

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów
Rachunkowość zarządcza
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
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 978-83-7695-574-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska: Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises	21
Magdalena Barańska: Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
Piotr Bednarek: Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company	50
Joanna Dyczkowska: Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies	60
Tomasz Dyczkowski: Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations	72
Izabela Emerling: Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs	86
Rafał Jagoda, Magdalena Kryska: Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households	98
Zdzisław Kes: Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets)	107
Marcin Klinowski: Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business	118
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions	130

Robert Kowalak: Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting	140
Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki: Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
Maria Nieplowicz: Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units	164
Edward Nowak: Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements	173
Marta Nowak: Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects	182
Marta Nowak: Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work	191
Michał Poszwa: Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining	204
Marcin Wierzbński: Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company	212

Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowo i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk

Maria Nieplowicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

**ANALIZA PRZYPADKÓW WDROŻEŃ
ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY WYNIKÓW
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

**THE ANALYSIS OF THE BALANCED SCORECARD
IMPLEMENTATION IN THE LOCAL
GOVERNMENT UNITS**

DOI: 10.15611/pn.2016.424.15

Streszczenie: Popularność zrównoważonej karty wyników jest wciąż duża, mimo że upłynęło już prawie ćwierć wieku od jej opracowania przez Kaplana i Nortona [1992]. W sektorze prywatnym i publicznym na świecie występuje wiele przypadków zastosowań zrównoważonej karty wyników. Również w Polsce zrównoważona karta wyników funkcjonuje w wielu przedsiębiorstwach prywatnych oraz w jednostkach sektora publicznego. Urząd Miasta Tarnowa jako pierwsza jednostka samorządu terytorialnego w Polsce wdrożył zrównoważoną kartę wyników. Kolejne implementacje miały miejsce w gminie Dobczyce, w Urzędzie Miasta Łańcut czy w Urzędzie Miasta w Hrubieszowie. W związku z tym głównym celem artykułu jest przedstawienie kolejnych przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego (Inowrocław, Zduńska Wola i Więcbork) oraz dokonanie analizy porównawczej badanych jednostek. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: badania literatury, analiza regulacji prawnych (ustawa o samorządzie gminnym) oraz analiza porównawcza.

Słowa kluczowe: zrównoważona karta wyników, gmina, misja, wizja, cele, miernik.

Summary: The popularity of the Balanced Scorecard is still high, even though it has been nearly a quarter century after its development by Kaplan and Norton [1992]. In the private and public sectors in the world, there are many cases of the Balanced Scorecard implementation. Also in Poland, the Balanced Scorecard is used in many private enterprises and public sector entities. Tarnów, as the first local government unit in Poland, implemented the Balanced Scorecard. Subsequent implementations took place in Dobczyce, Łańcut or Hrubieszów. Therefore, the main aim of this article is to present further cases of the Balanced Scorecard implementations in local government units (Inowrocław, Zduńska Wola and Więcbork) and to make a comparative analysis of these units. In this article, the following research methods were used: the literature research, the analysis of the general regulations (the Local Government Act), and the comparative analysis.

Keywords: Balanced Scorecard, municipality, mission, vision, goals, measure.

1. Wstęp

Popularność zrównoważonej karty wyników jest wciąż duża, mimo że upłynęło już prawie ćwierć wieku od jej opracowania przez Kaplana i Nortona [1992]. Zastosowanie karty wyników ewoluowało od wieloaspektowego systemu pomiaru wyników działalności, poprzez wizualizację strategii za pomocą tzw. map strategii, poprzez kompleksowy system zarządzania strategicznego, uwzględniający kwantyfikację aktywów niematerialnych, aż po model synergii organizacyjnej [Nita 2009, s. 184-185; Świerk 2009, s. 56].

W sektorze prywatnym i publicznym na świecie występuje wiele przypadków zastosowań zrównoważonej karty wyników. Również w Polsce zrównoważona karta wyników funkcjonuje w wielu przedsiębiorstwach prywatnych oraz w jednostkach sektora publicznego. Urząd Miasta Tarnowa jako pierwsza jednostka samorządu terytorialnego w Polsce wdrożył zrównoważoną kartę wyników [Ćwiklicki, Władyka 2009]. Kolejne implementacje miały miejsce w gminie Dobczyce, w Urzędzie Miasta Łañcut czy w Urzędzie Miasta w Hrubieszowie [Nieplowicz 2014, s. 453].

