmonogramy, budżety projektów, zasoby, wykonawcy, partnerzy;
- wystąpienie niekorzystnych zdarzeń w innych jednostkach (benchmarking ryzyka);
- sondaże społecznego zadowolenia – ankiety i wywiady, sondaże uliczne i internetowe, teledemokracja - ich zakres informacyjny, sposób wykorzystania informacji, zakres podjętych działań;
- dające się przewidzieć zmiany, np. demograficzne – mające wpływ na organizację świadczenia usług czy planowany i realizowany rozwój – mający wpływ na zapotrzebowanie na niezbędną publiczną infrastrukturę techniczną i społeczną;
- graficzne przedstawienie procesów – wskazanie tzw. „wąskich gardeł” i luk procesowych;
- analiza SWOT, w szczególności lista słabych stron i lista zagrożeń całej organizacji i poszczególnych branż przedmiotowych, wynikających z kompetencji ustawowych, np.: ochrona zdrowia, oświata, pomoc i integracja społeczna, ochrona środowiska, finanse itd.;
- doniesienia medialne, dyskusje, artykuły prasowe, riposty, wyjaśnienia i tzw. newsy w prasie – tendencje w ocenach medialnych, wizerunek, reputacja, podjęte działania;
- okresowe wysłuchiwanie skarg i wniosków przez kierownika jednostki oraz przyjmowanie interesariuszy w sprawach indywidualnych – powtarzalność spraw, sposoby reakcji służb publicznych;
- wiece, manifestacje, strajki, akcje protestacyjne, a nawet utarczki słowne niezadowolonych interesantów wobec urzędników.

Przykłady zidentyfikowanego ryzyka w działalności organizacji i jej jednostek organizacyjnych:

- nieobsadzone stanowiska;
- brak skłonności pracowników do uczenia się i rozwoju;
- wysoka rotacja pracowników;



