

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

## Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow  
Edward Nowak  
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska  
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://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 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-522-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
<b>Paulina Belch:</b> Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych .....	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
<b>Halina Buk:</b> Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Pomiar dokonań w bankach islamskich .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations .....	134
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania .....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	209
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i> .....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Planowanie kosztów w ujęciu procesowym .....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
<b>Monika Łada:</b> Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
<b>Marta Nowak:</b> Moral conflict in performance measurement.....	372
<b>Agnieszka Nóżka:</b> Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera .....	391
<b>Ewa Różańska:</b> Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Supply chain management practices in SME sector .....	432

<b>Piotr Szczypa:</b> Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin .....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej .....	501

## Summaries

<b>Anna Bartoszewicz:</b> Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit .....	13
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich .....	24
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
<b>Paulina Belch:</b> Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Determinants of the education costs at universities	62
<b>Leszek Borowiec:</b> Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
<b>Halina Buk:</b> Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management .....	84
<b>Michał Chalastra:</b> Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
<b>Małgorzata Czerny:</b> Performance measurement in Islamic banks .....	105
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Biological benefits in profitability account of agricultural production .....	112
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants .....	121
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego .....	134

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use .....	146
<b>Aleksandra Ferens:</b> Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
<b>Rafał Jagoda:</b> Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
<b>Jacek Jaworski, Jacek Woźny:</b> Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university .....	189
<b>Wojciech Kariozen:</b> Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation .....	200
<b>Magdalena Kludacz:</b> The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
<b>Bartosz Kolodziejczuk:</b> Determinants of business cost management in printing industry .....	219
<b>Roman Kotapski:</b> Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges .....	228
<b>Mariola Kotłowska:</b> Factors of value creation in a heating company .....	239
<b>Robert Kowalak:</b> Managerial reporting for the waste disposal plants .....	249
<b>Marcin Kowalewski:</b> Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Cost planning in the process perspective.....	269
<b>Justyna Kujawska:</b> Administrative costs in hospital.....	280
<b>Grzegorz Lew:</b> Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade .....	289
<b>Monika Łada:</b> Product planned obsolescence accounting.....	298
<b>Małgorzata Macuda:</b> The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
<b>Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer:</b> Measurement in accounting against international regulations.....	317
<b>Łukasz Matuszak:</b> The role of management commentary of socially responsible enterprise .....	327
<b>Jarosław Mielcarek:</b> EBITDA as a basis for target costing .....	343
<b>Maria Nieplowicz:</b> Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation .....	354
<b>Edward Nowak:</b> Performance-oriented controlling.....	363
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniaami .....	372
<b>Agnieszka Nózka:</b> Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues .....	380
<b>Ryszard Orliński:</b> Settlement of medical procedures using Gruper applications .....	391

---

<b>Ewa Różańska:</b> Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company .....	401
<b>Jolanta Rubik:</b> Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
<b>Beata Sadowska:</b> Cost accounting operations – theory and practice .....	420
<b>Anna Surowiec:</b> Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
<b>Piotr Szczypa:</b> The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership .....	441
<b>Olga Szolno:</b> Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
<b>Łukasz Szydelko:</b> Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting .....	460
<b>Joanna Świerk:</b> Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Business model vs. strategy and strategic management.....	481
<b>Beata Zyznarska-Dworczak:</b> Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting .....	501

**Tomasz Dyczkowski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: tomasz.dyczkowski@ue.wroc.pl

---

**MIERNIKI DOKONAŃ  
ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO.  
MOŻLIWOŚCI I OGRANICZENIA STOSOWANIA**

---

**PERFORMANCE MEASURES  
FOR PUBLIC BENEFIT ORGANIZATION.  
OPPORTUNITIES AND LIMITATIONS OF THEIR USE**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.398.13

**Streszczenie:** Organizacje pożytku publicznego (OPP) muszą zmierzyć się z wyzwaniem osiągnięcia wysokich efektów społecznych przy ograniczonych zasileniach finansowych. Rodzi to potrzebę budowania dobrych relacji z dwiema kluczowymi grupami interesariuszy, tj. instytucjami publicznymi i darczyńcami. Niniejszy artykuł ma na celu zbadanie, czy zestawy wyspecjalizowanych mierników dokonań mogą być pomocne w zapewnieniu przejrzystości gospodarki finansowej oraz w demonstrowaniu znaczących efektów społecznych oczekiwanych przez interesariuszy, jak i w zorientowanym na cele zarządzaniu działalnością. Na podstawie informacji pochodzących ze sprawozdań 177 OPP oraz w odniesieniu do wyników eksperymentu z udziałem 59 osób wskazano, że znalezienie odpowiednich miar dokonań, przy ograniczonej użyteczności analiz rentowności, płynności i struktury finansowania, jest dużym wyzwaniem. Niemniej wykazano przydatność miernika służącego ustaleniu wartości pracy wolontariuszy w stymulowaniu decyzji darczyńców o przekazaniu wsparcia konkretnej organizacji.

**Słowa kluczowe:** darczyńcy, mierniki dokonań, organizacje pożytku publicznego.

**Summary:** Public benefit organisation (PBOs) have to face a challenge of obtaining considerable social effects with limited funding. Consequently, there appears a need of building positive relations with two key stakeholder groups, including: public institutions and donors. The paper aims at diagnosing whether an application of specialised performance measures might be helpful in pursuit of financial transparency and considerable social effects, as well as in performance-oriented management. An analysis of 177 annual reports of PBOs together with the results of an experiment supported by 59 participants showed that finding appropriate performance measures, considering a limited use of profitability, liquidity or financial structure ratios, is a challenging task. Nonetheless, the usefulness of a metric valuating labour cost saved with voluntary involvement proved to be a stimulating factor for donors' decisions on supporting particular PBOs.

