

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Piotr Oleksyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WYBRANE ASPEKTY POMIARU EFEKTYWNOŚCI PRZEDSIĘWZIĘĆ PUBLICZNO-PRYWATNYCH

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu wskazanie kluczowych czynników niezbędnych do oceny efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych. Współpraca może polegać na zleceniu wykonania pewnych zadań partnerom prywatnym, za które podmiot publiczny podejmuje zobowiązanie do uiszczenia wynagrodzenia. Jedną z form współpracy jest realizacja partnerstwa w formie powołania spółki kapitałowej, której współwłaścicielami są podmiot publiczny i partner prywatny. Do oceny tej formy realizacji zadań publicznych stosuje się m.in. procedury budżetowania zadaniowego. Znaczącą część tej procedury stanowi pomiar efektywności realizowanych zadań, dla których dobierane są mierniki efektywności. Jednakże zastosowanie tej metody do pomiaru powinno uwzględniać zagrożenia i ryzyko współpracy podmiotu publicznego z partnerem prywatnym.

Słowa kluczowe: partnerstwo publiczno-prywatne, efektywność, wspólne przedsięwzięcia, budżetowanie.

1. Wstęp

Misją działalności jednostek sektora finansów publicznych jest realizacja szeroko rozumianych usług publicznych, których nie należy rozpoznawać jako dochodowe. Brak osiągniętych dochodów nie oznacza jednak możliwości rezygnacji z pomiaru efektywności oraz wyceny efektów prowadzonej działalności. Należy postawić tezę wręcz odwrotną – brak możliwości osiągnięcia zysku stawia przed zarządzającymi jednostką jeszcze większe wyzwanie, aby jej działalność była jeszcze bardziej efektywna niż w przypadku podmiotów zarobkowych. Powyższa teza odnosi się głównie do podmiotów, które swoją działalność opierają na środkach zewnętrznych – oczywiście nie wszystkie podmioty niezarobkowe mają obowiązek efektywnego wydatkowania środków. Praktyka gospodarcza wykształciła specjalistyczne podmioty, których głównym zadaniem jest realizacja celów statutowych (np. dbanie o pozytywny wizerunek korporacji) bez względu na koszty. W przypadku takich podmiotów efektywność mierzona jest w odmienny niefinansowy sposób. Nie jest to dopuszczalne, a wręcz zabronione w przypadku podmiotów, których działalność

opiera się na środkach dostarczanych przez ogół społeczeństwa, często przy znaczącym sprzeciwie społecznym jego przedstawicieli. Ważne jest, aby rozważać działalność tych jednostek również poprzez pryzmat efektywności społecznej.

Efektywność wydatków publicznych w skali mikro można mierzyć konfrontując koszty, poniesione przez jednostkę w celu uzyskania konkretnych korzyści dla jej mieszkańców, z osiąganymi wynikami. Pomiar efektywności wydatków publicznych w praktyce ma jednak pewne ograniczenia. Po pierwsze, instytucje sektora publicznego mają często inne priorytety niż maksymalizacja efektywności. Po drugie, powiązanie konkretnych kategorii wydatkowych ze wskaźnikami opisującymi ich efekty jest niejednokrotnie niemożliwe. W przypadku braku możliwości oparcia pomiaru efektywności na metodach dochodowych należy odwrócić metodę pomiaru tak, aby przy zadanym nakładzie móc osiągnąć maksymalny efekt. Jednak pojawia się kolejny problem – jak wycenić efekt? Jest to znaczący problem w ocenie funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, gdyż większość efektów wynikających z realizacji obowiązkowych usług publicznych można mierzyć wyłącznie w ujęciu jakościowym, co znacznie utrudnia ocenę działalności tych podmiotów [Hubbart 2011, s. 290].

Efektywność w przypadku sektora finansów publicznych może więc być często rozpatrywana jako minimalizacja kosztu przy zapewnieniu realizacji zadań obowiązkowych. W tym aspekcie pomiaru efektywności kluczowym celem jest zrealizowanie obowiązkowego zadania przy maksymalnej oszczędności. Natomiast w zakresie efektu jedynym obowiązkiem jest przestrzeganie obowiązku dostarczenia minimalnej jakości usługi [Haber, Szałaj 2009, s. 53]. Ograniczone środki budżetowe są najczęstszą przyczyną wyszukiwania nowych form finansowania zadań publicznych. W najbardziej rozwiniętych krajach realizację wielu zadań publicznych organy centralne, jak również lokalne powierzają podmiotom prywatnym. Współpraca pomiędzy jednostkami publicznymi a partnerami prywatnymi nazywana jest partnerstwem publiczno-prywatnym. Na podstawie wieloletniej współpracy partnerów publicznych i prywatnych wykształcone zostały różnorodne formy formalnoprawne omawianych kontaktów.

