

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Niepłowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Olga Szolno

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl

**SYSTEM MONITOROWANIA REALIZACJI CELÓW
W SAMORZĄDOWEJ JEDNOSTCE BUDŻETOWEJ***

**SYSTEM OF MONITORING THE OBJECTIVES
ACHIEVEMENTS IN SELF-GOVERNMENT
BUDGET UNIT**

DOI: 10.15611/pn.2016.442.43

JEL Classification: H83

Streszczenie: Pomiar dokonań jednostki powinien się opierać na skonstruowaniu systemu obejmującego wyznaczenie celów, sposobów ich osiągnięcia (zadań) oraz mierników służących do pomiaru stopnia ich realizacji. Wymienione elementy powinny być zdefiniowane na podstawie dokumentów o znaczeniu strategicznym dla danej jednostki (wewnętrznych i zewnętrznych), opisujących jej funkcjonowanie. Do określonych celów i zadań należy przyporządkować najlepsze pod względem metodologicznym mierniki. Dobór mierników ma istotne znaczenie dla obiektywnej oceny funkcjonowania jednostki, w tym zasadności wydatkowania środków publicznych. Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia mierników badających stopień realizacji celów w samorządowych jednostkach budżetowych. W artykule zaprezentowano wymogi odnoszące się do sposobu konstruowania mierników oraz system kontroli zarządczej na przykładzie jednostki oświatowej. Dokonano także oceny zastosowanych w tej jednostce mierników, wskazując ich wady i zalety. Osiągnięciu celu służyło zastosowanie takich metod badawczych, jak przegląd literatury, w tym aktów prawnych, oraz analiza opisowa danych pierwotnych uzyskanych m.in. w drodze wywiadów pogłębionych.

Słowa kluczowe: mierniki, cele, kontrola zarządcza, budżet zadaniowy, jednostka budżetowa.

Summary: Unit performance measurement should be based on the construction of a system which includes the setting of targets, the manner of its implementation (tasks) and meters (one sequence objectives). These elements should be defined on the basis of strategic documents of the unit and internal documents describing its functioning. For specific purposes and tasks the best measures in terms of methodology should be assigned. The choice of measures is essential for the objective assessment of the functioning of a unit, including the legitimacy of spending of public funds. The aim of the article is to show the importance of studying the measures of the degree of fulfillment of the government budgetary units. The article presents the requirements in the context of constructing metrics and management control system in the aspects of the objectives, tasks and measures on the example of an education unit. The author also assessed measures used in this unit indicating their advantages and disadvantages. Research methods such as literature review, including legal acts, analysis of primary data and descriptive analysis are used in the article.

Keywords: measures, targets, management control, performance budget, budgetary unit.

* Artykuł przygotowany w ramach projektu badawczego Narodowego Centrum Nauki (nr 2014/15/N/HS4/01340).

1. Wstęp

Każda jednostka gospodarcza powinna posiadać efektywny system zarządzania, którego skuteczność w dużym stopniu decyduje o osiągniętych wynikach oraz pozycji na rynku. Współczesna gospodarka zmusza wszystkie podmioty, w tym jednostki samorządowe, do poszukiwania nowoczesnych rozwiązań, które pozwolą udoskonalić system zarządzania umożliwiając ich efektywne funkcjonowanie.

Jednym z nowych narzędzi, które przyczyniają się do podniesienia sprawności działania jednostek sektora publicznego, jest system budżetowania zadaniowego. System ten jest obligatoryjny dla jednostek rządowych i jedynie fakultatywny dla jednostek samorządu terytorialnego. Stąd instrumentem, który ma szansę przyczynić się do zwiększania efektywności i skuteczności działania, może okazać się obowiązkowy dla całego sektora finansów publicznych system kontroli zarządczej. Odpowiednio skonstruowany, może chronić środki publiczne przed nadmiernym i nieefektywnym wydatkowaniem, a także poprawić jakość świadczonych usług publicznych. Jednocześnie kontrola zarządcza w samorządach może stanowić instrument stymulujący do wdrożenia budżetu zadaniowego, który stanowi spełnienie zasad efektywnego i skutecznego działania.