W związku z tym głównym celem artykułu jest przedstawienie kolejnych przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego (Inowrocław, Zduńska Wola i Więcbork) oraz dokonanie analizy porównawczej badanych jednostek. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: badania literatury, analiza regulacji prawnych (ustawa o samorządzie gminnym) oraz analiza porównawcza.

2. Zrównoważona karta wyników w trzech przykładowych gminach

Do analizy wybrano trzy gminy: Inowrocław¹, Więcbork² i Zduńska Wola³, których strategia została opracowana w oparciu o metodologię zrównoważonej karty wyników. Analizie poddano następujące dokumenty: „Strategia rozwoju gminy Inowrocław na lata 2013-2020”, „Strategia rozwoju gminy Więcbork na lata 2014-2020” oraz „Strategia rozwoju gminy Zduńska Wola na lata 2013-2020. Dokumenty te zostały opracowane przez firmę konsultingową Westmor Consulting.

Podstawowym celem zrównoważonej karty wyników jest zapewnienie realizacji przyjętej strategii rozwoju. Punktem wyjścia przy jej opracowywaniu jest jasno określona wizja, misja i strategia. Kompletna, wzorcowa zrównoważona karta wyników składa się z tematów strategicznych, perspektyw (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju), celów strategicznych zdefiniowanych w obrębie perspektyw, łańcucha zależności przyczynowo-skutkowych między celami strategicznymi w formie tzw. mapy strategii, mierników celów strategicznych, sprecyzowanych docelowych wartości mierników oraz zidentyfikowanych działań służących osiągnięciu ce-

¹ Powiat inowrocławski, województwo kujawsko-pomorskie.

² Powiat sępoleński, województwo kujawsko-pomorskie.

³ Powiat zduńskowolski, województwo łódzkie.

łów strategicznych [Kaplan, Norton 2011]. W przypadku trzech analizowanych gmin dla każdej z nich została określona misja i wizja, co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Misja i wizja gmin Inowrocław, Więcbork i Zduńska Wola

Gmina	Misja	Wizja
Inowrocław	Efektywne zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców gminy Inowrocław oraz zapewnienie im szans na lepszą przyszłość	Gmina Inowrocław miejscem, w którym jej mieszkańcy żyją godnie i bezpiecznie, współuczestnicząc i realnie decydując o jej rozwoju i sposobie działania. Coraz wyższy standard życia mieszkańców będzie wynikiem aktywizacji gospodarczej terenu gminy Inowrocław oraz jej rosnącej konkurencyjności w stosunku do gmin sąsiednich, opartej na trwałym, strategicznym i wieloaspektowym partnerstwie pomiędzy 3 sektorami: publicznym, społecznym i gospodarczym
Więcbork	Efektywne zaspokajanie potrzeb mieszkańców gminy Więcbork w oparciu o zasadę zrównoważonego rozwoju	Gmina Więcbork jako centrum turystyczne na Krajnie* dla ludzi ceniących sobie spokój i piękno natury, jako miejsce o atrakcyjnych warunkach życia dzięki dostępowi do podstawowej infrastruktury technicznej i społecznej oraz bogatej ofercie spędzania czasu wolnego
Zduńska Wola	Skuteczne zaspokajanie potrzeb mieszkańców gminy Zduńska Wola w oparciu o zasadę zrównoważonego rozwoju	Gmina Zduńska Wola miejscem, w którym mieszkańcy mają zapewnione atrakcyjne i bezpieczne warunki życia, a przedsiębiorcy dzięki istniejącej ofercie inwestycyjnej mają odpowiednie warunki do rozwoju działalności

* Gmina Więcbork jest położona wśród malowniczych wzgórz i lasów Pojezierza Krajeńskiego.

Źródło: [Strategia rozwoju gminy Inowrocław... 2013, s. 6-7; Strategia rozwoju gminy Więcbork... 2013, s. 78-79; Strategia rozwoju gminy Zduńska Wola... 2013, s. 50-51].

W przypadku gmin ich misja jest określona w ustawie o samorządzie gminnym w art. 7.1, zgodnie z którym do zadań własnych gminy należy „zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty”. W każdej z trzech analizowanych misji pojawiło się określenie o zaspokajaniu potrzeb mieszkańców, ale też uwzględniające specyficzne uwarunkowania każdej z gmin. W Inowrocławiu ważne jest także „zapewnienie szans na lepszą przyszłość”, a w przypadku Więcborka i Zduńskiej Woli dodano określenie „w oparciu o zasadę zrównoważonego rozwoju”. Natomiast wizja określa, gdzie gmina zamierza znaleźć się w przyszłości.