Istotą przedsięwzięć publiczno-prywatnych jest współpraca jednostek sektora finansów publicznych z partnerami z sektora prywatnego. Partner publiczny może zaangażować część własnych środków lub zadeklarować przekazanie tych środków w przyszłości. W przypadku braku środków na podstawową działalność jednostki budżetowe często korzystają z różnych dodatkowych źródeł finansowania. Jednak wszystkie tego rodzaju umowy wliczane są do długu publicznego, który w najbliższym czasie powinien być znacznie ograniczony. Zagrożenie związane z nadmiernym zadłużeniem może być zniwelowane przez przystąpienie jednostek budżetowych do przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego. Rozwiązanie takie nie jest idealne, gdyż tego rodzaju zobowiązania zaliczane są do długu publicznego. Jednak w związku z niższym zaangażowaniem znacząco ten dług zmniejszają. Znacznie korzystniejszym rozwiązaniem jest przekazanie części zasobów majątko-

wych jako wkład własny partnera publicznego do spółki celowej tworzonej w ramach partnerstwa.

Celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych czynników mających wpływ na ocenę efektywności realizowanych przez jednostkę usług publicznych w formule partnerstwa publiczno-prywatnego. Metodą dedukcyjną zaprezentowane zostaną główne elementy, które powinny być podstawą systemu pomiaru efektywności przedsięwzięć powierzanych do realizacji partnerom zewnętrznym.

2. Problemy pomiaru efektywności realizacji zadań publicznych

Wszystkie czynności, które wykonuje się w związku z pomiarem efektywności, ostatecznie należy sprowadzić do wykonania analizy korzyści i kosztów. Z literatury przedmiotu, a także obserwacji praktyki gospodarczej wynika, że jest to najczęściej stosowana metoda. J.E. Stiglitz wyróżnia prywatną oraz społeczną analizę kosztów i korzyści. Procedura pomiaru efektywności działalności jednostek, które w swoim działaniu nie są skupione na zyskowności, zawiera następujące elementy [Stiglitz 2004, s. 38]:

- ustalenie zestawu możliwych scenariuszy decyzyjnych (projektów, rozwiązań problemu),
- określenie wszystkich konsekwencji każdego z rozważanych scenariuszy, czyli określenie wielkości ponoszonych nakładów oraz oczekiwanych efektów,
- wyrażenie nakładów i efektów w wartościach policzalnych,
- zestawienie całości kosztów i korzyści wraz z oceną ogólnej opłacalności przedsięwzięcia, przy czym jednostka zazwyczaj wybiera projekt, który zapewnia najlepszy efekt.

Badania literatury wykazują [Frąckiewicz-Wronka 2010, s. 11], że JST stosują jednolite procedury oceny efektywności podejmowanych działań. Istnieją jednak dwie bardzo istotne różnice między analizą kosztów i korzyści dokonywaną ze społecznego punktu widzenia i analizą dokonywaną z prywatnego punktu widzenia:

- społeczna analiza kosztów i korzyści uwzględnia szerszy zakres oddziaływań przedsięwzięcia na otoczenie (szerszy wachlarz skutków, np. efekty ekologiczne), a nie tylko wielkość zysków,
- w społecznej analizie niektóre rodzaje nakładów i efektów nie są wyceniane według cen rynkowych, gdyż ceny takie nie istnieją bądź nie wyrażają krańcowych korzyści i kosztów społecznych na skutek zawodności mechanizmu rynkowego.

Problem pomiaru efektywności realizacji zadań publicznych nie jest tak znacząco rozpoznany jak w przypadku podmiotów gospodarczych. Wśród głównych przyczyn trudności zastosowania klasycznego podejścia do pomiaru efektywności, w odniesieniu do sektora publicznego, należy uznać [Budżet zadaniowy... 2010, s. 59]:

- specyficzny sposób gromadzenia publicznych środków pieniężnych,
- administracyjny sposób alokacji środków publicznych,
- dziedziny, na które ponosi się wydatki, na ogół nie są podatne na stosowanie precyzyjnych narzędzi pomiaru skutków tych wydatków,

- niemożność ustalenia efektywności nakładów w przypadku niektórych wydatków,
- znaczące przesunięcie czasowe zaistnienia skutków poniesionych nakładów,
- problemy jakościowe osiągniętych rezultatów.

Wymienione przeszkody stosowania biznesowego sposobu pomiaru efektywności nie są w żadnym razie podstawą do odstąpienia od tego typu analiz, a tym bardziej do zaniechania działań podwyższających efektywność wydatkowania środków publicznych. Zaakcentowane problemy są motorem poszukiwania rozwiązań wynikających ze specyfiki sektora publicznego.