Jednostki publiczne, realizując zadania oraz osiągając założone cele, zaspokajają potrzeby społeczności lokalnej. Aby można było zmierzyć stopień ich wykonania, niezbędne jest przeprowadzenie pomiaru dokonań za pomocą mierników. Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia tego pomiaru w samorządowej jednostce budżetowej oraz wskazanie roli i wymogów dotyczących definiowania mierników w systemie kontroli zarządczej. Autorka dokona także oceny stosowanych mierników w wybranej jednostce budżetowej. W pracy zostały wykorzystywane takie metody badawcze, jak przegląd literatury, w tym aktów prawnych, oraz opisowa analiza danych pierwotnych uzyskanych m.in. w drodze wywiadów pogłębionych.

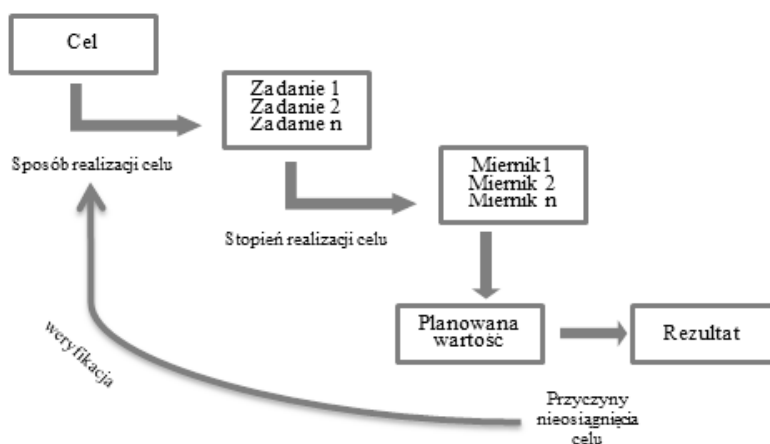
2. System pomiaru dokonań w jednostce budżetowej – wybrane elementy

System pomiaru dokonań powinien uwzględniać trzy główne pojęcia: cel, zadanie oraz miernik. Pomiar dokonań można traktować jako system zarządzania jednostką pod względem monitorowania (oceny jej działalności), jak również zdefiniować go jako pomiar sprawności jednostki [Strąk 2012].

Jednym z najważniejszych aspektów konstruowania systemu zarządzania jednostką jest określenie celów (zbieżnych z celami jednostki nadrzędnej), których osiągnięcie będzie realizowane przez wykonywanie zadań. Za cel można uznać „pożądaną przyszłą stan rzeczy, który pragnie osiągnąć osoba lub organizacja. Innymi słowy, jest to pożądaną stan docelowy podejmowanych działań” [Orłowski 2010]. Zadanie natomiast to podjęte przez jednostkę działania, które są realizowane z wy-

korzystaniem środków publicznych w taki sposób, aby osiągnąć zaplanowany cel. Dla jednego celu można przyporządkować jedno lub kilka zadań, przy czym należy pamiętać, by nie mnożyć zadań z myślą „im więcej, tym lepiej”, bowiem sama liczba przypisanych do celów zadań nie jest wyznacznikiem jakości pracy jednostki. Z kolei miernik wraz ze zdefiniowaną procentową lub kwotową wartością pożądaną to instrument służący do mierzenia i badania stopnia realizacji zadań, a w konsekwencji celów wyznaczonych przez jednostkę [Białończyk, Kasiak 2010]. Jednostki powinny zatem skupić się na zdefiniowaniu powyższych elementów, które stanowiąc będą podstawę do oceny prowadzonej przez nie działalności w zakresie skuteczności oraz efektywności, w tym racjonalności w wydatkowaniu środków publicznych.