Następnym krokiem jest wybranie perspektyw zrównoważonej karty wyników. W trzech badanych gminach zostały przyjęte takie same perspektywy wraz z pytaniami strategicznymi (np. [Strategia rozwoju gminy Inowrocław... 2013, s. 17-19]):

- perspektywa interesariusza⁴: „Jak powinniśmy być postrzegani przez naszych interesariuszy, aby osiągnąć naszą wizję? Czego oczekuje interesariusz od gminy?”;

⁴ W klasycznej wersji zrównoważonej karty wyników perspektywa interesariusza jest tożsama z perspektywą klienta.

- perspektywa budżetu⁵: „Skąd wziąć pieniądze na realizację oczekiwań interesariuszy?”;
- perspektywa procesów wewnętrznych: „Które procesy strategiczne powinniśmy doskonalić, aby dawać satysfakcję naszym interesariuszom?”;
- perspektywa rozwoju: „Co powinniśmy wiedzieć i umieć, żeby móc zrealizować zidentyfikowane procesy strategiczne?”.

Zapewnienie równowagi w tych czterech perspektywach jest warunkiem osiągnięcia celów strategicznych gminy. W tabeli 2. zostały przedstawione cele strategiczne i operacyjne w czterech perspektywach zrównoważonej karty wyników gminy Więcbork.

Do monitorowania realizacji strategii został powołany tzw. Zespół projektowy do zarządzania wdrożeniem Strategii Rozwoju Gminy Więcbork na lata 2014-2020. Jednym z jego priorytetowych zadań jest zdefiniowanie mierników dla każdego z celów strategicznych, aby była możliwa ocena stopnia realizacji przyjętej strategii gminy Więcbork.

W tabeli 3. przedstawiono cele strategiczne w czterech perspektywach zrównoważonej karty wyników dla gmin Inowrocław i Zduńska Wola. Dodatkowo Inowrocław zdefiniował trzy cele nadrzędne: zrównoważyć budżet gminy, zbudować trwałe partnerstwo sektora publicznego, społecznego i gospodarczego oraz zwiększyć konkurencyjność gminy Inowrocław w stosunku do gmin sąsiednich.

Analizując cele strategiczne przedstawione w tabelach 2. i 3., możemy dostrzec, że część celów jest niemal identyczna. Może to wynikać z tego, że gminy mają podobne zadania do realizacji wynikające z ustawy o samorządzie gminnym. Przykładowo w perspektywie interesariusza wskazano cele dotyczące zapewnienia dostępu do podstawowej infrastruktury technicznej i społecznej, jak również dostarczenia mieszkańcom atrakcyjnej oferty spędzania czasu wolnego. W perspektywie budżetu pojawiają się cele zwiększenia dochodów własnych i racjonalizacji wydatków. W perspektywie procesów wewnętrznych zdefiniowano cel skutecznej promocji gminy. Natomiast w perspektywie rozwoju cele dotyczą dopasowania kapitału ludzkiego, informacyjnego i organizacyjnego. Oczywiście w każdej z perspektyw zdefiniowano cele, które są specyficzne dla danej gminy, wynikające z jej misji i wizji, przedstawionej w tabeli 1.

Również dla trzech analizowanych gmin zostały opracowane mapy strategii, obrazujące logiczne zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy celami strategicznymi sformułowanymi w czterech perspektywach zrównoważonej karty wyników.

Do monitorowania realizacji strategii, podobnie jak w przypadku gminy Więcbork, został powołany tzw. Zespół projektowy do zarządzania wdrożeniem Strategii Rozwoju Gminy, również dla tych dwóch gmin. Nie zostały jeszcze bowiem opublikowane mierniki realizacji celów strategicznych. Może to wynikać z faktu, że stra-

⁵ Perspektywa budżetu jest tożsama z perspektywą finansową. Nowa, zmieniona nazwa bardziej oddaje specyfikę jednostek samorządu terytorialnego.

