

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem



Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/
bazy_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciera, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Joanna Habelman

Uniwersytet Szczeciński

POMIAR I OCENA DOKONAŃ W ZARZĄDZIE MORSKICH PORTÓW SZCZECIN I ŚWINOUJŚCIE S.A.

Streszczenie: W artykule przedstawiono problematykę oceny działalności podmiotu zarządzającego portem morskim przez pryzmat jego dokonań. Omówiono obecnie stosowane mierniki służące do oceny celów i zadań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. Ponadto wskazano na potrzebę i znaczenie zastosowania kompleksowego systemu pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa. Autorka przedstawiła propozycję zastosowania strategicznej karty wyników jako instrumentu służącego do pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: pomiar dokonań, mierniki, strategiczna karta wyników, port morski.

1. Wstęp

Działalność polskich portów morskich jest uwarunkowana dynamicznym otoczeniem, dużą konkurencją oraz ogólnoswiatowymi tendencjami w transporcie morskim. Rozwój przedsiębiorstwa i osiągnięcie sukcesu zależą w dużej mierze od stopnia realizacji strategii, która formułuje najważniejsze, długookresowe cele przedsiębiorstwa.

Dostrzegając problematykę funkcjonowania portów morskich, kadra zarządzająca opiera swoje działania na obejmujących całe przedsiębiorstwo systemach pomiaru i oceny dokonań. W pomiarze i ocenie dokonań współczesnych portów morskich koncentruje uwagę na systematycznym monitorowaniu poziomu osiągania celów strategicznych, podejmowaniu działań korygujących oraz efektywnym wykorzystaniu posiadanych zasobów. Obecnie stosowane systemy pomiaru dokonań okazują się niewystarczające i menedżerowie poszukują nowoczesnych rozwiązań wspierających realizację strategii oraz pomiar i ocenę działalności portów morskich.

Celem artykułu jest przedstawienie metod pomiaru i oceny dokonań stosowanych w podmiocie zarządzającym portem morskim w Szczecinie i Świnoujściu oraz wskazanie potrzeby wprowadzenia kompleksowej metodyki. W artykule autorka proponuje zastosowanie strategicznej karty wyników jako kompleksowego systemu wykorzystanego do pomiaru i oceny dokonań portu morskiego.

2. Istota pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie

Pierwsze akcenty pomiaru dokonań pojawiły się wraz z powstaniem systemu rachunkowości i służyły ocenie finansowego aspektu działalności przedsiębiorstw. Wraz ze wzrostem złożoności działalności gospodarczej nastąpił intensywny rozwój systemów pomiaru dokonań o nowe kategorie ekonomiczne.

Analiza literatury wskazuje, że nie ma jednoznacznej definicji pomiaru dokonań. Często używa się zamiennie sformułowania „pomiar wyników”. Pojęcia te nie są tożsame, ponieważ z punktu widzenia nauki rachunkowości finansowej pomiar i ocena wyników utożsamiane są z wynikiem finansowym, który stanowi element oceny finansowych dokonań przedsiębiorstwa. Natomiast pomiar dokonań ma znaczenie zdecydowanie szersze i odnosi się do różnych kategorii ekonomicznych. Dokonania przedsiębiorstwa należy rozpatrywać jako wielowymiarowe kategorie ekonomiczne charakteryzujące całokształt działalności przedsiębiorstwa.

Zmiany warunków funkcjonowania przedsiębiorstw i wzrost zapotrzebowania kadry zarządzającej na informacje dotyczące oceny działalności przedsiębiorstw spowodowały rozwój koncepcji pomiaru dokonań, wyróżniając jego trzy fazy [Michalak 2008, s. 77]:

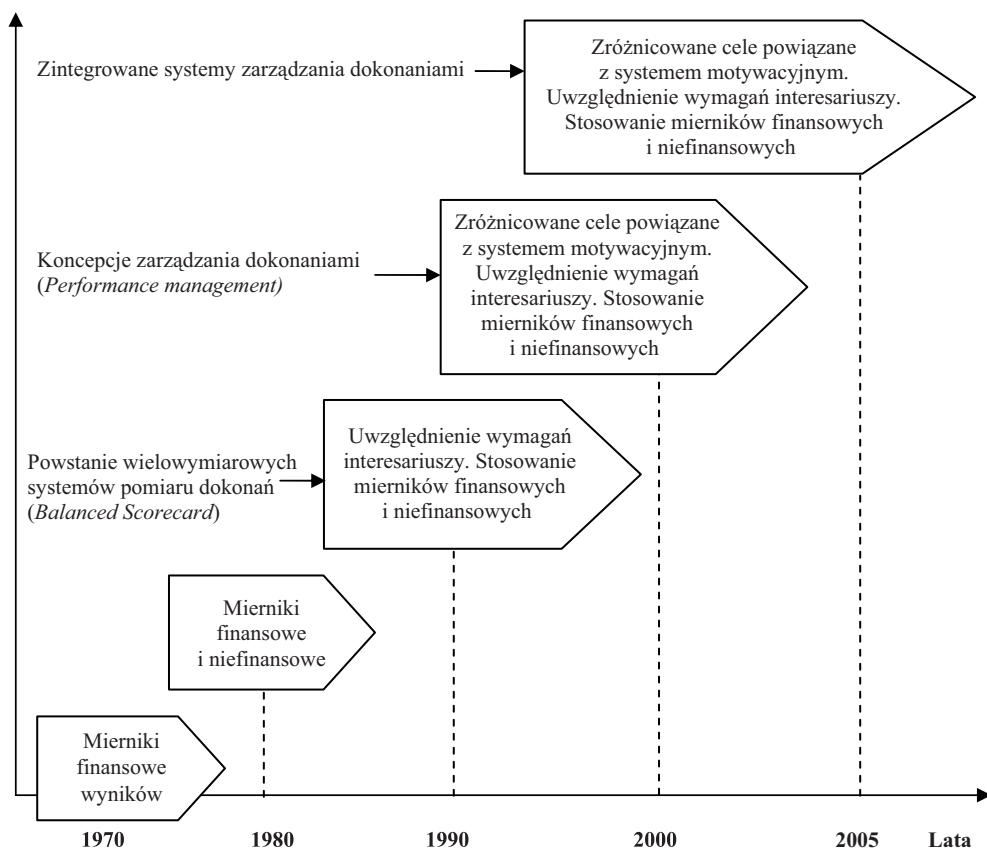
1. Faza pierwsza obejmuje okres do 1950 r., kiedy pomiar dokonań był oparty na wykorzystaniu pojedynczych mierników finansowych. W okresie tym istniały proste struktury organizacyjne, wymagania klientów nie odgrywały większej roli, a elementem istotnym, służącym ocenie działalności przedsiębiorstw, była efektywność produkcji. Miernikiem oceny dokonań przedsiębiorstw były przede wszystkim: wynik finansowy, wskaźniki rentowności oraz poziom realizacji budżetu.

2. Faza druga obejmuje lata 1950–1985. W okresie tym zaczęło działać wiele przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym, powstawały bardziej złożone struktury organizacyjne, a wymagania klientów znacznie wzrosły. Kluczowym elementem rozwoju koncepcji pomiaru dokonań stały się efektywność inwestowania kapitału i zachowanie płynności finansowej. Miernikami oceny dokonań przedsiębiorstw były jednak w dalszym ciągu mierniki finansowe.

3. Faza trzecia obejmuje okres po 1985 r. i charakteryzuje się dynamicznym wzrostem przepływu towarów i kapitałów oraz szybkim postępem technicznym. W fazie tej znacznie wzrosły wymagania klientów. Zaczęły się tworzyć bardzo złożone struktury organizacyjne, co skutkowało zwiększonym poziomem skomplikowania działalności przedsiębiorstw. Okres ten cechował się intensywnym rozwojem koncepcji pomiaru dokonań z wykorzystaniem różnorodnych mierników, zarówno finansowych, jak i niefinansowych. W pomiarze i ocenie dokonań przedsiębiorstw istotnej roli nabrało spełnienie wymagań dużej grupy interesariuszy. W okresie tym powstało wiele nowoczesnych koncepcji służących monitorowaniu i ocenie działalności jednostek gospodarczych: strategiczna karta wyników (*Balanced Scorecard*), piramida wyników (*Performance Pyramid*), koncepcja pomiaru dokonań Europej-

skiej Federacji Zarządzania Jakością (European Federation of Quality Management – EFQM) i wiele innych.

Ewolucję koncepcji pomiaru dokonań przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Ewolucja koncepcji pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Michalak 2010, s. 79–99].

Zadaniem pomiaru dokonań jest osiągnięcie zbieżności celów przedsiębiorstwa i jego pracowników, a najważniejszą cechą jest zdolność do mierzenia dokonań w taki sposób, aby zmobilizować pracowników do działania zgodnie ze strategią przedsiębiorstwa. Osiągnięcie spójności celów przedsiębiorstwa z celami pracowników jest jednym z warunków skutecznej implementacji strategii w przedsiębiorstwie.