Realizacja zadań jest monitorowana pod względem stopnia sprawności, czyli odnosi się do skuteczności (stopnia, w jakim osiągnięte zostały założone cele, zadania) oraz efektywności (stopnia osiągnięcia celu przy założonych nakładach) [Lubińska 2009b]. Niezmiernie ważnym elementem są tu mierniki, które oprócz badania stopnia realizacji celów powinny jednocześnie uwzględniać poniesione nakłady. Jest to kluczowy element systemu, pozwalający jednostce na dokonanie oceny postępu osiągniętego w wyniku realizacji poszczególnych zadań [Kuś 2011]. Sytuacja, gdy uzyskana wartość jest niewspółmierna z pożądaną, wywołuje konieczność określenia przyczyn powstałych odchyłeń oraz podjęcia działań korygujących.



Rys. 1. Proces pomiaru dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Zdefiniowanie mierników monitorujących stopień realizacji wyznaczonych celów i zadań ułatwia proces decyzyjny i jest *de facto* realizacją zasady przejrzystości i racjonalności wydatkowania zasobów publicznych [Lubińska 2009a]. Mierniki powinny być tak skonstruowane, by za ich pomocą możliwa była ocena realizacji wykonywanych zadań. Ocena winna uwzględniać sprawdzenie istotności realizowa-

nego zadania, użyteczność społeczną, ciągłość oraz efektywność i skuteczność. Funkcjonowanie jednostek publicznych zgodnie z powyższymi zasadami wynika z ustawy o finansach publicznych [Ustawa z dnia 28.08.2009 r. ...], która narzuca obowiązek prowadzenia przez rządowe i samorządowe jednostki sektora finansów publicznych systemu kontroli zarządczej oraz budżetu w układzie zadań obligatoryjnie jedynie dla jednostek rządowych.

Zgodnie z ustawą kontrola zarządcza stanowi ogół działań, które są podejmowane dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób efektywny, racjonalny, terminowy oraz zgodny z obowiązującym prawem i wyznaczonymi standardami. Jednym z jej głównych celów jest zapewnienie „skuteczności i efektywności działania” oraz „efektywności i skuteczności przepływu informacji” [Ustawa z dnia 28.08.2009 r. ...].

Budżetowanie zadaniowe jako zarządzanie wydatkami publicznymi za pomocą wyznaczonych celów (skonkretyzowanych i zhierarchizowanych) ułatwia osiągnięcie rezultatów mierzonych miernikami realizacji celów [Lubińska 2007]. Samorządowe jednostki budżetowe, w tym jednostki oświatowe (szkoły), zaliczane są do grupy jednostek sektora finansów publicznych, które zostały objęte (jak na razie) wyłącznie obowiązkiem wprowadzenia i wykorzystania kontroli zarządczej.

3. Mierniki monitorowania – wymagania w zakresie ich definiowania

W literaturze przedmiotu, jak i praktyce można spotkać różne pojęcia dotyczące systemu pomiaru, takie jak miernik, wskaźnik czy też współczynnik. W raporcie Departamentu Budżetu Zadaniowego zostały one wyjaśnione [Raport... 2007]. Pojęcie „miernik” odnosi się do określonej wartości, przede wszystkim liczbowej. Wskaźnik natomiast jest to relacja dwóch cech o takich samych mianach (np. relacja liczby bezrobotnych do osób aktywnych zawodowo, stosunek nakładów na administrację podatkową do dochodów podatkowych), zaś współczynnik określa stosunek dwóch cech o zróżnicowanych mianach (koszt wykształcenia ucznia, koszt wybudowania 1 km autostrady). W ramach kontroli zarządczej funkcjonuje głównie termin „miernik” jako źródło informacji o stopniu zrealizowanego zadania (osiągnięcia celu).

W literaturze przedmiotu przedstawione są wytyczne i wymagania w zakresie konstruowania mierników oraz ich cechy, których posiadanie daje możliwość uzyskania pożądanego rezultatu.