**Keywords:** donors, performance measures, public benefit organisations.



## 1. Wstęp

Potrzeba pomiaru dokonań organizacji pożytku publicznego (OPP) wynika z faktu, że jednostki te korzystają ze wsparcia publicznego lub prywatnego w formie grantów, gdzie poszukiwane są organizacje, które zapewnią najwyższy „społeczny zwrot z inwestycji”. Jednak wymogom efektywnościowym nie towarzyszy sformułowanie metod i standardów jej pomiaru [Buteau, Chaffin, Gopal 2014, s. 68, 77]. Brak takich standardów wynika z dwóch przyczyn. Po pierwsze, OPP nie podlegają intensywnemu nadzorowi zewnętrznemu – zarówno ze strony instytucji publicznych, jak i podmiotów prywatnych. Istniejący nadzór służy głównie ograniczeniu dystrybuowania korzyści wśród interesariuszy jednostki, nie zaś promocji efektywnych praktyk. Po drugie natomiast, przy braku zysku bezcelowa staje się analiza rentowności, będąca najbardziej intuicyjnym sposobem pomiaru dokonań [Barman 2007, s. 110].

Trudność w stworzeniu spójnego systemu pomiaru i ujawniania dokonań OPP wynika także z konieczności jednoczesnego demonstrowania efektów społecznych i wyników finansowych [Ryan i in. 2014, s. 392-393]. Z wyzwaniem tym, pomimo znacznie intensywniejszych działań regulatorów i interesariuszy, nie poradzono sobie nawet w sektorze przedsiębiorstw, który nie rozwinął spójnej koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej.

W literaturze pojawiają się zatem różne koncepcje pomiaru, bazujące np. na skali zaspokojenia potrzeb beneficjentów, efektach społecznych uzyskiwanych przez organizację, jakości świadczeń czy relacji kosztów działalności podstawowej do kosztów pozyskiwania środków i kosztów administracyjnych [Barman 2007, s. 109-110]. Jednak w praktyce większość wysiłków OPP skupia się na ustaleniu różnicy między wysokością uzyskanych i wydatkowanych środków, co w ogóle nie odzwierciedla istoty działalności społecznej [Epstein, McFarlan 2011, s. 28].

W przedstawionym kontekście celem artykułu jest zweryfikowanie, czy zastosowanie specjalistycznych mierników dokonań OPP, z których część stanowi koncepcje autorskie, może pozwolić na lepsze komunikowanie dokonań organizacji ich interesariuszom. Uwaga zwrócona zostanie nie tylko na informacje finansowe, ale również na kwantyfikowalne informacje niefinansowe. Weryfikacja postawionych hipotez badawczych o użyteczności mierników w ocenie dokonań OPP zostanie oparta na analizie sprawozdań 177 organizacji oraz wynikach eksperymentu z udziałem 59 uczestników – potencjalnych darczyńców „1% podatku” dochodowego.

## 2. Rys teoretyczny

Tworzenie systemu pomiaru osiągnięć organizacji pożytku publicznego wymaga zrozumienia sensu ekonomicznego ich istnienia. Są to zatem organizacje, które nie działają w celu osiągnięcia zysku, nie mają właścicieli i nie przekazują korzyści finan-

sowych swoim darczyńcom [Henke 1972, s. 51]. A zatem drugorzędną rolę odgrywają w ich przypadku relacje przychodów do kosztów, wartość aktywów czy struktura finansowania.

Podstawą pomiaru dokonań OPP powinno być sprawdzenie, czy uzyskują one satysfakcjonujące efekty społeczne z pozyskanych środków i czy poziom środków nie ogranicza potencjalnych efektów [Epstein, McFarlan 2011, s. 28]. Efekty osiągnięte przez OPP są jednak trudne do zmierzenia przy braku ceny rynkowej. Można zatem uznać, że źródłem efektywności finansowej omawianych organizacji jest kontrola kosztów. Z jednej bowiem strony daje ona pewność interesariuszom, że powierzone środki są właściwie wykorzystane, a z drugiej pozwala zarządzającym dokonać alokacji środków pod kątem maksymalizacji efektów [Henke 1972, s. 54].

Wysoka efektywność ekonomiczna może jednak nie mieć wystarczającej mocy oddziaływania na decyzje finansowe darczyńców, zarówno prywatnych, jak i instytucjonalnych. Kluczowym czynnikiem okazuje się raczej wizerunek organizacji niż niski koszt świadczeń [Frumkin, Kim 2001, s. 271-272].

W tym kontekście daje się zauważyć dwie tendencje kształtujące metody pomiaru dokonań OPP. Są nimi: badanie reputacji organizacji oraz ocena wielowymiarowa. W pierwszym przypadku dokonania organizacji odnosi się do osiągnięć najlepszych jednostek, poszukuje się mocnych jej stron oraz ocenia wpływ organizacji na grupę docelową i społeczeństwo [Moxham 2014, s. 709-710]. Wielowymiarowość oznacza natomiast uwzględnienie w ocenie takich kategorii, jak: nakłady, działania, wyniki, efekty i wpływ długofalowy. Na przykład organizacja może mierzyć odpowiednio: poziom pokrycia bieżących kosztów przychodami okresu, liczbę świadczeń przypadających na jednego pracownika, liczbę wolontariuszy, liczbę beneficjentów oraz zakres poprawy sytuacji społecznej objętej działalnością jednostki w dłuższym okresie [Epstein, McFarlan 2011, s. 30].