Pomiaru dokonań określa się przez osiągnięcie poniższych celów [*Statement on management* 1998, s. 4]:

- objaśniania celów strategicznych przedsiębiorstwa,
- skoncentrowania działań na kluczowych procesach i zasobach,

- identyfikowania czynników krytycznych wymagających znacznej uwagi,
- informowania o zmieniających się wynikach, zarówno tych pozytywnych jak i negatywnych,
- mierzenia wyników w odniesieniu do wymagań interesariuszy,
- dostarczania informacji o osiągniętych wynikach i stosowaniu motywacyjnego systemu wynagradzania.

Biorąc pod uwagę zgodność dokonań ze strategią przedsiębiorstwa, dokonania można podzielić na: dokonania o charakterze strategicznym, związane z przyszłymi szansami biznesowymi przedsiębiorstwa oraz dokonania o charakterze operacyjnym, które powstają w wyniku działań operacyjnych i ich usprawnień.

Aby pomiar dokonań stanowił skuteczny instrument wspierający zarządzanie przedsiębiorstwem, powinien być powiązany z jego strategią, zakomunikowany i zaakceptowany przez wszystkich pracowników. Powinien również odnosić się do zdefiniowanych przez przedsiębiorstwo celów, które będą podlegać pomiarowi i ocenie oraz umożliwiać przekazanie informacji zwrotnej zainteresowanym poziomom zarządzania.

Pomiar dokonań jest jednym z warunków racjonalnego działania każdego przedsiębiorstwa. Zgodnie z maksymą „Nie możesz zarządzać tym, czego nie możesz zmierzyć”, przedsiębiorstwo, chcąc się rozwijać i konkurować w otoczeniu, powinno dokonywać oceny swoich działań i działań różnych grup interesariuszy.

Ocena działania przedsiębiorstwa jest postrzegana przez pryzmat wydajności, skuteczności i efektywności. W pomiarze dokonań wydajność (produktywność) oznacza porównanie osiągniętych wyników z poniesionymi nakładami. Skuteczność natomiast odnosi osiągnięte wyniki do wyznaczonych przez przedsiębiorstwo celów, a efektywność, polegająca na maksymalizacji wyników ekonomicznych przy danych nakładach lub minimalizacji nakładów przy danym wyniku ekonomicznym, to wynik racjonalnego gospodarowania [Michalak 2010, s. 386].

W systemie pomiaru dokonań prezentowane są różne podejścia do efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw. Pierwsze to podejście klasyczne, oparte na wynikach finansowych, takich jak wskaźniki rentowności lub ekonomiczna wartość dodana. Drugie podejście prezentuje pomiar efektywności w wielokryterialnym ujęciu działalności przedsiębiorstwa, stosowany w takich koncepcjach, jak *Tableau de Bord* i strategiczna karta wyników (*Balanced Scorecard*).

Stosowane w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. (ZMPSiŚ S.A.) pomiar i ocena dokonań służą:

- stymulowaniu działań i dostarczaniu informacji o osiągnięciu założonych celów,
- podejmowaniu decyzji operacyjnych i strategicznych,
- określeniu obecnej i przyszłej sytuacji przedsiębiorstwa,
- usprawnianiu komunikacji wewnętrznej pomiędzy wszystkimi szczeblami zarządzania oraz poszczególnymi pracownikami,
- edukacji i nauce, czyli tworzeniu tzw. organizacji uczącej się,
- tworzeniu pozytywnego wizerunku Spółki i usprawniania komunikacji zewnętrznej.

Biorąc pod uwagę interesariuszy portów morskich, pomiar i ocena dokonań dotyczą:

- współpracy z kontrahentami portu morskiego, przez ocenę wartości dostarczonej, np. wzrost satysfakcji klienta nastąpi poprzez wzrost jakości oferowanych usług,
- konkurencji, poprzez analizę udziału w rynku w polskich portach morskich oraz portach południowego Bałtyku, przez kształtowanie odpowiedniej kultury działań biznesowych,
- akcjonariuszy, za pomocą zwiększenia wartości firmy i maksymalizacji wartości akcji,
- pracowników, przez wzrost wartości oferowanej pracownikom, np.: wzrost wynagrodzenia, dostępność szkoleń oraz rozwój pracowników,
- społeczności lokalnej poprzez tworzenie nowych miejsc pracy i ochronę środowiska naturalnego.