Budując mierniki, można posłużyć się zarówno Komunikatem nr 6 MF z dnia 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem, jak i wytycznymi w nacie budżetowej [Rozporządzenie z dnia 13.06.2013 r. ...] w zakresie wyznaczania mierników realizacji celów dla budżetu zadaniowego. Mierniki powinny być tak skonstruowane, by rzetelnie, efektywnie i obiektywnie wskazywać stopień realizacji celu i zadań, bazować na wiarygodnych i w miarę łatwo dostępnych informacjach oraz być spójne i oszczędne.

Jednostka, budując mierniki stopnia realizacji celów, powinna opierać się na następujących zasadach [Pogoda, Chrzanowski, Marczewski 2010]:

- precyzyjność celów – ustalenie ich w taki sposób, aby wynik pomiaru był przydatny w procesie decyzyjnym;
- kaskadowanie – mierniki określające stopień realizacji celów jednostki muszą być w ścisłej korelacji z miernikami jednostki nadrzędnej;
- zbilansowanie – zestaw mierników do określania poziomu wykonania celów powinien wskazywać na całościowy obraz realizowanych przez jednostkę zadań z uwzględnieniem obszarów i skutków aktywności jednostki; zestaw ten ma również dbać o prawidłowy stosunek kosztów zastosowania mierników i wartości informacji otrzymanych z ich wykorzystaniem;
- bieżąca weryfikacja – mierniki powinny być dostosowywane do zmieniających się warunków zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych panujących w jednostce;
- solidność mierników – mierniki mają dostarczać takich informacji, na podstawie których można obiektywnie ocenić zakres realizacji wyznaczonych zadań.

Kolejne wymogi stawiane miernikom, wskazywane w literaturze przedmiotu, to kryteria związane z zasadą SMART, która wyróżnia pięć podstawowych cech [Misiąg 2015]: *simple* (prosty), *measurable* (mierzalny), *achievable* (osiągalny), *realistic* (możliwy do osiągnięcia) oraz *time-bound* (określony w czasie).

Wymogi te są tylko zbiorem ogólnych cech, jakie powinny posiadać mierniki. Brak jest w zakresie kontroli zarządczej ustalonej bazy mierników dla jednostek budżetowych, dlatego też system pomiaru dokonań jest samodzielnie opracowywany przez poszczególne jednostki.

4. Mierniki w kontroli zarządczej – wybrane elementy na przykładzie szkoły ponadgimnazjalnej X w Lublinie

Ze względu na fakt, iż miasto Lublin nie wdrożyło systemu budżetowania zadaniowego, poszczególne jednostki wypracowują we własnym zakresie swoje cele, zadania i mierniki w ramach systemu kontroli zarządczej. Wytyczne dotyczące tej kontroli określone literą prawa [Zarządzenie nr 132/1/2015...] tylko zobowiązują jednostki do jej stosowania przy pozostawieniu względnej swobody w zakresie sposobu funkcjonowania. Możliwości w tym zakresie uzależnione są od potrzeb jednostki. Tym samym różna może być skuteczność i przydatność kontroli zarządczej.

Przytoczone zarządzenie definiuje kontrolę zarządczą, jej główne obszary i cele oraz wskazuje osoby odpowiedzialne za realizację. Zawarto w nim też charakterystykę kontroli zarządczej, procedurę wyznaczania celów, zadań i mierników ich realizacji oraz wskazano minimalne wymogi co do jej funkcjonowania. Zarządzenie to wskazuje, że cele („zamierzony stan do osiągnięcia w perspektywie rocznej, któremu służy realizacja zadań”) ustalane w jednostce powinny być oparte na celach strategicznych. Określa też podstawowe atrybuty celów oraz kryteria, jakie powinny

być brane pod uwagę przy ich wyznaczaniu. Ponadto przedstawia cechy mierników („sposób pomiaru stopnia realizacji zadania wraz z planowaną wartością do osiągnięcia”) oraz wskazuje harmonogram wyznaczania celów. W załączniku do zarządzenia podany jest też układ celów, zadań, mierników oraz wymaganych sprawozdań z realizacji.

Minimalne wymogi wdrażania kontroli zarządczej wskazują, by określać cele, zadania i mierniki w rocznym horyzoncie czasowym, z zachowaniem legalności, oszczędności, terminowości, a przede wszystkim efektywności.