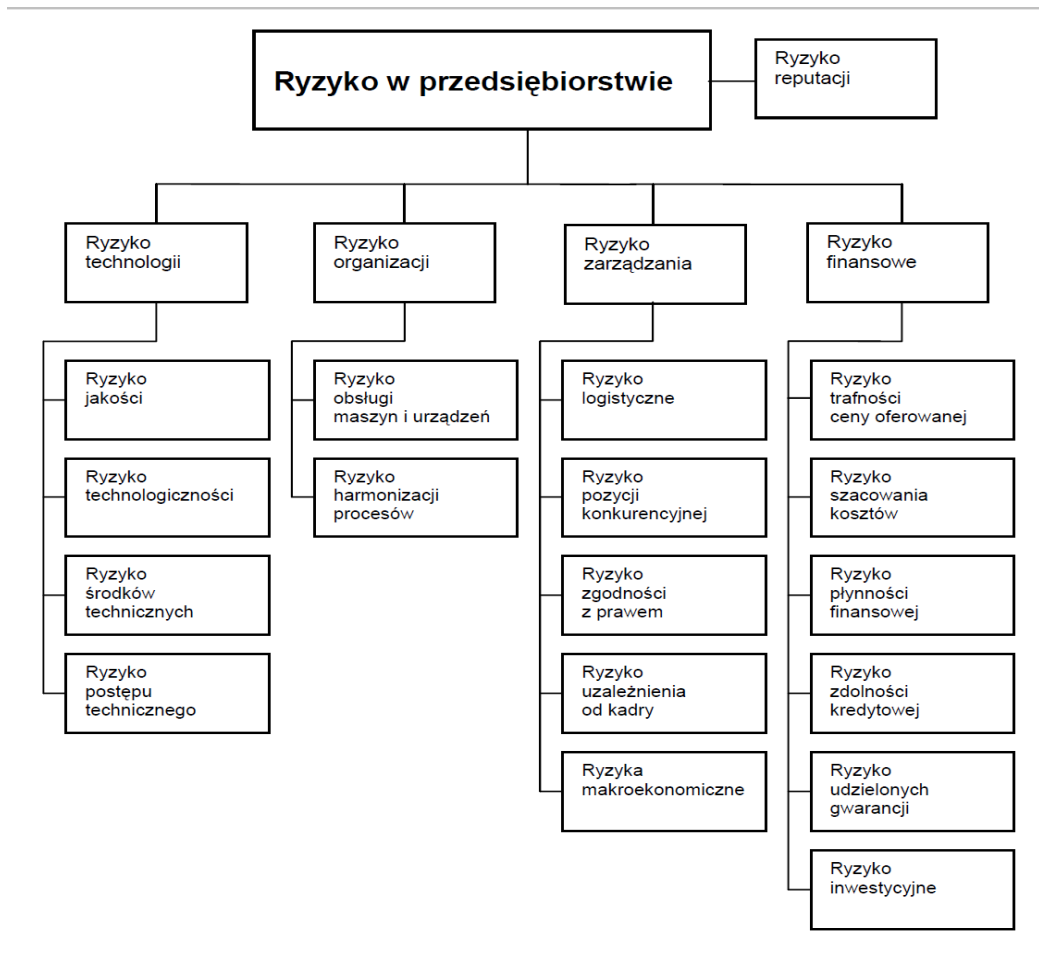


- rosnący poziom skarg i działań dyscyplinarnych;
 - wykrywalność oszustw, marnotrawstwa i reakcja na te zjawiska;
 - brak monitorowania osiągnięcia celów strategicznych;
 - nieosiągnięcie zakładanych celów i brak identyfikacji przyczyn tych zjawisk;
 - niejasne planowanie albo brak planowania strategicznego i operacyjnego;
 - zła reputacja w środowisku wyrażająca się niekorzystnymi doniesieniami prasowymi;
 - rosnąca liczba pozwów sądowych, w tym liczba spraw przegranych;
 - zaniedbania w zakresie jawności i przejrzystości (transparentności) procedur, np. w zakresie obsadzania wolnych stanowisk, udzielania zamówień publicznych, dostępu do informacji publicznej;
 - podział na „równych” i „równiejszych” i zachwianie tzw. ładu organizacyjnego;
 - nieprzestrzeganie dyscypliny finansów publicznych;
 - zachwianie płynności finansowej;
 - rosnące, w tym w szczególności nieplanowe, zadłużenie;
 - błędy w dysponowaniu środkami pieniężnymi i błędy rachunkowe;
 - indolencja (nieprzestrzeganie procedur) ochrony wartości pieniężnych w kasie i transporcie;
 - rosnący poziom niewyegzekwowanych należności;
 - nieadekwatne do kompetencji pracowników delegowanie uprawnień;
 - niestabilność wykorzystywanych systemów informatycznych.
-

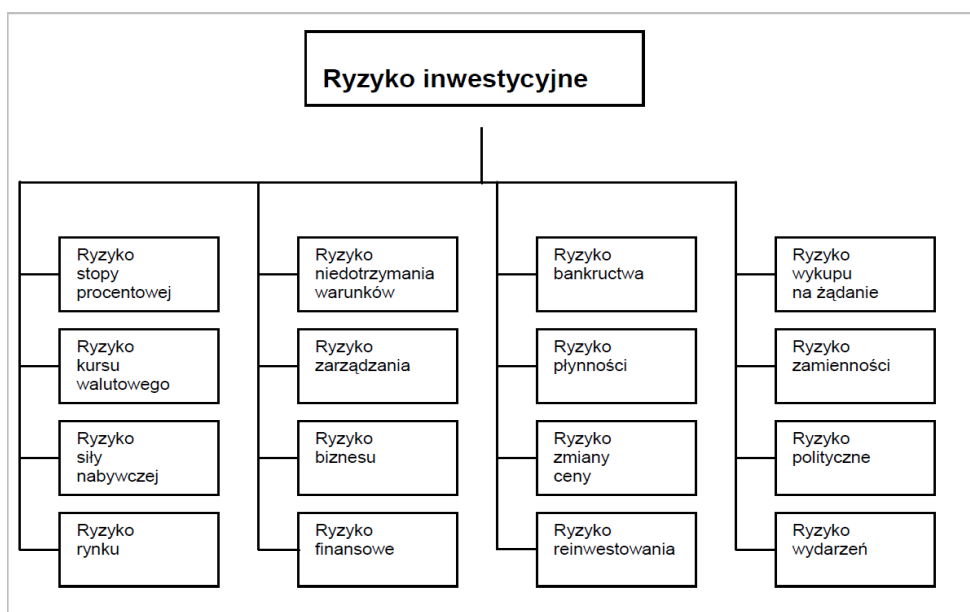




Rysunek nr 2. Przykład mapy ryzyk w organizacji.



Rysunek nr 3. Przykład mapy ryzyk inwestycji.





Zidentyfikowane ryzyka należy poddać analizie mającej na celu określenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka i jego możliwych skutków. Należy określić akceptowany poziom ryzyka. Analiza i szacowanie ryzyka muszą być oparte nie tyle na metodach matematycznych, co na zdrowym rozsądku. Skuteczność i trafność pomoże tu zapewnić:

- zastosowanie jednolitej metody szacowania prawdopodobieństwa każdego ryzyka oraz jego skutków i oparcie jej o możliwe do zastosowania obiektywne czynniki;
- dokumentacja (opis) profilu ryzyka, przyczyn i przebiegu niekorzystnych incydentów, co pozwoli na stworzenie kaskady ryzyka, od wymagającego natychmiastowej reakcji, do wymagającego reakcji w późniejszym czasie;
- wyróżnienie w pierwszej kolejności ryzyka nieodłącznego – nieświadomego, związanego z procesami osiągania celów bez ingerencji zarządczej, a następnie ryzyka rezydualnego - niedającego się wyeliminować, mimo działań zarządczych i pozostającego przy procesach osiągania celów pomimo tych działań.

Wśród **technik analizy i oceny ryzyka** możliwych do zastosowania w administracji rządowej wyróżniamy:

- **techniki ilościowe** – bazujące na konkretnych danych z przeszłości: ilość, częstotliwość, zmienność, wrażliwość na inne czynniki;
- **techniki jakościowe** – stosowane jeśli ryzyko nie poddaje się obliczeniom albo brak jest dostępu do danych je charakteryzujących, albo gdy ich uzyskanie byłoby zbyt drogie; jakość oceny jest tu częściowo oparta na kompetencjach (wiedzy, doświadczeniu, rozumieniu zdarzeń i ich interpretacji) osób dokonujących tych analiz, a częściowo ma charakter intuicyjny, chociaż niepozbawiony profesjonalnego osądu;
- **techniki mieszane** – będące połączeniem ww. dwóch technik.