Stosowanie pomiaru dokonań pozwala na lepsze zrozumienie przez pracowników procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie i dokonywanie usprawnień w celu realizacji założonych zamierzeń przedsiębiorstwa.

3. Rola mierników w systemie pomiaru dokonań

Współczesne warunki funkcjonowania przedsiębiorstw wymagają stosowania kompleksowego pomiaru i oceny ich działalności. Do pomiaru dokonań niezbędne jest stosowanie odpowiednich mierników. Miernik jest to „miara, wskaźnik określający wielkość, jakość lub wartość czegoś lub kryterium oceny jakiegoś zjawiska” [<http://sjp.pwn.pl/slownik/>].

Mierniki są podstawowym elementem pomiaru dokonań. Pozwalają na liczbowe przedstawienie procesów, działań i zjawisk zachodzących w przedsiębiorstwie, umożliwiają agregację danych oraz ułatwiają ich prezentację. W celu zachowania porównywalności wszystkie mierniki powinny być liczone według tych samych zasad w całym przedsiębiorstwie.

Tradycyjne systemy pomiaru efektywności przedsiębiorstwa opierają się przede wszystkim na miernikach finansowych, które są ważne w ocenie bieżącej działalności jednostki, natomiast nie wskazują drogi na przyszłość. Ocena działalności przedsiębiorstwa za pomocą mierników finansowych mocniej motywuje pracowników do zachowań przynoszących rezultaty krótkoterminowe, natomiast często zapomina się o długoterminowym wzroście wartości firmy.

Przedmiotem szczególnego zainteresowania powinny być mierniki odnoszące się do najważniejszych celów strategicznych przedsiębiorstwa. Są one równoważne z kluczowymi czynnikami sukcesu, które istnieją na każdym poziomie organizacyjnym jednostki gospodarczej.

Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. dokonuje oceny swoich dokonań za pomocą:

- tradycyjnych mierników finansowych, które wyrażone są w jednostkach pieniężnych i wyliczane na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach finansowych, takich jak wynik finansowy netto, płynność finansowa, wskaźniki zadłużenia, rentowności itp.,
- mierników niefinansowych, wyrażonych w jednostkach niepieniężnych, najczęściej w wielkościach procentowych i służących ocenie pozycji przedsiębiorstwa w sektorze czy kontaktów z klientami zewnętrznymi, np: wielkości i struktura przeładunków, udział w rynku, satysfakcja klientów.

Stosowanie w ZMPSiŚ S.A. mierników finansowych wynika z generowanych informacji finansowych, które jednostka wykorzystuje w sprawozdawczości finansowej. Podstawowym miernikiem finansowym stosowanym do oceny racjonalności gospodarowania w przedsiębiorstwie jest wynik finansowy (zysk lub strata). O istotności zysku jako miernika dokonań i jego przydatności w procesie decyzyjnym świadczy to, że jest on zasadniczą informacją zawartą w sprawozdaniu finansowym, wynikającą z bilansu oraz rachunku zysków i strat. Na podstawie informacji z rachunku zysków i strat można dokonać oceny poszczególnych rodzajów działalności przedsiębiorstwa: podstawowej i pozostałej działalności operacyjnej, działalności finansowej oraz działalności wynikającej ze zdarzeń nadzwyczajnych. Ponadto wynik finansowy wykorzystywany jest do obliczania innych wskaźników finansowych, np. wskaźników rentowności.

Mierniki finansowe służą również do monitorowania stopnia realizacji budżetów, które są najpopularniejszą formą planowania finansowego stosowaną w podmiotach zarządzających portami morskimi. Budżet jako zestawienie dochodów i wydatków musi być opisany zestawem mierników pozwalających na ustalenie stopnia realizacji zadań. Mierniki te pozwalają ocenić jakość i efektywność realizowanych zadań operacyjnych wynikających z przyjętych celów strategicznych. Pomiar i ocena dokonań na podstawie budżetu polegają na porównaniu odpowiednich wielkości zawartych w budżecie z danymi faktycznymi i ustaleniu odchyłań.

Mierniki finansowe mogą służyć również jako element dopingujący kierownictwo jednostki do poszukiwania nowych sposobów realizacji istniejących procesów, w celu poprawy osiągniętych wyników finansowych.