Jednostki samorządowe, konstruując swoje cele, opierają się na dokumentacji o charakterze strategicznym, wieloletnich planach oraz wewnętrznych regulacjach. W ramach kontroli zarządczej można stosować trzy rodzaje mierników: produktu, określających stopień uzyskanych efektów, rezultatu, będących miarami zadań do osiągnięcia, i oddziaływania, czyli poziomu jakości.

W samorządowych jednostkach oświatowych odpowiedzialny za system kontroli zarządczej jest dyrektor szkoły, który opracowuje propozycje celów i zadań wraz z określonymi miernikami i przesyła je do zatwierdzenia jednostce nadrzędnej w terminie do 15 marca każdego roku. Po zakończeniu roku kalendarzowego szkoła sporządza sprawozdania z ich wykonania z jednoczesnym wyjaśnieniem przyczyn ewentualnych odchyłeń. Analizowane są źródła i przyczyny wszelkich nieprawidłowości celem podjęcia działań korygujących [Sawicki 2010].

W badanej szkole na podstawie założeń wynikających z ustaw, standardów oraz zarządzenia prezydenta opracowano dwa zarządzenia dyrektora szkoły w sprawie wprowadzenia zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, które określają system wyznaczania i monitorowania realizacji celów i zadań oraz powołania osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie kontroli zarządczej. Zespół nauczycieli ds. kontroli zarządczej opracowuje cele, zadania i mierniki na podstawie analizy pracy szkoły. Dokonywana jest ona przez zespół ds. koncepcji i strategii pracy szkoły oraz zespół ds. ewaluacji wewnętrznej, który wyznacza też harmonogram przeprowadzenia ewaluacji pracy szkoły w perspektywie rocznej, określa sposoby przeprowadzania badań sprawdzających spełnianie przez szkołę określonych celów i zadań oraz techniki i narzędzia badawcze. Wskazuje też osoby odpowiedzialne za badanie oraz terminy, w jakich ma być ono przeprowadzone. Na koniec każdego roku i semestru sporządzane jest sprawozdanie z wyników badań. Podobnie działa komisja ds. koncepcji i strategii pracy szkoły, która przeprowadza analizę działań i określa korzyści płynące dla uczniów i szkoły. Sporządza również sprawozdanie z ewaluacji realizacji koncepcji pracy szkoły w danym roku, w którym określa mocne i słabe strony szkoły, a także przedstawia rekomendację bądź programy naprawcze.

Sprawozdania są obszernymi dokumentami analizowanymi na spotkaniach rad pedagogicznych mających na celu poprawę jakości pracy szkoły i podwyższenie jakości kształcenia. Te wewnętrzne dokumenty służą szczegółowej ocenie wykonania celów i zadań. Na ich podstawie tworzone są sprawozdania przekazywane do organu prowadzącego szkołę.

5. Ogólna ocena systemu monitorowania realizacji celów jednostek budżetowych

Do 2014 r. w Lublinie nie było opracowanej bazy celów, zadań ani mierników w roku ramach kontroli zarządczej, co nie pozwalało na dokonywanie analiz porównawczych w tym zakresie wśród szkół określonego rodzaju. Taka propozycja została wypracowana przez dyrektorów szkół na spotkaniach warsztatowo-szkoleniowych z pracownikami Urzędu Miasta w roku 2014 jako założenia na rok 2015 dla poszczególnych rodzajów placówek oświatowych. Wyodrębniony został cel priorytetowy, który należy traktować jako obligatoryjny w systemie kontroli zarządczej, przy czym każda jednostka może określić własne cele dodatkowe wynikające ze specyficznych warunków i charakteru jej działalności. W tabeli 1 przedstawiono cele, zadania i mierniki zastosowane w badanej szkole ponadgimnazjalnej X w Lublinie.