Jednym z kluczowych wyzwań pomiaru efektywność OPP jest wycena zaangażowania wolontariuszy. Jest to kwestia kontrowersyjna, z jednej bowiem strony podkreśla się znaczenie wolontariatu jako przejawu organizacji społeczeństwa obywatelskiego i wskazuje jego rolę w ograniczeniu kosztów OPP lub wręcz umożliwieniu osiągnięcia pożądaných efektów społecznych. Z drugiej strony natomiast – w szczególności środowisko rachunkowości kwestionuje zarówno zasadność wykazywania wartości wolontariatu jako niepieniężnych darowizn po stronie przychodów organizacji, jak i wiarygodność kalkulacji prezentowanych dobrowolnie przez niektóre organizacje [Cordery, Narraway 2010, s. 334, 339]. Również same organizacje wskazują, że brakuje metod wyceny, koszty wyceny przekraczają korzyści z niej płynące, jak również że wycena darmowej pracy jest wewnętrznie sprzeczna [Cordery, Narraway 2010, s. 334, 339]. Rozwiązaniem problemu może być koncepcja rachunkowości społecznej – lub sprawozdawczości zintegrowanej – wskazująca na konieczność ustalania nie tylko efektów finansowych działalności, lecz także wpływów środowiskowych i społecznych. W tej sytuacji nie będzie można pominąć

znaczenia pracy wolontariuszy, którą ocenia się nawet na 20% wartości dodanej generowanej przez sektor non profit [Mook, Handy, Quarter 2007, s. 58-60].

Nie tylko tradycyjne koncepcje pomiaru dokonań są trudne w zaadaptowaniu w specyficznym środowisku działalności nie dla zysku. Podobnie jest z metodami nowszymi. Przykładowo, wykorzystanie zrównoważonej karty wyników (BSC) do pomiaru efektów realizacji strategii OPP okazuje się problematyczne, jako że brakuje dobrego zamiennika dla perspektywy finansowej karty. Sami twórcy BSC zaproponowali wyodrębnienie perspektywy „odpowiedzialności finansowej”, wskazując, że organizacja rozwojowa powinna funkcjonować sprawniej i tym samym zaspokajać potrzeby beneficjentów i oczekiwania interesariuszy. Okazuje się jednak, że te ostatnie nie muszą się przekładać na strategiczny sukces jednostki z uwagi na złożoną strukturę interesariuszy (fundatorów, darczyńców, instytucji grantodawczych, wolontariuszy, innych OPP itp.) i niejednorodność ich potrzeb [Kong 2010, s. 289].

Mimo wszystko wydaje się, że możliwe jest wykorzystanie w pomiarze dokonań OPP pewnych elementów metodyki stosowanej w przypadku przedsiębiorstw lub instytucji publicznych. Z pierwszego źródła zaczerpnąć należy: orientację na wzrost efektywności i sprawność działania, koncepcje wartości dodanej i wartość dla interesariuszy czy zachowanie równowagi między czynnikami finansowymi i pozafinansowymi. Z sektora publicznego należy natomiast przejść wymogi przejrzystości finansowej i gospodarności [Moxham 2009, s. 742-743]. W konsekwencji system pomiaru dokonań OPP łączyć będzie metodyki audytu i controllingu. W ten sposób powinno się wyeliminować niską jakość rocznych sprawozdań finansowych – a w szczególności niedostateczny poziom ujawnień i błędy – oraz niską efektywność działania oznaczającą nadmierne koszty administracyjne. Oba te problemy są piętnowane przez darczyńców instytucjonalnych i indywidualnych, a także ograniczają dostęp do środków publicznych [Petrovits, Shakespeare, Shih 2011, s. 332-336].

Przedstawione rozważania wskazują na istnienie ważnego problemu badawczego w zakresie użyteczności sprawozdań organizacji pozarządowych dla ich – potencjalnie – głównych odbiorców, którymi są darczyńcy, jak i stworzenia właściwej metodyki pomiaru dokonań omawianej grupy organizacji. Głos w tej dyskusji stanowić będą wyniki badania zaprezentowanego w dalszej części opracowania.

### 3. Metodyka badań

Badanie użyteczności mierników dokonań OPP zaprezentowane w niniejszym artykule przeprowadzono z wykorzystaniem informacji pochodzących ze sprawozdań finansowych i merytorycznych 177 losowo wybranych organizacji, sporządzonych za rok 2012. Sprawozdania i listę organizacji, na podstawie której dokonano losowego wyboru, pozyskano ze strony internetowej Departamentu Pożytku Publicznego (DPP) przy Ministerstwie Pracy i Polityki Społecznej. Należy zaznaczyć, iż w chwili prowadzenia badania – tj. w okresie marzec–kwiecień 2014 – nie były jeszcze

dostępne sprawozdania za rok 2013, które powinny zostać zamieszczone w bazie do 15 lipca.