Dostrzegając zalety wyniku finansowego jako miernika oceny działalności przedsiębiorstwa, należy jednak zasygnalizować jego wady. Wynik finansowy służy ocenie dokonań przedsiębiorstwa tylko jako całości, a nie poszczególnych obszarów, procesów, działań lub pracowników. Ponadto wynik finansowy opiera się na danych historycznych, które w ocenie dokonań nie wskazują możliwości na przyszłość dla przedsiębiorstwa. Ocena dokonań z wykorzystaniem wyniku finansowego nie wskazuje również na wielkość zaangażowanego kapitału, przez co nie można stwierdzić jego efektywności. Dodatkowo wynik finansowy może być wykorzystywany w celu minimalizacji obciążeń podatkowych. Ze względu na łatwość w pozyskiwaniu danych do obliczenia wyniku finansowego, jego pojemności informacyjnej i zrozumiałości jest on powszechnie stosowany jako podstawa oceny dokonań przedsiębiorstwa.

Posługiwanie się miernikami finansowymi do oceny działalności nie daje jednostce wiedzy na temat wielu procesów w niej zachodzących i nie wskazuje na elementy niezbędne do uzyskania przewagi konkurencyjnej. Dla zarządzających portem morskim elementem warunkującym sukces jest ocena dokonań zorientowanych na klienta. W praktyce orientacja oznacza:

- gotowość i umiejętność pozyskiwania informacji od klientów na temat ich potrzeb i oczekiwań,
- kreowanie misji przedsiębiorstwa na podstawie wartości istotnych dla klienta,
- kształtowanie oferty rynkowej w dostosowaniu do odpowiedniego segmentu rynku,
- budowanie stałej i pozytywnej relacji z klientami,
- zapewnienie udziału wszystkich pracowników w tworzeniu wartości dla klienta,
- systematyczne mierzenie poziomu jakości świadczonych usług oraz poziomu satysfakcji klientów.

Przykładowe mierniki finansowe i niefinansowe stosowane do pomiaru i oceny dokonań Zarządu Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Przykładowe rodzaje mierników stosowane do oceny dokonań w ZMPSiŚ S.A.

Obszar/proces	Miernik finansowe	Mierniki niefinansowe
Zarządzanie operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> – wynik finansowy netto – wyniki na poszczególnych rodzajach działalności – stopień realizacji budżetów przychodów i kosztów ($\pm 10\%$ od przyjętych założeń) – wskaźniki rentowności, płynności, zadłużenia 	<ul style="list-style-type: none"> – wynik certyfikacji Zintegrowanego Systemu Zarządzania – wyniki audytu wewnętrznego – wyniki kontroli zewnętrznych – skuteczność podjętych działań korygujących i zapobiegawczych
Pozyskanie i obsługa klienta	<ul style="list-style-type: none"> – przychody ze sprzedaży poszczególnych rodzajów usług 	<ul style="list-style-type: none"> – stosunek liczby nowych klientów do nawiązanych kontaktów – satysfakcja klientów, udział w rynku
Budowa i rozbudowa infrastruktury portowej	<ul style="list-style-type: none"> – stopień realizacji planu inwestycyjnego 	<ul style="list-style-type: none"> – wyniki kontroli zewnętrznych i wewnętrznych realizowanych inwestycji
Zarządzanie zasobami ludzkimi	<ul style="list-style-type: none"> – koszty szkoleń przypadające na jednego pracownika 	<ul style="list-style-type: none"> – zadowolenie pracowników – liczba zgłoszonych pomysłów/1 pracownika – liczba szkoleń/1 pracownika
Najem/dzierżawa majątku portowego	<ul style="list-style-type: none"> – stopień realizacji przychodów – ($\pm 10\%$ od przyjętych założeń) 	<ul style="list-style-type: none"> – liczba zgłoszonych reklamacji

Źródło: opracowanie własne.

Stosowanie do pomiaru i oceny dokonań tylko metod opartych na miarach finansowych w zasadniczy sposób ogranicza możliwości pełnej i wyczerpującej analizy obecnej i przyszłej sytuacji przedsiębiorstwa oraz możliwości jego rozwoju. Ocena ta jest w szczególności istotna ze względu na dużą konkurencyjność portów morskich. Do oceny dokonań podmiotów zarządzających portami morskimi niezbędne jest zastosowanie kompleksowego instrumentu realizującego powyższe wymagania.

4. Przegląd wybranych koncepcji pomiaru dokonań

Złożoność działalności gospodarczej, nasilająca się konkurencja i zwiększenie zapotrzebowania dużej grupy interesariuszy na informację wykorzystywaną w procesie podejmowania decyzji i służącą ocenie tych decyzji spowodowały rozwój istniejących i powstanie nowych systemów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Do najpopularniejszych koncepcji stosowanych w praktyce gospodarczej zalicza się koncepcje pomiaru wartości dla interesariuszy.