Prawidłowo przeprowadzona analiza ryzyka powinna doprowadzić do ustalenia wartości progowych prawdopodobieństwa zdarzenia oraz jego skutków. Można tu wyróżnić zdarzenia:

- prawie niemożliwe;
- mało prawdopodobne;
- prawdopodobne;
- wysoce prawdopodobne.

Natomiast ocena skutków zmaterializowanego ryzyka może być wyrażona np. jako:

- skutki niskie;
- skutki średnie;
- skutki wysokie.





Wyróżnienie skali prawdopodobieństwa jak i rodzajów skutków niewiele znaczy bez określenia ich wartości. Trudno jednak znaleźć jednolite standardy liczbowe – muszą być one ustalone indywidualnie przez organizację. Mogą być zastosowane różne skale ilościowe i jakościowe oraz ich konglomeraty w zależności od preferencji i priorytetów osób dokonujących tej analizy. Straty mogą być wyrażone również jakościowo w postaci, np. pogorszenia wizerunku, obniżenia jakości czy dostępności usług publicznych. Straty mogą też mieć wartość nieocenioną, np.: straty w ludziach, w dobrach kultury narodowej, nieodwracalne zmiany w przyrodzie.

W stosunku do każdego istotnego ryzyka powinno się określić rodzaj reakcji (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). Należy określić działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu. Klasyczne działania zarządcze wobec ryzyka to:

- unikanie – zapobieganie, prewencja;
- zachowanie – zatrzymanie, akceptowanie, przyjęcie na siebie skutków ryzyka;
- transfer – przerzucenie, przekazanie innemu podmiotowi, np. wykup polisy ubezpieczenia.

Czy należy reagować przede wszystkim na przewidywane najbardziej katastroficzne skutki dla danego zagrożenia, czy też mieć na uwadze skutki najczęściej występujące? Obydwa podejścia prowadzą na niewłaściwą ścieżkę rozważań reakcji na ryzyko. Myślenie o skutku najbardziej katastroficznym, w każdym przypadku prowadziłyby do „czarnego” scenariusza i wniosku, że organizacja nie powinna podejmować żadnych działań, czyli nie powinna zmierzać do osiągania celów, bo może zdarzyć się „katastrofa”. Ryzyko towarzyszy każdej aktywności ludzkiej, a działania zarządcze mają wdrażać najbardziej optymalne sposoby reakcji na zidentyfikowane i ocenione ryzyko. Wyróżnienie ryzyka nieodłącznego i rezydualnego pozwala na odróżnienie sytuacji nierealnych – wyeliminowanych przez zwykłe działania zarządcze, od potencjalnie rzeczywistych sytuacji incydentalnych.

Elementami zapewniającymi skuteczność systemu zarządzania ryzykiem jest w szczególności stworzenie wielopoziomowego systemu analizy i reakcji na ryzyko:

- na pierwszej linii – przez każdego pracownika, klienta i innego interesariusza w ramach jego możliwości w miejscu identyfikacji incydentu, czyli zdarzenia, które nie jest częścią normalnego działania organizacji i powoduje, albo może spowodować, zagrożenie realizacji celów;
- na drugiej linii – przez pracowników organizacji merytorycznie odpowiedzialnych za dany proces zmierzający do osiągnięcia celu;
- na trzeciej linii – przez ewentualne zlecenie wykonania zadań podmiotom zewnętrznym w ramach umów serwisowych lub zleceń doraźnych.

Zarządzanie ryzykiem stanowi podstawę utworzenia właściwego ładu organizacyjnego w organizacji wyrażającego się kombinacją procesów oraz struktur organizacyjnych. Z procesowego punktu widzenia, mechanizm zarządzania ryzykiem oprócz można o sekwencję czynności: identyfikuj – analizuj – oceń – wyznacz akceptowalny poziom – reaguj – monitoruj. Skuteczność





zarządzania ryzykiem zależeć będzie ponadto od odpowiedniego wsparcia właściwym doborem systemów informatycznych składających się na e-Administrację oraz systemem zarządzania zasobami ludzkimi w administracji rządowej. Wskazane jest wprowadzenie w organizacji/instytucji systemu dokumentacji negatywnych incydentów wraz ze wskazaniem ich przyczyn i strat jakie spowodowały. Pozwoli to unikać podobnych zdarzeń w przyszłości, poprzez proces uczenia się na błędach