Uzupełnieniem metodyki badawczej było zastosowanie rzadko wykorzystywanej w rachunkowości metody eksperymentu<sup>1</sup>, w którym udział wzięło 59 osób – uczestników zajęć z przedmiotu „controlling w organizacjach pożytku publicznego”, realizowanego w IV semestrze studiów magisterskich w trybie zaocznym. Każdy z nich otrzymał do oceny i porównania trzy organizacje, wylosowane przez autora spośród podmiotów uprawnionych do korzystania z odpisu 1% podatku według zestawienia dostępnego na stronie DPP. Kryterium kwalifikującym było posiadanie przez organizację strony internetowej albo profilu w portalach społecznościowych, co pozwalało na uzyskanie dodatkowych informacji o efektach społecznych działalności OPP.

Zadaniem uczestników eksperymentu była ocena poszczególnych jednostek w świetle informacji zawartych w ich sprawozdaniach oraz tych udostępnianych na stronach internetowych i wybranie tej, której najchętniej przekazałiby 1% swojego podatku. Ocenę należało przeprowadzić z wykorzystaniem przygotowanego przez autora formularza badania, który zawierał 13 otwartych pytań pozwalających na ocenę celów i efektów działalności, zasobów organizacji, jej sytuacji ekonomicznej, efektywności i sprawności działania oraz wizerunku. Ocenę jakości ujawnień w danym obszarze przeprowadzono z wykorzystaniem 7-stopniowej skali po uprzednim wyszukaniu określonych informacji w sprawozdaniach OPP.

Na podstawie uzyskanych wyników zweryfikowane zostaną następujące dwie hipotezy badawcze.

1. *H1*: Informacje płynące z analizy specjalistycznych mierników dokonań OPP mają znaczenie dla darczyńców w ocenie poszczególnych organizacji.

2. *H2*: Informacje płynące z analizy specjalistycznych mierników dokonań OPP mają znaczenie dla darczyńców przy podejmowaniu decyzji o przekazywaniu wsparcia konkretnej organizacji.

Wnioskowanie przeprowadzone zostanie z wykorzystaniem metod ilościowych, a w szczególności statystyk opisowych dla analizowanych mierników dokonań. Zastosowana zostanie również analiza korelacji oraz nieparametryczny test Manna-Whitneya do identyfikacji tych mierników, których wartości warunkują ogólną ocenę OPP lub stymulują decyzje darczyńców o przekazaniu „1% podatku”.

#### 4. Analiza wyników badania

Podstawowym problemem w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego z wykorzystaniem mierników dokonań jest niemożność przeniesienia sprawdzonych rozwiązań stosowanych w przypadku jednostek nastawionych na zysk. Oprócz

<sup>1</sup> Metodę taką w odniesieniu do identyfikacji czynników warunkujących decyzje darczyńców wykorzystali H. Waniak-Michalak i E. Zarzycka [2013, s. 103-105].

oczywistej niecelowości wykorzystania miar rentowności w przypadku organizacji niedziałających dla zysku, zgromadzone i przeanalizowane przez autora informacje finansowe i kwantyfikowalne informacje niefinansowe ujawniane w rocznych sprawozdaniach finansowych i merytorycznych OPP podają w wątpliwość także sens analizy płynności finansowej, struktury majątku, jak i struktury finansowania z wykorzystaniem typowych dla sektora komercyjnego mierników.

Ograniczeniem wykorzystania wspomnianych mierników oraz interpretacji ich poziomów są specyficzne dla OPP wartości takich pozycji bilansowych, jak: rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zapasy rzeczowych aktywów obrotowych, środki pieniężne i pozostałe inwestycje krótkoterminowe, wynik finansowy netto, zobowiązania długoterminowe z tytułu kredytów i pożyczek oraz zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne (zob. tab. 1).

**Tabela 1.** Wybrane pozycje bilansowe badanych OPP

Wyszczególnienie	zera	min (A) / max (B)		1Q (A) / 3Q (B)	mediana (A) / średnia (B)
		A	B		
Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne	90	A	- zł	- zł	- zł
		B	35 258 866,19 zł	44 250,39 zł	659 600,29 zł
Zapasy rzeczowych aktywów obrotowych	133	A	- zł	- zł	- zł
		B	1 085 755,65 zł	- zł	30 107,00 zł
Środki pieniężne i pozostałe inwestycje krótkoterminowe	2	A	- zł	8 937,86 zł	60 101,02 zł
		B	279 234 157,99 zł	231 381,25 zł	1 877 812,84 zł
Wynik finansowy netto	0	A	-511 868,29 zł	-5 210,84 zł	4 608,90 zł
		B	4 382 971,81 zł	51 848,72 zł	118 225,19 zł
Zobowiązania długoterminowe z tytułu kredytów i pożyczek	164	A	- zł	- zł	- zł
		B	5 192 024,37 zł	- zł	57 350,04 zł
Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne	43	A	- zł	27,00 zł	4 827,96 zł
		B	2 169 962,20 zł	49 973,87 zł	117 848,78 zł

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie zaprezentowanych informacji warto zwrócić uwagę, że ponad połowa (50,8%) badanych OPP nie wykazała w bilansie żadnych rzeczowych aktywów finansowych czy wartości niematerialnych i prawnych. Tylko w co czwartej organizacji pozycja ta przekraczała 44 tys. zł. Po drugie, większość OPP (75,1%) nie posiadała żadnych zapasów. Po trzecie, zaobserwowano znaczne zróżnicowanie w zakresie dostępnych środków pieniężnych i inwestycji krótkoterminowych (minimalny ich poziom wyniósł 0 zł, maksymalny zaś ponad 279 mln zł). Biorąc pod uwagę udział procentowy omawianej pozycji w aktywach ogółem, należy stwierdzić, że jedynie w 13,9% OPP był on niższy niż 10%, w 35,0% nie przekroczył połowy sumy bilansowej, w 39,0% zaś przekroczył 90% aktywów ogółem. Ponadto w 33 badanych OPP (18,6%) aktywa nie zawierały żadnej innej niezerowej pozycji.