Tabela 2. Cele strategiczne i operacyjne w czterech perspektywach zrównoważonej karty wyników gminy Więcbork

Cele strategiczne	Cele operacyjne
Perspektywa interesariuszy	
1. Uzyskać dodatnie saldo migracji poprzez zwiększenie atrakcyjności mieszkaniowej gminy Więcbork	1.1. Poprawić dostępność komunikacyjną i poziom bezpieczeństwa drogowego poprzez rozwój infrastruktury drogowej i okołodrogowej 1.2. Zwiększyć dostępność do podstawowej infrastruktury technicznej (zwłaszcza w zakresie gospodarki ściekowej) 1.3. Poprawić jakość i dostępność infrastruktury społecznej, głównie w zakresie oferty kulturalnej i edukacyjnej 1.4. Stworzyć mieszkańcom atrakcyjną ofertę aktywnego spędzania czasu wolnego na terenie gminy 1.5. Poprawić jakość środowiska na terenie gminy, m.in. poprzez wykorzystanie odnawialnych źródeł energii
2. Stworzyć odpowiednie warunki do rozwoju przedsiębiorczości na terenie gminy Więcbork	2.1. Wyznaczyć tereny przeznaczone pod rozwój przedsiębiorczości 2.2. Zapewnić wsparcie dla przedsiębiorców zainteresowanych prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie gminy Więcbork 2.3. Wprowadzić system ulg podatkowych dla przedsiębiorców 2.4. Wspierać powstawanie i funkcjonowanie gospodarstw agroturystycznych
3. Stworzyć warunki do wydłużenia sezonu turystycznego na terenie gminy Więcbork	3.1. Budować ścieżki rowerowe i wyznaczać szlaki turystyczne 3.2. Budować i modernizować tereny rekreacyjne oraz bazę sportową i okołoturystyczną 3.3. Stworzyć całoroczną ofertę kulturalno-rozrywkową, uwzględniając organizację ponadregionalnych imprez masowych 3.4. Zagospodarować tereny lasów i jezior na cele turystyczne
Perspektywa budżetu	
4. Zapewnić środki finansowe na realizację polityki rozwojowej gminy Więcbork	4.1. Zwiększyć udziały podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach własnych gminy 4.2. Zwiększyć udział dochodów z turystyki 4.3. Zwiększyć udział środków zewnętrznych w finansowaniu inwestycji 4.4. Zracjonalizować wydatki związane ze świadczeniem usług publicznych
Perspektywa procesów wewnętrznych	
5. Realizować procesy sprzyjające skutecznemu wdrażaniu strategii	5.1. Stworzyć skuteczny system promocji gminy 5.2. Zapewnić odpowiednie zagospodarowanie przestrzenne gminy sprzyjające rozwojowi: budownictwa mieszkaniowego, przedsiębiorczości i turystyki 5.3. Budować partnerstwa z sektorem publicznym i prywatnym
Perspektywa wiedzy i rozwoju	
6. Dopasować kapitał niematerialny do strategii	6.1. Rozwijać kwalifikacje i kompetencje pracowników urzędu miejskiego wspierające procesy strategiczne 6.2. Zbudować efektywny system komunikacji pomiędzy wszystkimi osobami biorącymi udział we wdrażaniu strategii

Źródło: [Strategia rozwoju gminy Więcbork... 2013, s. 88-90].

Tabela 3. Cele strategiczne w czterech perspektywach zrównoważonej karty wyników gmin Inowrocław i Zduńska Wola

Inowrocław	Zduńska Wola
Perspektywa interesariuszy	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnić wysoki poziom bezpieczeństwa ruchu drogowego 2. Zapewnić dostęp do podstawowej infrastruktury technicznej (zwłaszcza wodno-kanalizacyjnej) i społecznej 3. Dostarczyć mieszkańcom atrakcyjną ofertę spędzania czasu wolnego 4. Zwiększyć liczbę uczniów uczęszczających do szkół na terenie gminy 5. Obsługiwać mieszkańców gminy z największym zaangażowaniem i na najwyższym poziomie 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnić odpowiedni dostęp do komunikacji drogowej na terenie gminy 2. Rozbudowywać i modernizować infrastrukturę techniczną i społeczną sprzyjającą rozwojowi mieszkalnictwa na terenie gminy 3. Zorganizować mieszkańcom atrakcyjną ofertę spędzania czasu wolnego 4. Stworzyć atrakcyjną ofertę inwestycyjną dla potencjalnych inwestorów 5. Poprawić jakość środowiska na terenie gminy, m.in. poprzez wykorzystanie odnawialnych źródeł energii
Perspektywa budżetowa	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Zwiększyć dochody własne w wyniku pozyskania nowych mieszkańców gminy 2. Zwiększyć dochody własne związane z tworzeniem warunków do prowadzenia działalności gospodarczej 3. Zwiększyć dochody własne z tytułu podatku rolnego 4. Zracjonalizować wydatki związane ze świadczeniem usług publicznych 5. Zwiększyć udział środków zewnętrznych w finansowaniu inwestycji 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zwiększyć dochody własne w wyniku rozwoju przedsiębiorczości i mieszkalnictwa na terenie gminy 2. Zwiększyć udział środków zewnętrznych w finansowaniu inwestycji 3. Racjonalizacja wydatków związanych ze świadczeniem usług publicznych
Perspektywa procesów wewnętrznych	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Skuteczna promocja gminy 2. Atrakcyjna oferta edukacyjna 3. Dostępna platforma komunikacji pomiędzy sektorem publicznym, społecznym i gospodarczym 4. Wdrożony system kontroli wydatków 5. Dobrze funkcjonujący system obsługi klienta 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Skuteczna promocja gminy 2. Odpowiednie zagospodarowanie przestrzenne gminy pod zabudowę mieszkaniową i inwestycyjną 3. Rozwój partnerstw z sektorem publicznym i prywatnym 4. Wdrożony system kontroli wydatków
Perspektywa rozwoju	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Dopasowanie kapitału ludzkiego 2. Dopasowanie kapitału informacyjnego 3. Dopasowanie kapitału organizacyjnego 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dopasowanie kapitału ludzkiego 2. Dopasowanie kapitału informacyjnego 3. Dopasowanie kapitału organizacyjnego