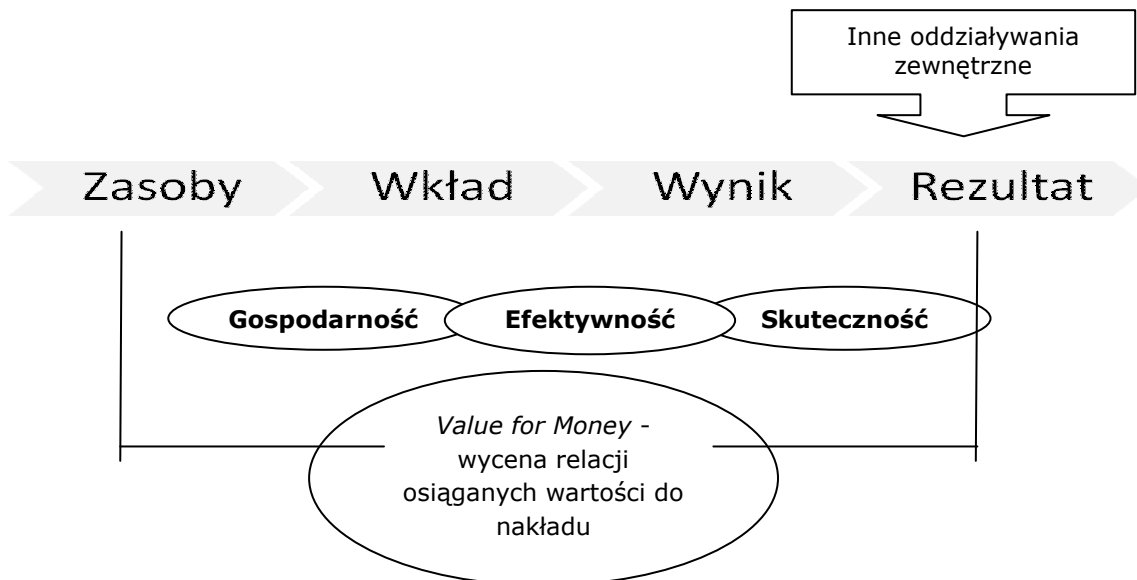
IV. Budżet zadaniowy (BZ) – narzędziem wspierającym system rachunkowości zarządczej w administracji rządowej

- Koncepcja BZ.
- Sprawność i wydajność.
- Metodyka przygotowania BZ.
- Metodyka ujęcia dysponentów poszczególnych stopni w strukturze celów BZ.
- Zarządzanie korporacyjne w administracji rządowej.

Budżet zadaniowy (BZ) jest narzędziem opartym o koncepcję zarządzania przez cele P. F. Druckera wpisującym się w metodykę zarządzania sprawnością i wydajnością działania (*performance management*). (Rysunek nr 7.)

Metoda zakłada ciągły pomiar i analizę wyników działalności jednostki sektora publicznego w kontekście oceny, czy kreuje ona wartość dla obywatela (*value for citizens*) oraz weryfikuje wycenę relacji osiągniętych wartości do nakładu (*value for money*), co z kolei wymagane jest skutecznym i efektywnym zaspokajaniem potrzeb i koniecznością rozwiązywania problemów społeczeństwa.

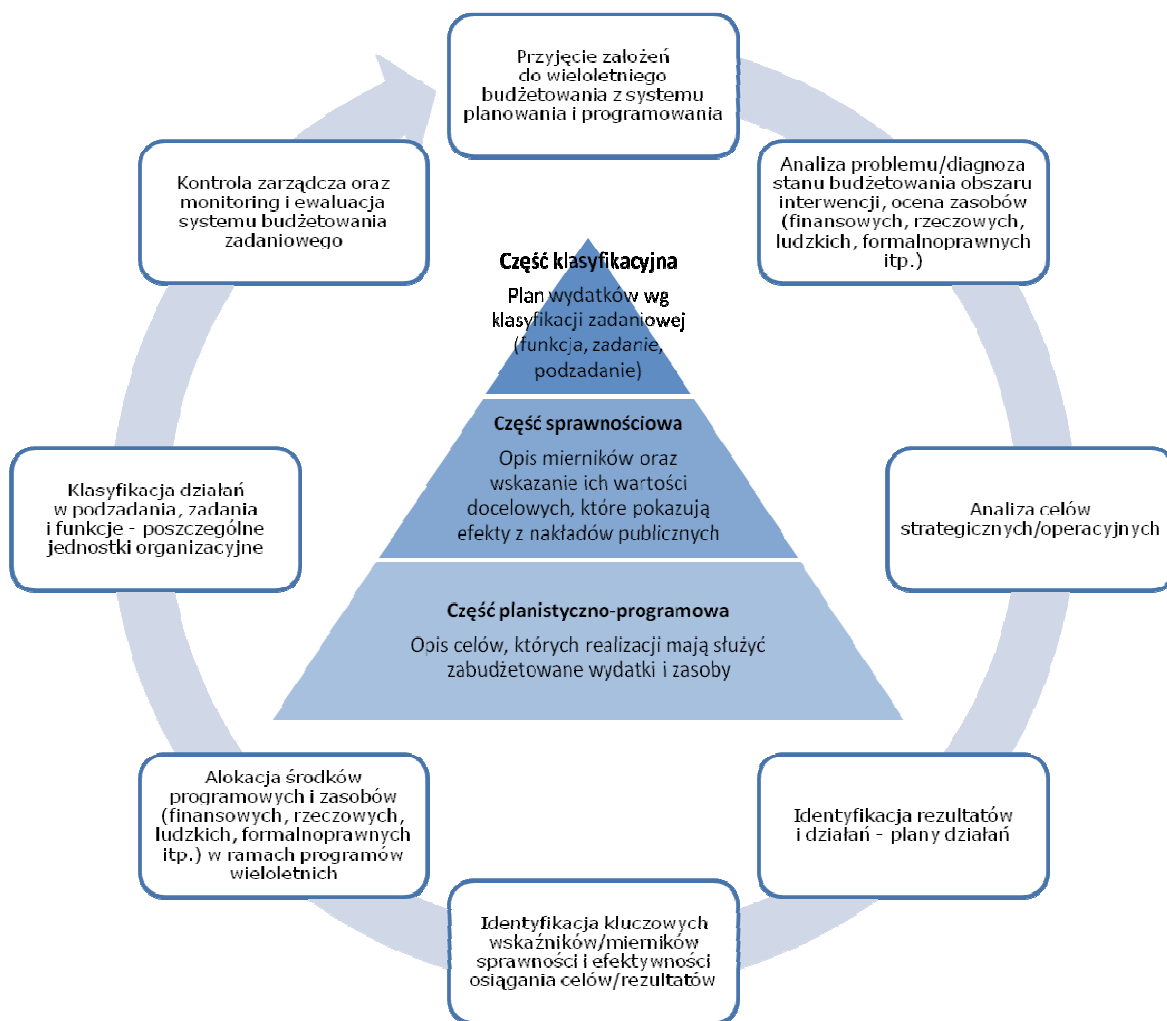
Rysunek nr 7. Model sprawności i wydajności zastosowany w Wielkiej Brytanii.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Performance budgeting In OECD countries*, OECD Publishing 2007, s. 194