Ze względu na fakt, że system monitorowania realizacji celów funkcjonuje w konkretnej jednostce, możliwe jest dokonanie jego oceny, a więc wskazanie zarówno zalet, jak i wad wynikających z jego wdrożenia. Podstawową zaletą analizowanego systemu jest to, że stosuje się go do szczególnie istotnych obszarów działalności, nie tylko z punktu widzenia podmiotu badanego, ale także jednostki nadzorującej. Oczekiwane cele, a tym samym i efekty podejmowanych działań, mają charakter społeczny i często jakościowy, w związku z czym trudno je zmierzyć. Niemniej jednak bez próby ich kwantyfikacji, a więc określenia i obliczenia właściwych mierników, zarządzanie wymienionymi obszarami w zasadzie nie byłoby możliwe. Brak informacji na temat stopnia osiągnięcia założonych efektów, ich zmian z okresu na okres nie pozwalałby bowiem na dokonanie oceny efektywności i skuteczności podejmowanych działań. Bez pomiaru trudno byłoby stwierdzić, czy wykonywane czynności przynoszą zamierzony skutek, czy może należy dokonać zmian w sposobie realizacji określonych procesów.

Za pomocą systemu monitorowania realizacji celów kierownictwo uzyskuje szczegółowe informacje o sposobie działania podległych jednostek. Możliwe staje się więc nie tylko zidentyfikowanie obszarów, które funkcjonują właściwie, ale również wykrycie negatywnych tendencji w kształtowaniu się określonych zjawisk oraz słabych stron badanych podmiotów, którym można wówczas poświęcić więcej uwagi. Na podstawie analizy wartości obliczonych mierników można też dokonać oceny chociażby pracowników pod kątem skuteczności wykonywanych przez nich działań czy wykorzystania czasu pracy, ale także ilości i jakości użytkowanych zasobów majątkowych.

Prezentując zalety omawianego rozwiązania, należy również wskazać na możliwość stosowania benchmarkingu, czyli porównywania wartości wszystkich lub wybranych mierników z miernikami obliczonymi w innych, podobnych jednostkach. Należy jednak zaznaczyć, że warunkiem jego stosowania jest precyzyjne określenie przez organ nadzorujący konkretnych mierników, a także metodyki ich obliczania.

Tabela 1. Cele, zadania i mierniki szkoły ponadgimnazjalnej w Lublinie

Lp.	Cel	Najważniejsze zadania służące realizacji celu	Mierniki określające stopień realizacji zadania	
			Nazwa	Planowana wartość do osiągnięcia na koniec roku
1	Zapewnienie wysokiej jakości kształcenia	Pełna realizacja podstawy programowej we wszystkich oddziałach kończących cykl kształcenia	Liczba zrealizowanych godzin wynikających z planów nauczania	100%
		Wysoka frekwencja uczniów na zajęciach	Wskaźnik frekwencji (liczba godzin, na których uczniowie byli obecni/liczba godzin przewidzianych cyklem nauczania)	85%
		Przygotowanie uczniów do egzaminu maturalnego	Wskaźnik zdawalności egzaminu (liczba absolwentów, którzy zdali egzamin maturalny/liczba absolwentów, którzy przystąpili do egzaminu maturalnego)	69%
		Uzyskanie świadectwa ukończenia szkoły przez uczniów klas maturalnych	Wskaźnik ukończenia szkoły (liczba uczniów, którzy ukończyli szkołę/liczba uczniów klasyfikowanych w klasach kończących szkołę)	60%
			Wskaźnik kończących szkołę (liczba uczniów w klasach kończących/liczba uczniów rozpoczynających naukę w klasie 1)	80%
2	Zapewnienie bezpiecznych warunków nauki i pracy	Doskonalenie kontroli zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków korzystania z obiektów szkolnych	Liczba zrealizowanych kontroli	1 raz do roku
		Zapewnienie bezpieczeństwa uczniom	Liczba wypadków uczniów	5
		Terminowe wykonywanie badań lekarskich	Wskaźnik wykonywania badań lekarskich (liczba pracowników, którzy wykonali w terminie badania lekarskie/liczba pracowników skierowanych na badania lekarskie)	100%