Ze względu na coraz mniejszą popularności stosowania w przedsiębiorstwach koncepcji pomiaru wartości dla akcjonariuszy, w artykule zaprezentowano wybrane koncepcje pomiaru dokonań dla interesariuszy. Uzasadnieniem wyboru jest możliwość zastosowania ich w podmiocie zarządzającym portem morskim.

Koncepcje pomiaru wartości dla interesariuszy kładą nacisk na pomiar i ocenę dokonań aspektów finansowych i niefinansowych działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia szerokiej grupy interesariuszy portu morskiego. Są przeciwstawieniem dla mierników finansowych, które są oparte na danych *ex post* i za pomocą których trudno zdiagnozować czynniki przyszłego sukcesu przedsiębiorstwa.

Do najbardziej rozpowszechnionych na świecie systemów pomiaru dokonań, uwzględniających wiele aspektów działalności przedsiębiorstwa, zalicza się:

- *Tableau de Bord*,
- piramidę wyników (*Performance Pyramid*),
- koncepcję pomiaru dokonań Europejskiej Federacji Zarządzania Jakością (EFQM),
- strategiczną kartę wyników (*Balanced Scorecard*).

Tableau de Bord została sformułowana we Francji jako narzędzie służące pracownikom technicznym do pomiaru fizycznych działań przedsiębiorstwa. Głównym założeniem *Tableau de Bord* było położenie akcentu na szybkość generowania informacji zarządczych oraz uzupełnienie informacji pochodzących z rachunkowości finansowej. W trakcie rozwoju *Tableau de Bord* koncepcja ta zyskała popularność dzięki orientacji „z góry na dół”, czyli założeniom, że wskaźniki na niższych poziomach struktury organizacyjnej wynikają z mierników na wyższych poziomach zarządzania, a wszystkim miernikom przyporządkowane są odpowiednie działania. Typowymi miernikami stosowanymi do pomiaru dokonań według koncepcji *Tableau de Bord* były wskaźniki produkcyjne, takie jak: wydajność, liczba awarii, czas przestoju, oraz mierniki niematerialne, np.: absencja pracowników, czas produkcji,

morale pracowników [Michalak 2010, s. 420]. Zastosowanie tej koncepcji pozwala na szybki przegląd dokonań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przez pryzmat realizowanej strategii. Koncepcja ta zyskała dużą popularność w latach 80. XX w. we Francji, jednakże w innych krajach nie przyjęła się.

Kolejną koncepcją służącą do pomiaru dokonań przedsiębiorstwa jest piramida wyników. Głównym jej zadaniem było przekazanie informacji o celach zdefiniowanych przez najwyższe kierownictwo niższym poziomom zarządzania oraz szybkie dostarczenie kierownikom informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Ponadto piramida wyników miała komunikować i raportować informacje o dokonaniach przedsiębiorstwa wszystkim pracownikom, z uwzględnieniem ich celów finansowych i niefinansowych. Cechą charakterystyczną piramidy wyników jest stosowanie zróżnicowanych mierników w zależności od poziomów w strukturze organizacyjnej. Strukturę piramidy wyników, opracowaną przez R.L. Lyncha i K.F. Crossa przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Struktura piramidy wyników

Źródło: [Michalak 2008, s. 119].

Koncepcja pomiaru dokonań Europejskiej Federacji Zarządzania Jakością (EFQM) ukierunkowana jest na poprawę jakości i zakłada, że przedsiębiorstwo można przedstawić za pomocą czynników i wyników z zastosowaniem punktacji *RADAR*, która składa się z pięciu elementów:

- *Results* – rezultaty,
- *Approach* – **podejścia**,

- *Deployment* – rozwój,
- *Assessment* – ocena,
- *Review* – przegląd.

Koncepcja EFQM wyróżnia się pięć obszarów determinujących wyniki, do których zalicza się: zarządzanie, orientację na pracowników, satysfakcję klientów, strategię i politykę jakości, zasoby i procesy, oraz cztery płaszczyzny dokonań przedsiębiorstwa: wyniki finansowe, zadowolenie klientów, odpowiedzialność pracowników oraz zadowolenie pracowników [Michalak 2008, s. 123]. Budowa koncepcji EFQM przypomina strukturę strategicznej karty wyników, ponieważ w swoim założeniu uwzględnia równorzędne interesy tych samych grup interesariuszy.