Kluczowym elementem systemu zarządzania sprawnością jest budżetowanie zadaniowe (*performance budgeting*). Metodyka przygotowania budżetu zadaniowego wpisana jest w cykl zarządzania przez cele - zakłada przejście od identyfikacji założeń systemu budżetowego poprzez diagnozę stanu i analizę celów do wskazania systemu miar.





Rysunek nr 8. Metodyka przygotowania BZ w kontekście cyklu zarządzania przez cele.

Źródło: A. Bartoszewicz *Planowanie i programowanie rozwoju zintegrowane z budżetowaniem zadaniowym narzędziem zarządzania na poziomie kraju*, maszynopis, czerwiec 2011, s. 14.

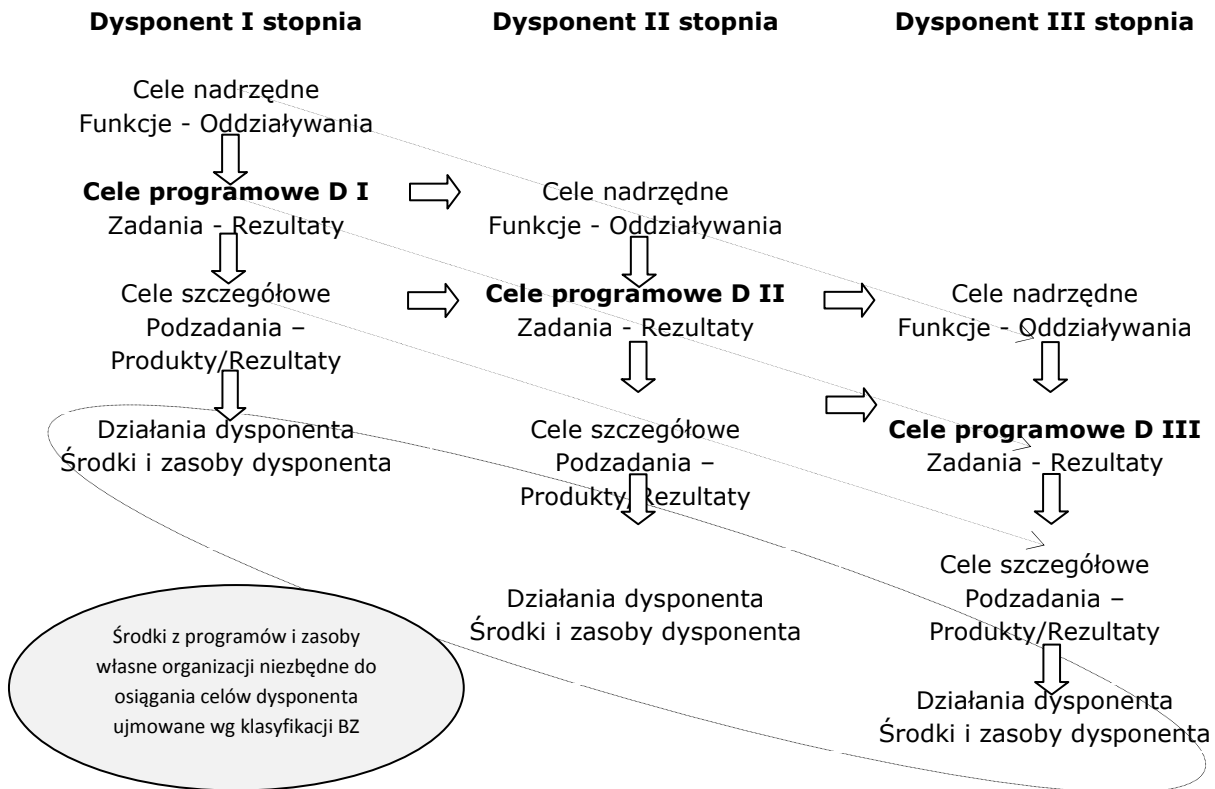
Kolejnym krokiem byłoby zaalokowanie środków i zasobów na wskazanych działaniach i ujęcie działań w wytworzony zadaniowy system klasyfikacji budżetowej. Środkami realizacji budżetu zadaniowego są projekty, inicjatywy, przedsięwzięcia zaplanowane w danej perspektywie czasowej odpowiadające okresowi programowania budżetowego (wynikające z wyników szerszych prac prognostycznych i programowo-planistycznych).