W odniesieniu do pasywów warto zauważyć, że choć działalność badanej grupy organizacji jest z definicji prowadzona nie dla zysku, powinna pozostać zrównoważona finansowo. Obliczenie miernika analogicznego do rentowności sprzedaży – uwzględniającego ogół zasileń finansowych zamiast przychodów ze sprzedaży – dało średnią 0,8% i medianę 1,4%, co potwierdza niedochodowość badanych OPP. Niestety, aż w 71 badanych OPP (40,1%) odnotowano deficyt w badanym roku. Warto również zaznaczyć, iż OPP starały się unikać zadłużania, zwłaszcza długoterminowego. Wystąpiło ono jedynie w 13 organizacjach (7,3%). W 43 jednostkach (24,3%) nie odnotowano zobowiązań krótkoterminowych, a mediana dla tej pozycji wyniosła zaledwie 4827,96 zł. Ogólnie średni poziom finansowania obcego wyniósł 3,9%, odbiegając znacznie od standardów sektora przedsiębiorstw.

W nawiązaniu do przedstawionej specyfiki sytuacji ekonomicznej OPP w badaniu wykorzystany zostanie zestaw 7 mierników (zaprezentowanych w tab. 2), w tym trzech kalkulowanych według autorskich formuł (wskaźniki W1, W6-W7).

**Tabela 2.** Formuły obliczeniowe mierników dokonań OPP

Wskaźnik		Formuła obliczeniowa
[W1] Wskaźnik zabezpieczenia finansowego	=	$\frac{\text{środki pieniężne i pozostałe inwestycje krótkoterminowe}^* \cdot 365}{\text{koszty ogółem}}$
[W2] Udział finansowania prywatnego	=	$\frac{1\% \text{ PIT} + \text{składki członkowskie} + \text{darowizny osób fizycznych} + \text{ofiarność publiczna}}{\text{przychody ogółem}}$
[W3] Udział finansowania publicznego	=	$\frac{\text{przychody ze środków publicznych ogółem}}{\text{przychody ogółem}}$
[W4] Udział kosztów administracyjnych	=	$\frac{\text{koszty administracyjne}}{\text{koszty ogółem}}$
[W5] Udział wynagrodzeń	=	$\frac{\text{łączna kwota wynagrodzeń (brutto)}}{\text{koszty ogółem}}$
[W6] Skala działania	=	$\frac{\text{liczba beneficjentów}^*}{\text{liczba osób zaangażowanych w działalność}^{**}}$
[W7] Wskaźnik zaoszczędzonych kosztów osobowych	=	$\frac{\text{liczba wolontariuszy}^{***} \times \text{wynagrodzenia ogółem}^{****}}{\text{liczba pracowników}}$

\* beneficjenci (osoby fizyczne) + beneficjenci (osoby prawne)  $\times$  10; \*\* pracownicy (liczba osób) + wolontariusze do 30 dni / 52 + wolontariusze ponad 30 dni / 4; \*\*\* wolontariusze do 30 dni / 52 + wolontariusze ponad 30 dni / 4; \*\*\*\* lub 18000,00 zł (jako 12-krotność płacy minimalnej w 2012 r.)

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszy z zaprezentowanych w tabeli mierników (*W1*) jest próbą omińnięcia ograniczeń wynikających z analizy płynności finansowej z wykorzystaniem typowych miar opartych na relacji aktywów obrotowych (lub ich części, a w szczególności inwestycji krótkoterminowych) do zobowiązań krótkoterminowych, których w OPP często nie ma lub są na niskim poziomie. Powstała miara pokazuje, na jaki

okres funkcjonowania organizacji wystarczająco posiadane przez nią środki pieniężne, przy założeniu, że większość przychodów jest tożsama z wpływem środków, a kosztów z ich wypływem – co jest odzwierciedleniem niskich stanów rozrachunków.

Kolejne dwa mierniki (*W2-W3*) zastępują analizę struktury kapitału na rzecz analizy struktury zasileń finansowych. Odróżnione są zatem środki ze źródeł prywatnych, których pozyskanie jest warunkowane dobrymi relacjami z darczyńcami, od źródeł publicznych, gdzie decyduje organizacyjna zdolność realizacji zadań zleconych. Uzupełnieniem podanych dwóch miar mógłby być udział samofinansowania – tj. przychodów z działalności statutowej odpłatnej, gospodarczej, dochodów z majątku itp. Natomiast mierniki *W4-W5* zwracają uwagę na dwie krytyczne pozycje kosztów, tj. koszty administracyjne – a więc niezwiązane bezpośrednio z realizacją zadań statutowych – oraz wynagrodzenia, które z jednej strony świadczą o posiadaniu profesjonalnej kadry, a z drugiej wskazują na mniej ochotniczy charakter działania.