Nowoczesne systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa powinny umożliwić ocenę stopnia osiągnięcia celów strategicznych oraz uwzględniać kluczowe czynniki sukcesu. Słynną koncepcją rachunkowości zarządczej, przyjmującą za punkt wyjścia konieczność wieloaspektowego i strategicznego spojrzenia na dokonania przedsiębiorstwa, jest strategiczna karta wyników.

5. Strategiczna karta wyników jako kompleksowy system pomiaru dokonań w portach morskich

Region Morza Bałtyckiego jest jednym z najszybciej rozwijających się regionów w transporcie morskim. Dynamika rozwoju wywiera bezpośredni wpływ na funkcjonowanie portów morskich. Wobec nasilającej się konkurencji ze strony portów europejskich polskie porty morskie zmuszone są do poszukiwania najkorzystniejszych rozwiązań w celu podniesienia efektywności i konkurencyjności. W takiej sytuacji istotną rolę odgrywają opracowanie odpowiednich metod zarządzania oraz dobór odpowiednich instrumentów, które pozwolą utrzymać oraz umacniać osiągniętą pozycję rynkową.

Skuteczne zarządzanie współczesnym portem morskim wymaga realizacji przyjętej strategii działania, bieżącego monitorowania i szybkiego reagowania na pojawiające się zmiany oraz systematycznej oceny realizacji dokonań jednostki. W związku z tym istnieje potrzeba zaprojektowania i wdrożenia zintegrowanego systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Instrumentem, który zrealizuje powyższe wymagania, jest strategiczna karta wyników (*Balanced Scorecard*).

Strategiczna karta wyników powstała na początku lat 90. jako rezultat projektu badawczego kierowanego przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona. Na podstawie badań opracowali oni koncepcję kompleksowego monitoringu efektów działalności przedsiębiorstwa. W początkowej fazie koncepcja ta opracowana była jako system wskaźników przedstawiających mierzalne i niemierzalne efekty działalności przedsiębiorstwa. W procesie dalszego rozwoju strategicznej karty wyników wypracowano nowe powiązania przyczynowo-skutkowe oraz wykreowano mapę strategii, obejmującą relacje pomiędzy czterema perspektywami i ich wpływ na osiągnięte przez organizację wyniki.

Strategiczna karta wyników jest instrumentem, które odzwierciedla przyjętą strategię firmy poprzez zestaw mierników strategicznych działań i służy:

- przełożeniu celów strategicznych firmy na krótkoterminowe cele i zadania,
- zapewnieniu równowagi pomiędzy celami z różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa,
- jasnej komunikacji strategii wśród wszystkich pracowników danej organizacji,
- bieżącemu monitorowaniu i ocenie postępów w osiąganiu celów,
- lepszej motywacji pracowników poprzez wprowadzenie systemu miar i powiązaniu ich z systemem wynagrodzeń.

Strategiczna karta wyników identyfikuje czynniki, które mogą tworzyć przyszłą wartość jednostki gospodarczej. W karcie wyników oprócz mierników finansowych dużo istotniejsze są mierniki niefinansowe, które są ze sobą ściśle powiązane i wynikają z wizji oraz strategii działania.

Pomiar dokonań Zarządu Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. powinien obejmować całe przedsiębiorstwo, sformułowane procesy oraz poszczególnych pracowników. Obecnie w jednostce dokonuje się pomiaru i oceny wszystkich procesów zdefiniowanych w ramach Zintegrowanego Systemu Zarządzania. Ocenie podlegają cele jakościowe i środowiskowe oraz stopień realizacji mierników zdefiniowanych do każdego procesu. Ocena dokonywana jest za pomocą mierników finansowych i niefinansowych, które są prezentowane przez Liderów procesów w ramach Kompleksowego Przeglądu Zarządzania. Kartę oceny procesu prezentuje tab. 2.

Tabela 2. Karta oceny procesu

Lp.	Zagadnienie	Wyniki/ocena
1	Ocena aktualności i przydatności dokumentacji procesu – aktualność kart procesu, procedur i instrukcji	
2	Charakter odstępstw/niezdgodności w procesie – jeżeli wystąpiły	
3	Analiza skuteczności podjętych działań korygujących	
4	Analiza skuteczności podjętych działań zapobiegawczych	
5	Analiza skuteczności podjętych działań doskonalących	
5	Ocena stopnia spełnienia mierników i celów procesu	

Wynik oceny całego procesu

Ocena skuteczności procesu	
Możliwości doskonalenia	

Źródło: materiały wewnętrzne ZMPSiŚ S.A.