Środki służą osiągnięciu zdefiniowanych celów i poddawane są ocenie w ramach systemu miar opartego na wartościach kluczowych wskaźników/mierników wydajności: sprawności i efektywności działania (*Key Performance Indicators*)¹⁹.

Rysunek nr 9. Metodyka ujęcia dysponentów poszczególnych stopni w strukturze celów BZ.



Źródło: A. Bartoszewicz *Planowanie i programowanie rozwoju zintegrowane z budżetowaniem zadaniowym narzędziem zarządzania na poziomie kraju*, maszynopis, czerwiec 2011, s. 15

Cele organizacji wynikające z diagnozy potrzeb i problemów wraz z odpowiadającymi im wskaźnikami/miernikami (KPI) przekładane są na konkretne działania skierowane do różnych szczebli danej organizacji (danego dysponenta środków budżetowych) lub dzielone pomiędzy organizacjami (dysponentami różnych stopni) uczestniczącymi w systemie realizacji budżetu zadaniowego. Istotnym jest skuteczne zastosowanie metodyki włączenia dysponentów budżetowych różnych stopni w realizację budżetu poprzez nadanie im miejsca w strukturze osiągnięcia celów budżetowych.

Powyższe rozwiązanie uwzględnia metodę przechodniości celów (możliwość wskazania części własnych celów szczegółowych do realizacji przez dysponenta niższego stopnia) i uzupełniania interwencji poszczególnych dysponentów (dobudowywanie działań). Wyznaczona struktura celów dysponenta I stopnia określa jego model interwencji, równocześnie cel programu

¹⁹ Przy definiowaniu KPI wskazane jest między innymi wykorzystanie opracowanych przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona *Strategicznej Karty Wyników* oraz modelu *Public Service Value*. Patrz: R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*, PWN, Warszawa 2010





dysponenta I stopnia staje się celem nadrzędnym dla dysponenta II stopnia. Przejmuje on również cel/e szczegółowe dysponenta I stopnia, które uznaje za swoje cele programowe i dookreśla swoje cele szczegółowe.

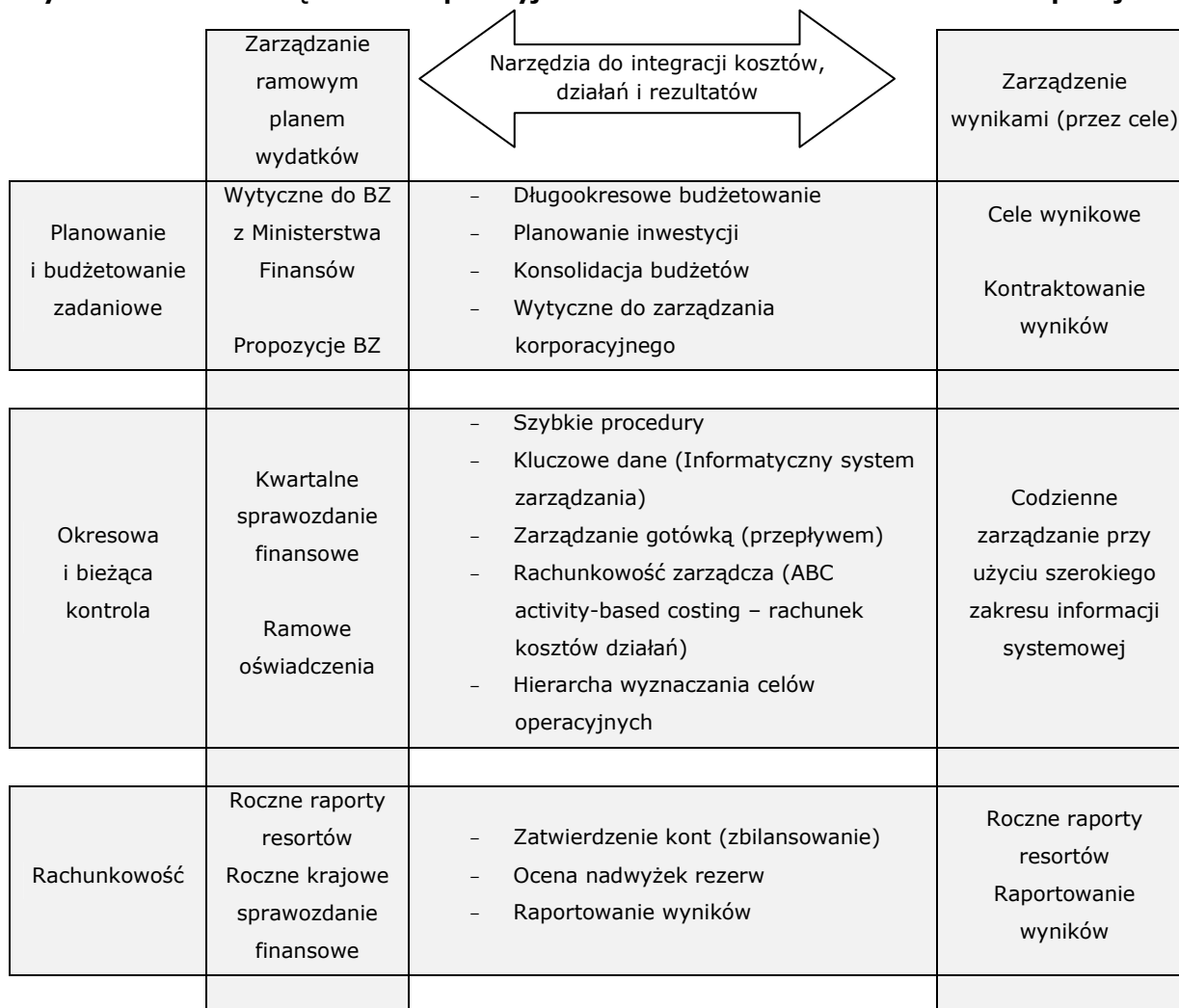
To samo podejście stosowane jest dla relacji celów dysponentów różnych stopni. Każdy z dysponentów definiuje zakres działań niezbędnych do osiągnięcia celów szczegółowych, które leżą w ich obszarze interwencji, zaś suma działań pozwala na określenie całościowej struktury budżetu zadaniowego dla każdego z dysponentów wg klasyfikacji (funkcja, zadanie, podzadanie) dostosowanej do pozycji dysponenta w strukturze wdrażania BZ, jak również łącznego w ramach systemu planistyczno-programowego.