Miernik *W6* służy do ustalenia skali oddziaływania organizacji, porównując liczbę jej beneficjentów z wielkością personelu. Działanie OPP nie powinno być ograniczone do zbyt wąskiej grupy beneficjentów, jeżeli ma przynieść „pożytek publiczny”, choć w określonych sytuacjach grupa docelowa może być ograniczona np. do osób z określonym schorzeniem. Niemniej istotą miernika jest również pomiar liczby osób, które mogą mieć styczność z daną organizacją, a zatem wiedzą o efektach jej działania. Dla zapewnienia porównywalności pomiaru przyjęto, iż działanie na rzecz innej organizacji jest równoznaczne ze wsparciem 10 beneficjentów indywidualnych.

Ostatni zaproponowany wskaźnik ma na celu wycenę wartości pracy wolontariuszy jako miary zaoszczędzonych kosztów, które – jak sugerują niektórzy badacze [Mook, Handy, Quarter 2007; Cordery, Narraway 2010] – powinno wykazać się po stronie przychodów w rachunku wyników OPP. W kalkulacji miernika założono, że wykazana w sprawozdaniu z działalności liczba wolontariuszy współpracujących z OPP przez okres krótszy niż 30 dni oznacza przede wszystkim zaangażowanie akcyjne. Przyjęto zatem do kalkulacji średni okres 1 tygodnia współpracy. Dla stałych ochotników przyjęto jako ekwiwalent 3 miesiące współdziałania z organizacją, ponieważ wolontariat jest zazwyczaj realizowany w czasie wolnym od pracy lub nauki, a więc ograniczonym do kilku-kilkunastu godzin w tygodniu. Tę samą zasadę przyjęto, ustalając liczbę osób zaangażowanych w działalność jednostki. Dla organizacji, w których działali wolontariusze, ale nie było pracowników – a zatem brakowało punktu odniesienia do kalkulacji wynagrodzeń – przyjęto jako ekwiwalent minimalne wynagrodzenie w roku, którego dotyczyły badane sprawozdania.

Uwzględniając przyjęte formuły mierników dokonań OPP, obliczono wartości podstawowych statystyk opisowych, takich jak: minimum, maksimum, dolny i górny kwartyl, medianę oraz średnią arytmetyczną – zaprezentowane w tab. 3.

Analizując uzyskane wyniki, można w pierwszej kolejności znaleźć potwierdzenie dla bardzo wysokiego poziomu środków pieniężnych utrzymywanego przez

OPP. W przeciętnej jednostce były one wyższe od całkowitych kosztów ponoszonych przez 2 miesiące działalności, natomiast w jednej na cztery wystarczyłyby niemal na pół roku funkcjonowania. W co dziesiątej organizacji (10,7%) poziom wolnych środków przekraczał całkowite roczne koszty. Do pewnego stopnia jest to uzasadnione w przypadku fundacji, w których fundator przekazuje znaczące środki do przyszłego spożytkowania na cele statutowe. Jednak zaobserwowana sytuacja była w dużej mierze efektem zabezpieczania się na wypadek trudności z pozyskaniem środków w przyszłości, co wydłuża jednak okres od poniesienia nakładów przez darczyńców do uzyskania efektów społecznych. Obniża się zatem sprawność działania. Warto jeszcze dodać, iż najwyższy poziom miernika, oznaczający wystarczalność środków pieniężnych na ponad 11 lat działalności, zaobserwowano nie w organizacji o niskich kosztach, ale w największej z badanych, w której przy rocznych kosztach wynoszących blisko 25 mln zł, utrzymywano inwestycje krótkoterminowe o wartości prawie 280 mln zł.

**Tabela 3.** Charakterystyka badanych OPP z wykorzystaniem mierników dokonań

Wyszczególnienie	zera		min (A) / max (B)	1Q (A) / 3Q (B)	mediana (A) / średnia (B)
[W1] Wskaźnik zabezpieczenia finansowego	2	A	0 dni	22 dni	69 dni
		B	4 082 dni	176 dni	188 dni
[W2] Udział finansowania Prywatnego	8	A	0,0%	2,9%	11,6%
		B	100,0%	34,8%	23,5%
[W3] Udział finansowania publicznego	52	A	0,0%	0,0%	24,6%
		B	97,7%	58,1%	31,2%
[W4] Udział kosztów administracyjnych	29	A	0,0%	1,1%	6,5%
		B	100,0%	20,5%	15,4%
[W5] Udział wynagrodzeń	36	A	0,0%	4,2%	23,7%
		B	77,8%	47,0%	27,8%
[W6] Skala działania	26	A	0	5	36
		B	26 747	176	667
[W7] Wskaźnik zaoszczędzonych kosztów osobowych	51	A	0,00 zł	0,00 zł	9 702,25 zł
		B	1 334 029,40 zł	45 493,56 zł	77 002,25 zł

Źródło: opracowanie własne.

Odnosząc się do struktury finansowania, dostrzeżono zarówno organizacje opierające swoje budżety wyłącznie na wsparciu prywatnym, jak i te, gdzie działalność była niemal w całości finansowana ze źródeł publicznych. Organizacji, w których finansowanie prywatne stanowiło ponad połowę rocznego budżetu, było 28 (15,8%), a tych opierających swoją działalność w większości na źródłach publicznych 52 (29,4%).