W celu doskonalenia zarządzania zasobami ludzkimi i dokonywania oceny pracowników w przedsiębiorstwie wdrażany jest model kompetencji, którego zadaniami są:

- przyspieszenie rozwoju pracowników,
- stworzenie fundamentów do systemu ocen,
- sformułowanie działań rozwojowych w organizacji,
- określenie ścieżek kariery,
- przygotowanie pracowników do wdrożenia strategicznej karty wyników.

Celem wdrożenia modelu kompetencji jest również udoskonalenie działalności przedsiębiorstwa w oparciu o jego kluczowe czynniki sukcesu oraz zdefiniowane cele strategiczne. Dodatkowo model kompetencji jest podstawą wszystkich systemów i gwarantem ich spójności.

Wszystkie działania, które jednostka prowadzi, mają na celu przygotowanie przedsiębiorstwa i kadry pracowniczej do skutecznej implementacji strategicznej karty wyników.

Wdrożenie strategicznej karty wyników w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. pozwoli na udoskonalenie połączenia systemu zarządzania strategicznego z operacyjnym oraz sprawne przełożenie strategii na codzienne działania organizacji. Kadra menedżerska uzyska możliwość szybszego otrzymywania informacji koniecznych do podejmowania decyzji sprzyjających sprawnemu osiąganiu zamierzonych celów. Ponadto znajdzie odpowiedź na pytanie: czy podąża we właściwym kierunku i jakie ma podjąć działania, aby osiągnąć sukces i uzyskać przewagę konkurencyjną? Zrównoważenie celów i mierników strategicznej karty wyników z celami i miernikami odnoszącymi się do kluczowych grup klientów, z którymi współpracują porty morskie, przyczyni się do poprawy pozycji przedsiębiorstwa na rynku, zwiększenia satysfakcji klientów, co przełoży się na wzrost przewagi konkurencyjnej.

Dzisiejsze porty morskie zmuszone są do przewidywania przyszłych potrzeb kontrahentów, tworzenia nowych rozwiązań i technologii dostosowanych do zmieniających się wymagań na rynku usług morskich. Wdrożenie strategicznej karty wyników pozwoli kadrze zarządzającej na globalne i interdyscyplinarne spojrzenie na działalność jednostki. Największą korzyścią dla przedsiębiorstwa będzie stworzenie mapy strategii, która identyfikuje związki z poszczególnymi działaniami strategicznymi. Pełniejsze zrozumienie strategii i uzyskanie szybkiego się rozwiązania powstających problemów pozwoli na jak najszybsze reagowanie na pojawiające się zagrożenia. Mapa strategii pozwoli również na lepsze zrozumienie przez pracowników strategii organizacji, poprawę ich motywacji, ułatwienie precyzowania, komunikowania i monitorowania realizacji strategii oraz na skupienie się na czynnikach będących źródłem wartości w długim okresie, co w konsekwencji zachęci potencjalnych inwestorów do długoterminowego zaangażowania się w przedsiębiorstwo. Zarządzanie przedsiębiorstwem opartym na strategicznej karcie wyników daje możliwość posiadania szerszych i kompleksowych informacji dotyczących kondycji przedsiębiorstwa i kształtowania się na przyszłość.

6. Podsumowanie

System pomiaru i oceny dokonań jest bardzo istotnym elementem w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Dotyczy wielu aspektów jego działalności, dlatego powinien być rozpatrywany z punktu widzenia interesów różnych grup. Do pomiaru i oceny dokonań portów morskich można zastosować strategiczną kartę wyników, która pozwala na wieloaspektową ocenę przedsiębiorstwa.

Zastosowanie strategicznej karty wyników w portach morskich pozwoli w optymalny sposób kreować rozwój jednostki z uwzględnieniem wszystkich aspektów wynikających z zadań, jakie się jej przypisuje oraz powiązań występujących w gospodarce morskiej.

Literatura

<http://sjp.pwn.pl/slownik/>].

Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.

Michalak J., *Pomiar dokonań*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

Statement on management, „Accounting Statement” 1998, no. 4, *Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems*.

MEASUREMENT AND EVALUATION OF ACHIEVEMENTS OF SZCZECIN AND ŚWINOUJŚCIE SEAPORTS AUTHORITY

Summary: In the article, issues relating to the evaluation of activities of entities managing seaports are presented as viewed through the prism of their achievements. The currently used by the company system of measurement and evaluation of achievements has been described and the need for the implementation of up-to-date solutions has been indicated. The author has presented a suggestion of implementation of a balanced scorecard as the instrument serving the purpose of multidimensional evaluation of the company's operation.

Keywords: measurement of achievements, indicators, strategic card of results, seaport.