Kolejnym obszarem różniącym podejście budżetowania tradycyjnego od zadaniowego jest sposób alokacji środków, które to nie są alokowane na jednostkach organizacyjnych, lecz na programach ujętych w systemie planowania i programowania, w którego realizacji uczestniczą poszczególne jednostki i organizacje. Budżetowanie zadaniowe wykorzystuje podejście do budżetowania oparte na tzw. metodzie mieszanej (połączenie planowania typu top – down i bottom – up). W metodzie tej, do poszczególnych jednostek trafiają wytyczne do budżetowania, wynikające z celów przyjętych w strategii średniookresowej. Na tej podstawie wszystkie jednostki organizacyjne planują działania operacyjne na najbliższy rok i kolejne lata oraz zasoby niezbędne do ich realizacji.

Należy podkreślić, że budżet zadaniowy jest jedynie narzędziem zarządzania przez cele i nie może być traktowany samodzielnie bez ujęcia go w ramy systemu kontroli zarządczej, monitoringu oraz ewaluacji sprawności i efektywności działania. Ponadto, z uwagi na włączenie w budżet zadaniowy, w przeciwieństwie do budżetowania tradycyjnego²⁰, poza informacją o planie wydatków części sprawnościowej i planistyczno-programowej, należy dokonać włączenia systemu budżetowania zadaniowego i kontroli zarządczej w system planowania i programowania wieloletniego.

²⁰ Budżet tradycyjny w Polsce obejmuje jedynie plan wydatków wg klasyfikacji budżetowej: część - dział - rozdział - paragraf.



**Rysunek nr 10. Zarządzenie korporacyjne na szczeblu ministerstwa – duńskie podejście.**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Performance budgeting In OECD countries*, OECD Publishing 2007, s. 136.

Na proces realizacji budżetu i programów nakładany jest system kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego i zewnętrznego oraz narzędzia controllingu strategicznego i operacyjnego, które pozwalają zagwarantować możliwość oceny realizowanych interwencji, bieżącego weryfikowania skuteczności i sprawności działania oraz modyfikacji nieskutecznych działań.

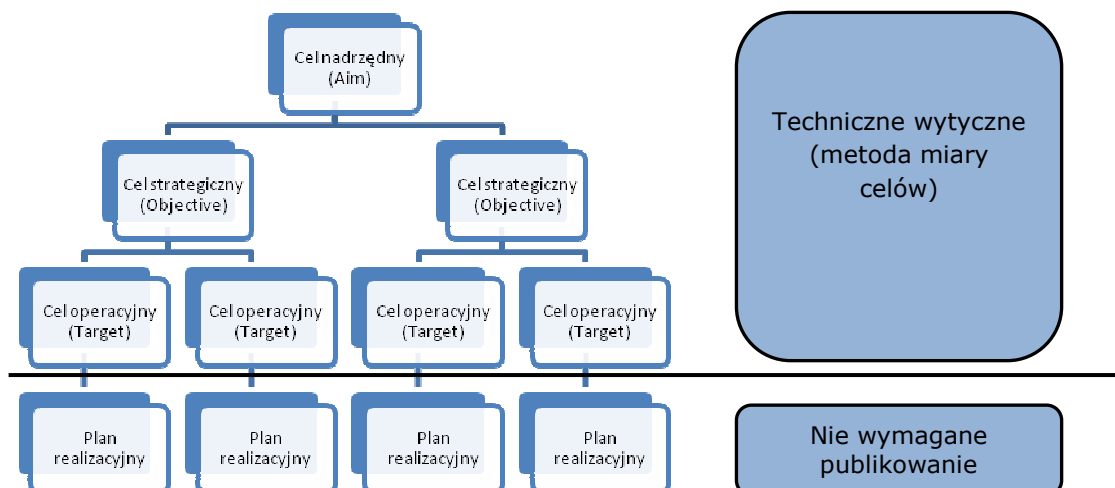
Zintegrowane podejście w wymiarze operacyjnym objawia się wdrożeniem korporacyjnych metod zarządczych zastosowanych już w krajach OECD, przykładem może być powyższe duńskie rozwiązanie.