Analizując pozycje kosztowe, można natomiast zaobserwować przeciętny udział kosztów administracyjnych w wysokości 6,5% – co jest dobrym wynikiem. Niemniej w co czwartym OPP ponad 20,4% zgromadzonych środków pochłania-



ła sama organizacja. W odniesieniu do omawianego miernika wątpliwości budzi brak kosztów administracyjnych w 29 organizacjach. Najprawdopodobniej koszty te przypisano do działalności nieodpłatnej, co zniekształciło obraz efektywności ekonomicznej badanych organizacji. Jednak 100-procentowy udział omawianej pozycji w strukturze kosztów również oznacza ich nieprawidłowe ujęcie, ponieważ trudno zakładać, że nie prowadzono żadnej działalności statutowej – nieodpłatnej lub odpłatnej. W odniesieniu do wynagrodzeń stwierdzono, że przeciętnie stanowiły one 23,7% kosztów całkowitych, choć w jednej OPP na cztery była to już blisko połowa budżetu (47,0%). Warto również zaznaczyć, że co piąta badana OPP (20,3%) posiłkowałą się jedynie nieodpłatną pracą członków organizacji lub wolontariuszy zewnętrznych.

W odniesieniu do kalkulacji skali działalności – bądź też wpływu organizacji na grupę docelową – stwierdzono, że w przeciętnej OPP jedna osoba zaangażowana w działalność wsparła 36 beneficjentów rocznie. W co czwartej organizacji było to już 176 osób. Uzyskane wyniki zaburzone są jednak przez 26 pozycji zerowych, które wskazują na błędy w sprawozdaniach. W 12 przypadkach OPP zadeklarowały brak beneficjentów – co oznaczałoby brak znamion działalności pożytku publicznego – a w 16 (obejmujących dwie OPP bez beneficjentów) nie wykazano posiadania kadry, tj. pracowników i wolontariuszy – a zatem również członków stowarzyszenia. Ktoś jednak musiał – przynajmniej formalnie – reprezentować jednostkę.

**Tabela 4.** Związek mierników dokonań OPP z oceną organizacji oraz wyborami darczyńców

Wyszczególnienie	Współczynnik korelacji / p	OPP niewybrane (n <sub>1</sub> = 118) / OPP wybrane (n <sub>2</sub> = 59)		Z / p	
		Średnia ranga	Mediana		
[W1] Wskaźnik zabezpieczenia finansowego	-0,006	n <sub>1</sub>	88,12	69 dni	-0,321
	0,932	n <sub>2</sub>	90,75	64 dni	0,749
[W2] Udział finansowania prywatnego	0,011	n <sub>1</sub>	91,08	12,2%	0,761
	0,881	n <sub>2</sub>	84,85	8,9%	0,447
[W3] Udział finansowania publicznego	0,069	n <sub>1</sub>	84,71	19,2%	-1,573
	0,360	n <sub>2</sub>	97,58	35,4%	0,116
[W4] Udział kosztów administracyjnych	-0,105	n <sub>1</sub>	87,42	6,3%	-0,580
	0,166	n <sub>2</sub>	92,17	7,3%	0,562
[W5] Udział wynagrodzeń	0,106	n <sub>1</sub>	83,19	20,9%	** -2,133
	0,159	n <sub>2</sub>	100,63	31,8%	0,033
[W6] Skala działania	0,000	n <sub>1</sub>	84,58	26	-1,621
	0,998	n <sub>2</sub>	97,84	54	0,105
[W7] Wskaźnik zaoszczędzonych kosztów osobowych	**0,171	n <sub>1</sub>	75,83	4 046,19 zł	*** -4,836
	0,023	n <sub>2</sub>	115,35	31 063,19 zł	0,000

\*\* poziom istotności 5%; \*\*\* poziom istotności 1%.

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku ostatniego miernika dokonań ustalono, że przeciętna OPP zaoszczędziła – dzięki pracy ochotniczej – 9702,25 zł rocznie. Nie jest to wysoka kwota, ale też wynagrodzenia w organizacjach OPP nie należą do takich. Natomiast w jednej organizacji na cztery było to już ponad 45 000 zł rocznie, a w 27 jednostkach (15,3%) ponad 100 000 zł zaoszczędzonych rocznie. Należy jednak dodać, że w 51 OPP (28,8%) nie korzystano w ogóle ze wsparcia wolontariuszy.

W tabeli 4 przedstawiono wyniki weryfikacji związków między poszczególnymi miernikami dokonań OPP a ogólną oceną organizacji (analiza korelacji) oraz z ostatecznym wyborem dokonany przez potencjalnych darczyńców (wyniki testu Manna-Whitneya). W tabeli podano także przeciętną wartość poszczególnych mierników w obu grupach.

Analiza korelacji poszczególnych mierników z ogólną oceną OPP pokazuje, że jedynie wskaźnik zaoszczędzonych kosztów osobowych mógł mieć wpływ na opinię uczestników eksperymentu o badanych OPP (współczynnik korelacji na umiarkowanym poziomie 17,1%, przy istotności 5%). W odniesieniu do powiązania mierników dokonań z ostatecznymi wyborami potencjalnych darczyńców statystycznie istotne okazały się miary udziału wynagrodzeń (przy istotności 5%) oraz ponownie miernik zaoszczędzonych kosztów osobowych (przy istotności 1%). Co ciekawe, o ile wyższe korzyści z tytułu zaangażowania wolontariuszy w grupie OPP wybranych są łatwe do uzasadnienia, o tyle wybór organizacji o wyższym udziale kosztów z tytułu wynagrodzeń jest mniej intuicyjny. Wydaje się zatem, że uczestnicy eksperymentu docenili z jednej strony ochotnicze zaangażowanie wolontariuszy, a z drugiej posiadanie przez konkretne OPP profesjonalnej kadry.