Źródło: [Strategia rozwoju gminy Inowrocław... 2013, s. 21-22; Strategia rozwoju gminy Zduńska Wola... 2013, s. 58-59].

tegie te zostały opracowane w 2013 r. i zrównoważona karta wyników nie została jeszcze w pełni wdrożona.

Badane gminy mogą skorzystać z doświadczeń innych jednostek sektora publicznego w Polsce, które już opracowały i wdrożyły zrównoważoną kartę wyników. Przykładowo „Strategia modernizacji przestrzeni sprawiedliwości w Polsce na lata 2014-2020” została opracowana przy wykorzystaniu metodologii zrównoważonej karty wyników. Dla każdej z czterech perspektyw określono: cele, mierniki, właściciela miernika, definicję miernika, źródło informacji, wartość bazową miernika, wartość docelową miernika oraz pożądaną tendencję [*Strategia modernizacji...* 2014, s. 58]. W tabeli 4. przedstawiono przykładowy cel i jego miernik dla Ministerstwa Sprawiedliwości, który jest podobny do jednego z celów analizowanych gmin (dotyczący racjonalności wydatkowania).

Tabela 4. Przykładowy cel i miernik w perspektywie finansowej w zrównoważonej karcie wyników Ministerstwa Sprawiedliwości

Cel	Poprawa efektywności wydatkowania środków w ujęciu zadaniowym
Miernik	Wskaźnik stopnia realizacji celów ujętych w budżecie zadaniowym resortu sprawiedliwości
Właściciel miernika	DB ^{a)} /BOF ^{b)}
Definicja miernika	Indeks składający się z sumy współczynników stopnia realizacji mierników określonych na poziomie zadań w funkcji 18 (wykonanie do wartości planowanej), ważonych udziałem wydatków na dane zadanie w łącznym budżecie na te zadania
Źródła informacji	Dane odnoszące się do miernika dostarczane będą przez DB w postaci rocznego sprawozdania Rb-BZ1 z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym; dane dotyczące realizacji mierników DB otrzymuje z CZSW ^{c)} , DWOiP ^{d)} oraz DSD ^{e)}
Wartość bazowa 2012	99,84%
Wartość na rok 2015	100%
Pożądana tendencja	Wzrostowa

^{a)} Departamentu Budżetu, Kontroli Zarządczej i Efektywności; ^{b)} Biuro Organizacji, Finansów i Kontrolingu; ^{c)} Centralny Zarząd Służby Więziennej; ^{d)} Departament Wykonania Orzeczeń i Probacji; ^{e)} Departament Strategii i Deregulacji.

Źródło: [*Strategia modernizacji...* 2014, s. 80].

Zaprezentowana w tabeli 4. szczegółowość miernika realizacji celu strategicznego przyczynia się do skutecznego monitorowania stopnia osiągnięcia tego celu. Jednocześnie jest określony miernik, wskazany jest jego właściciel, wartości bieżące i docelowe, źródła danych do jego obliczenia oraz pożądana tendencja. Można to traktować jako tzw. kartę miernika [Kaplan, Norton 2001, s. 243], co zapewnia, że każdy urzędnik będzie rozumiał cel pomiaru, będzie wiedział, kto dostarcza dane, jak również jaki jest pożądanym kierunek zmiany w poziomie miernika.