Innym podejściem do zaimplementowania tego rozwiązania charakteryzuje się narzędzie zastosowane w Wielkiej Brytanii oparte na koncepcji tzw. umowy ramowej usług publicznych (*Public Service Agreement*). Metoda łączy zdefiniowany system celów z odpowiedzialnością za ich realizację oraz technicznymi wytycznymi akceptowanego społecznie sposobu realizacji interwencji.





Rysunek nr 11. Struktura Umowy Ramowej Usług Publicznych.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Performance budgeting In OECD countries*, OECD Publishing 2007, s. 196.

Analizując wskazaną metodykę oraz doświadczenia krajów OECD jednoznacznie można wskazać, że nie istnieje uniwersalny model budżetu zadaniowego²¹, jak również model integracji systemu planistyczno-programowego z systemem budżetowania zadaniowego. Z analiz Ministerstwa Finansów wynika, że większość rozwiązań opiera się na modelach wydajności, efektywności i sprawności działania, jak również na równych płaszczyznach, które łączą budżetowanie zadaniowe z systemem planowania i programowania wieloletniego.

²¹ Przegląd podejść do tematyki potwierdzający powyższe wnioski odnajdujemy m.in. w opracowaniu: *Performance budgeting in OECD countries*, OECD Publishing 2007





Bibliografia

1. A. Bartoszewicz *Planowanie i programowanie rozwoju zintegrowane z budżetowaniem zadaniowym narzędziem zarządzania na poziomie kraju*, maszynopis, czerwiec 2011.
2. Ch. Engel, *Quality Management Tools in CEE Candidate Countries: Current Practice, Needs and Expectations*, EIPA 2003.
3. D. Canning, E. Bennathan, *The Social Rate of Return on Infrastructure Investment*, World Bank Working Papers 2000.
4. D. Van de Walle, *Assessing the Welfare Impact of Public Spending*, World Bank Working Papers 1996.
5. Daft R. McIntosh N., A New Approach to design and use of management information, *California Management Review*, 1987 nr 21, s. 399-427.
6. E. Nowak, E. Pielechaty, M. Poszwa, *Rachunek opłacalności inwestycji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
7. I. Sobańska (red. nauk.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
8. J. Baffes, A. Shah, *Productivity of Public Spending. Sector Allocation Choices and Economic Growth*, World Bank Working Papers 1996.
9. J. Branco, J. de Araújo, Bureaucracy and the management-for-results: implementing MBO in a traditional bureaucracy, *European Group of Public Administration, Conference "Public Law and the Modernising State"* Lisbon, Portugal, 3-6 September 2003.
10. J. Czaputowicz (red. naukowy), *Administracja publiczna. Wyzwania w obiektywnej integracji europejskiej*, PWN, 2008.
11. J. Hausner, *Zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2008.
12. J. M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
13. Lacey M.R. *Managing Public Expenditures. An Enveloping World Bank perspective*, World Bank Discussion Papers 1989.
14. N. Birdsall, J. Estelle, *Efficiency and Equity in Social Spending*, World Bank Working Papers, 1990.
15. O. E. Hughes, *Public Management and Administration. An introduction*, The Macmillan Press Ltd, Londyn 1994.
16. P. F. Drucker, *The Practice of Management*, Harper & Row, New York 1954.
17. P. Kotler, N. Lee, *Marketing w sektorze publicznym*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2008.
18. P. Kotler *Marketing, Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*. Wydawnictwo Gebethner i Ska, Warszawa 1994.
19. *Performance budgeting in OECD countries*, OECD Publishing 2007.
20. *Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny*, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna





ds. Polityki Regionalnej, Raport końcowy przedłożony przez TRT Trasporti e Territorio oraz CSIL Centre for Industrial Studies, 16.6.2008.

21. *Public Expenditures Management Handbook*, The International Bank of Reconstruction and Development, Waszyngton, 1998.
22. R. Reinikka, J. Svenson, *How Inadequate Provision of Public Infrastructure and Services Affects Private Investment*, World Bank Working Papers 1999.
23. R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*, PWN, Warszawa 2010.
24. S. Devarajan, S. Vinaya, Z. Heng-fu, *What Governments buy? Composition of Public Expenditures and Economic Performance*, World Bank Working Papers 1993.
25. *Szkolenie w dziedzinie budżetowania zadaniowego w administracji publicznej 2010 r.*, Ministerstwo Finansów, Akademia Biznesu MDDP, Skrypt do projektu szkoleniowego współfinansowanego przez Unię Europejską z Europejskiego Funduszu Społecznego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.
26. *The State in the Changing World*, Oxford University Press, 1997.
27. W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego: koncepcje, metody, uwarunkowania*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1998.