## 5. Zakończenie

Jak wskazano we wstępie, celem artykułu było zweryfikowanie użyteczności specjalistycznych mierników dokonań OPP w pomiarze ich efektów i komunikacji tychże interesariuszom. Warto zatem podsumować wyniki badania i wskazać główne wnioski oraz przedstawić zidentyfikowane ograniczenia i dalsze obszary badawcze.

Na podstawie uzyskanych wyników analizy korelacji i testu Manna-Whitneya nie można dowieść słuszności postawionych hipotez. Pojawiły się jedynie sygnały, że ustalenie wartości pracy ochotniczej powinno być częścią pomiaru dokonań OPP i ich komunikacji z interesariuszami. Ci ostatni mogą również zwracać uwagę na posiadanie przez jednostkę profesjonalnej kadry. Zatem fakt wypłacania wynagrodzeń nie dyskwalifikuje OPP w oczach potencjalnych darczyńców.

Przeprowadzone badanie ujawniło jednak istotne ograniczenia. Wydaje się, po pierwsze, że odmienność zaproponowanych miar dokonań od tych znanych z oceny przedsiębiorstw zmniejsza siłę oddziaływania na darczyńców, a także utrudnia interpretację i porównanie konkretnych wyników. Po drugie, nie wszystkie potrzebne do obliczeń informacje są bezpośrednio dostępne w sprawozdaniach OPP, co

wymaga postawienia mniej lub bardziej trafnych założeń. W końcu, w przypadku niektórych badanych jednostek uzyskane poziomy mierników okazały się niewiarogodne, co wynikało z błędów w sprawozdaniach dostępnych w bazie DPP. Warto jednak dodać, że wyniki uzyskane przez autora zgadzają się z wynikami doświadczenia H. Waniak-Michalak i E. Zarzyckiej [2013, s. 103-104], w którym żaden z uczestników eksperymentu nie zmienił zdania o badanych OPP na podstawie analizy wskaźników finansowych obliczonych w oparciu o ich sprawozdania roczne.

Ze względu na zidentyfikowane ograniczenia dalsze badania będą zorientowane zarówno na testowanie innych miar możliwych do obliczenia na podstawie sprawozdań OPP, jak i na weryfikację siły oddziaływania całych zestawów mierników na interesariuszy. Po drugie, przewiduje się weryfikację wniosków z eksperymentu na podstawie analizy faktycznego poziomu przekazanych środków z tytułu odpisu 1% podatku jako miary zastępującej decyzje uczestników doświadczenia.

## Literatura

- Barman E., 2007, *What is the bottom line for nonprofit organizations? A history of measurement in the British voluntary sector*, „Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations”, vol. 18, no. 2, s. 101-115.
- Buteau E., Chaffin M., Gopal R., 2014, *Transparency, performance assessment, and awareness of nonprofits' challenges: Are foundations and nonprofits seeing eye to eye?*, „Foundation Review”, vol. 6, no. 2, s. 66-80.
- Cordery C., Narraway G., 2010, *Valuing volunteers: expanding the relevance and reliability debate*, „Australian Accounting Review”, vol. 20, no. 4, s. 334-342.
- Epstein M.J., McFarlan F.W., 2011, *Measuring the efficiency and effectiveness of a nonprofit's performance*, „Strategic Finance”, vol. 93, no. 4, s. 27-34.
- Frumkin P., Kim M.T., 2001, *Strategic positioning and the financing of nonprofit organizations: Is efficiency rewarded in the contributions marketplace?*, „Public Administration Review”, vol. 61, no. 3, s. 266-275.
- Henke E.O., 1972, *Performance evaluation for not-for-profit organizations*, „Journal of Accountancy”, vol. 133, no. 6, s. 51-55.
- Kong E., 2010, *Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations*, „Journal of Intellectual Capital”, vol. 11, no. 3, s. 284-304.
- Mook L., Handy F., Quarter J., 2007, *Reporting volunteer labour at the organizational level: a study of Canadian nonprofits*, „Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations”, vol. 18, no. 1, s. 55-71.
- Moxham C., 2009, *Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organisations*, „International Journal of Operations & Production Management”, vol. 29, no. 7, s. 740-763.
- Moxham C., 2014, *Understanding third sector performance measurement system design: a literature review*, „International Journal of Productivity and Performance Management”, vol. 63, no. 6, s. 704-726.
- Petrovits Ch., Shakespeare C., Shih A., 2011, *The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations*, „Accounting Review”, vol. 86, no. 1, s. 325-357.

- Ryan Ch., Mack J., Tooley S., Irvine H., 2014, *Do not-for-profits need their own conceptual framework?*, „Financial Accountability & Management”, vol. 30, no. 4, s. 383-402.
- Waniak-Michalak H., Zarzycka E., 2013, *Czynniki wpływające na wybór organizacji pożytku publicznego przez darczyńców indywidualnych w Polsce – czy dane finansowe mają znaczenie?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 74, s. 91-108.