Wskazanie tzw. właściciela miernika jest zgodne z koncepcją zrównoważonej karty wyników Kaplana i Nortona [2011, s. 242-245]. Ponadto wyróżniają oni jeszcze tzw. lidera miernika. Jest to osoba odpowiedzialna za monitorowanie wartości poszczególnych mierników. Natomiast właściciel miernika to osoba, która jest uprawniona do podejmowania działań wpływających na wartość miernika.

W przypadku gminy właścicielem miernika jest osoba powołana przez wójta/burmistrza/prezydenta jako koordynator zadań controllingowych, najczęściej pracownik wydziału budżetu i finansów. Natomiast rolę lidera miernika odgrywają poszczególni dyrektorzy wydziałów lub osoby odpowiedzialne za wybrane obszary funkcyjne gminy. Liderzy powinni oceniać osiągnięte wartości danego miernika w stosunku do planu. W sytuacji alarmującego poziomu wartości miernika lider powinien opracować plan działań korygujących i zainicjować działania naprawcze, o czym jednocześnie informuje właściciela miernika.

Właściciel miernika powinien być osobą niezależną, podlegającą wyłącznie wójtowi/burmistrzowi/prezydentowi. Występowanie jakiegokolwiek zależności od lidera miernika (dyrektora komórki organizacyjnej gminy) może powodować zakłócenie procesu związanego z ustalaniem mierników, definiowaniem formuł obliczeniowych danego miernika, przygotowywaniem i przekazywaniem danych potrzebnych do jego obliczenia czy wskazywaniem wartości docelowej miernika.

3. Zakończenie

Doświadczenia z wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego czy w innych jednostkach sektora publicznego mogą być pomocne w rozprzestrzenianiu się idei *Balanced Scorecard* w warunkach polskich. Potrzeba pomiaru dokonań tych jednostek jest bowiem ważna z punktu widzenia obywatela. Ustawodawca też widzi konieczność pomiaru, przykładowo ustanawiając instytucję kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009, rozdz. 6]. Niektóre standardy kontroli zarządczej, a dokładnie standardy dotyczące misji, określenia celów, zadań i monitorowania ich realizacji, a także monitorowanie systemu kontroli zarządczej, bezpośrednio odnoszą się do zagadnień związanych z pomiarem [Komunikat..., s. 346-348]. Podobna sytuacja jest w przypadku sporządzania budżetu w układzie zadaniowym⁶, który jest obowiązkowy dla sektora rządowego. Corocznie publikowany jest dokument „Cele i mierniki w układzie zadaniowym”, uwzględniający zasady definiowania celów i mierników na dany rok [Zasady... 2015].

W kwestii pomiaru problemem jest dobór odpowiednich mierników. W analizowanych strategiach trzech badanych gmin, w żadnej z nich nie zostały zdefiniowane mierniki osiągnięcia celów strategicznych, a jest to kluczowe dla zapewnienia moni-

⁶ Budżet zadaniowy ma zapewnić zwiększenie efektywności wydatkowania środków publicznych.

torowania i realizacji strategii. Prawdopodobnie mierniki te są w trakcie opracowywania przez powołane w tym celu „Zespoły projektowe do zarządzania wdrożeniem Strategii Rozwoju Gminy”.

Literatura

- Ćwiklicki M., Władyka A., 2009, *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa*, Samorząd Terytorialny, nr 7-8.
- Kaplan R.S., Norton D. P., 1992, *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*, Harvard Business Review, January-February.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2001, *Strategiczna Karta Wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, DzUrz MF, nr 15, poz. 84.
- Nieplowicz M., 2014, *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie urzędu miasta w Hrubieszowie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343, Wrocław.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Strategia modernizacji przestrzeni sprawiedliwości w Polsce na lata 2014-2020*, 2014, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa.
- Strategia rozwoju gminy Inowrocław na lata 2013-2020*, 2013, Inowrocław.
- Strategia rozwoju gminy Więcbork na lata 2014-2020*, 2013, Więcbork.
- Strategia rozwoju gminy Zduńska Wola na lata 2013-2020*, 2013, Zduńska Wola.
- Świerk J., 2009, *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U., nr 16, poz. 95 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U., nr 157, poz. 1240 ze zm.
- Zasady definiowania celów i mierników w układzie zadaniowym na 2016 r.*, <http://www.mf.gov.pl>.