3	Prawidłowe zarządzanie zasobami ludzkimi	Zatrudnianie nauczycieli zgodnie z kwalifikacjami	Wskaźnik zatrudnienia nauczycieli zgodnie z kwalifikacjami (liczba nauczycieli zatrudnionych zgodnie z kwalifikacjami/liczba zatrudnionych nauczycieli)	100%
		Zapewnienie szkoleń dla pracowników pedagogicznych	Wskaźnik szkoleń rady pedagogicznej (liczba zrealizowanych szkoleń rady pedagogicznej/liczba zaplanowanych szkoleń rady pedagogicznej)	100%
4	Zapewnienie bazy dla szkoły	Zapewnienie właściwej bazy techniczno-dydaktycznej do prowadzenia kształcenia i egzaminowania	Wskaźnik wyposażenia stanowisk egzaminacyjnych określonych przez standardy Centralnej Komisji Egzaminacyjnej	100%
5	Prawidłowe zarządzanie finansami publicznymi	Prawidłowo sporządzane plany finansowe oraz prawidłowa sprawozdawczość	Wskaźnik: terminowość i rzetelność sprawozdań finansowych	Brak błędów, złożone w terminie
		Wydatkowanie środków finansowych zgodnie z prawem	Dokumentacja dotycząca dokonywania zakupów na podstawie prawa zamówień publicznych lub regulaminów wewnętrznych	100% zakupów zgodnie z prawem
		Wykonanie planu dochodów na dany rok	Realizacja planu dochodów	100%

Źródło: dokumentacja badanego podmiotu.

Dopiero tego rodzaju miary spełniają warunek porównywalności. Dzięki zestawianiu ze sobą wartości osiągniętych przez różne jednostki można wykryć podmioty najlepsze (wzorcowe), podejmujące najskuteczniejsze działania, i najgorsze z punktu widzenia określonej cechy, które powinny zmienić sposób wykonywania pewnych zadań.

Aby zapewnić obiektywizm w dokonanej ocenie prezentowanego systemu, konieczne jest również scharakteryzowanie jego słabych stron. Za podstawową wadę należy uznać konieczność poniesienia dodatkowych kosztów, które wiążą się zarówno z bieżącym rejestrowaniem niezbędnych danych, jak i z uzyskiwaniem informacji wynikowych, czyli obliczaniem wartości różnego rodzaju mierników. Realizacja tego typu działań wymaga zaangażowania pracowników, którzy nie mogą w tym samym czasie wykonywać innych zadań, a także posiadania i zużywania zasobów majątkowych. Opisane czynności generują więc dodatkowe koszty wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń, amortyzacji sprzętu komputerowego zużycia materiałów biurowych i energii. Nie można również pominąć kosztów wiążących się z właściwym przygotowaniem personelu. Osoby, które odpowiedzialne są za wdrożenie omawianego rozwiązania, powinny bowiem dokładnie wiedzieć, czego się od nich oczekuje, na czym polega wdrażany system, jak poszczególne mierniki są obliczane i interpretowane. Brak przygotowania, wiążący się przykładowo z nieprzeprowadzeniem odpowiednich szkoleń, może spowodować, że mierniki będą obliczane na podstawie niewłaściwych lub nierzetelnych danych. Wspomnieć należy również o niechęci personelu do wprowadzania zmian, szczególnie takich, którym towarzyszy zwiększanie zakresu obowiązków bez dodatkowego wynagrodzenia.

Pewnymi niedoskonałościami obarczona jest również sfera koncepcyjna systemu monitorowania realizacji celów. Przede wszystkim nie każdy miernik w sposób precyzyjny i dokładny opisuje wykonanie określonego zadania. Przykładowo założona liczba zrealizowanych kontroli dotyczących BHP wcale nie gwarantuje, że zapewnione są bezpieczne i higieniczne warunki pracy oraz nauki, szczególnie że sposób przeprowadzenia tej kontroli nie podlega pomiarowi. Również zrealizowanie 100% godzin wynikających z planu nauczania czy duża frekwencja uczniów na zajęciach nie musi oznaczać wysokiej jakości kształcenia. Mierniki te nie uwzględniają bowiem poziomu realizowanych zajęć czy zakresu przekazanej wiedzy.

6. Zakończenie

Budżetowe jednostki samorządowe w celu zapewnienia sprawności funkcjonowania muszą mieć ściśle wyznaczone priorytetowe obszary działania wraz z określonymi celami i zadaniami. Dla jednostek oświatowych podstawowym obszarem jest zapewnienie jakości kształcenia uczniów na odpowiednio wysokim poziomie.

Ze względu na to, że nie ma uniwersalnych mierników, niezmiernie ważne stają się wybór i konstrukcja odpowiednich mierników ułatwiających zarządzanie szkołą w zakresie wyznaczonych celów i zadań. Podjęcie decyzji odnośnie do pożądaných mierników ma istotne znaczenie związane z wyeliminowaniem ryzyka dotyczącego nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki oświatowej, jej finansów, braku realizacji statutowych zadań i niewłaściwej oceny całokształtu działalności.

Prawidłowo dobrane mierniki stają się narzędziem niezastąpionym w sprawnym zarządzaniu. Jednocześnie kontrola zarządcza może stanowić pierwszy krok i stymulator do przyszłego wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostkach samorządowych, w tym oświatowych, co może znacznie usprawnić system zarządzania w kierunku wzrostu efektywności.

Literatura

- Białończyk W., Kasiak Ł., 2010, *Budżet państwa*, [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Lachiewicz W. (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Komunikat nr 23 MF z dnia 30.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Kuś A., 2011, *Mierniki jako narzędzie badania efektywności celów i zadań formułowanych w budżecie zadaniowym*, [w:] *Budżet zadaniowy jako nowoczesne narzędzie zarządzania gospodarką narodową*, Siedlecka A. (red.), PSW, Biała Podlaska.
- Lubińska T., 2009a, *Budżetowanie zadaniowe w kontekście zasad podatkowych i zasad budżetowych*, [w:] *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, Wieteska S., Wypych M. (red.), Uniwersytet Łódzki, Łódź.
- Lubińska T., 2009b, *Zasady skuteczności i efektywności jako zasady pomiaru efektów i nakładów publicznych*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Lubińska T. (red.), Difin, Warszawa.
- Lubińska T. i in., 2007, *Budżet zadaniowy – racjonalność – przejrzystość – skuteczność*, [w:] *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Lubińska T. (red.), Difin, Warszawa.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Misiąg J., Tomalak M., 2015, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego. Przewodnik*, PRESScom, Wrocław.
- Orłowski W.M., 2010, *Cele formułowane w budżecie zadaniowym jako niezbędny element zarządzania środkami publicznymi przez efekty*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Postuła M., Perczyński P. (red.), MF, Warszawa.
- Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K., 2010, *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Postuła M., Perczyński P. (red.), Ministerstwo Finansów, Warszawa, za: Choosing the Right FABRIC – A Framework For Performance Information, marzec 2001.
- Raport *Budżet zadaniowy na rok 2008, 2007*, tom I, Departament Budżetu Zadaniowego, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Warszawa.
- Rozporządzenie MF z dnia 13.06.2013 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014, Dz.U. poz. 702.

Sawicki K., 2010, *Kierunki zmian w zakresie kontroli zarządczej i nadzoru*, [w]: *System zarządzania kosztami i dokonania*, Nowak E., Nieplowicz M. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 120, Wrocław.

Strąk T., 2012, *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.

Świderek I., 2012, *Budżet zadaniowy i strategiczna karta wyników w jednostkach samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

Zarządzenie nr 132/1/2015 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 30 stycznia 2015 r. zmieniające zarządzenie 75/12/2014 Prezydenta Miasta Lublin z dnia 31 grudnia 2014 r. w sprawie określenia zasad funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w Urzędzie Miasta Lublin i jednostkach organizacyjnych miasta Lublin, wydanie drugie.