3. Planowanie finansowe a decyzja o podjęciu współpracy z partnerem prywatnym

Wszelkie rodzaje działalności, aby były skuteczne, muszą zostać poprzedzone szeregiem czynności planistycznych, których efektem powinny być odpowiednie, możliwe do wykonania plany. Plany te związane są z działalnością operacyjną – krótkoterminową oraz planowaniem długoterminowym strategicznym. Plan krótkoterminowy zawiera elementy związane najczęściej z najbliższym okresem działalności, zwłaszcza w przypadku małych podmiotów gospodarczych. W przypadku dużych podmiotów gospodarczych o strukturze korporacyjno-koncernowej krótkoterminowy plan operacyjny jest tylko jedną z części kompleksowego planowania strategicznego. Również jednostki sektora finansów publicznych działają zgodnie z przyjętym i uchwalonym długoterminowym planem działalności. Plan taki jest ściśle związany z wizją rozwoju jednostki przyjętą przez zarządzających w horyzoncie średnio- i długoterminowym.

Mylnym jest jednak założenie, że jednostki sektora finansów publicznych nie powinny zajmować się planowaniem strategicznym związanym z realizacją kluczowych zadań w przyszłości. Najczęstszym przyczynkiem zaniechania takich działań jest stosunkowo krótka kadencja organów gminy, wybieranych przez społeczności lokalne. W związku z tym nie podejmują wysiłków związanych z planowaniem długookresowym, przekraczającym termin następnych wyborów ustawowo przewidzianych w ordynacji wyborczej. Wszystkie cząstkowe elementy planu muszą być jednak odpowiednio przeanalizowane w celu określenia możliwości ich wykonania, a kluczowym tego warunkiem jest zapewnienie źródeł finansowania na każdym etapie związanym z wdrożeniem ogółu zadań. Długoterminowe planowanie finansowe jest więc nieodłącznym czynnikiem towarzyszącym kadrze kierowniczej JSFP. Zaniechanie planowania strategicznego może być głównym powodem utraty znaczenia takiej jednostki jako wiarygodnego partnera lokalnej społeczności. Brak strategicznych decyzji inwestycyjnych doprowadza w dalszej perspektywie do sukcesywnego ograniczania jego znaczenia poprzez [*Nowe zarządzanie...* 2009, s. 298]:

- utratę strategicznych inwestorów przenoszących swoje oddziały do innych regionów lub państw,

- obniżenie stopy życiowej ludności zamieszkującej dany teren,
- emigrację w poszukiwaniu pracy zarówno w kraju, jak i poza nim,
- znaczącą utratę dochodów budżetowych na skutek zmniejszenia wpływów podatkowych,
- podwyższenie wydatków socjalnych jednostki w związku ze zwiększającą się liczbą bezrobotnych.

Wieloaspektowa i spójna wieloletnia strategia zarządzających jednostką w podziale na odpowiednie wieloletnie planowanie finansowe, obejmujące co najmniej kilkunastoletni horyzont czasowy, oraz szczegółowe i realne planowanie działań inwestycyjnych mogą być kluczowym aspektem warunkującym stały i sukcesywny rozwój oraz podwyższenie stopy życiowej mieszkańców danego obszaru. Sam plan nie jest jedynym skutecznym rozwiązaniem, gdyż musi on być zrealizowany. W przypadku, gdy wyniki analiz przeprowadzonych w trakcie procesu planowania wykazują brak możliwości skutecznego wykonania określonych zadań, należy rozważyć możliwości wykorzystania współpracy z podmiotami zewnętrznymi w zakresie realizacji obowiązkowych zadań publicznych.

4. Partnerstwo publiczno-prywatne konieczność, czy świadomy wybór?

Jednostki sektora finansów publicznych nie mają możliwości wyboru dziedziny działalności gospodarczej, działają na podstawie ustawy o finansach publicznych, w myśl której są zobowiązane wykonywać działania statutowe. Sytuacja ta wymusza podejmowanie często nieopłacalnej działalności w różnych obszarach życia społecznego. Nie zawsze jednak możliwe jest zabezpieczenie dostatecznych środków na wszystkie statutowe zadania. W warunkach ograniczonych środków przeznaczonych na podstawową działalność kluczowym zagadnieniem staje się więc najbardziej efektywne wykorzystanie tychże środków. Większość statutowych działań jednostek sektora finansów publicznych związana jest z ich misją, czyli zaspakajaniem podstawowych potrzeb społecznych, które rzadko związane są z osiągnięciem przychodów. Należy przeprowadzić poważną debatę, w jakich okolicznościach powinno się podejmować decyzje związane z powierzeniem pewnych zadań statutowych podmiotom prywatnym.

Rozwój działalności, zarówno podmiotów publicznych, jak i sektora prywatnego wykształcił formułę, która jest jedną z najbardziej efektywnych form unikania marnotrawstwa, a jednocześnie eliminacji zaprzeczania szans rozwoju podmiotów publicznych. W przypadku braku środków na podstawową działalność jednostki budżetowe często korzystają z różnych dodatkowych źródeł finansowania. Największą szansą wynikającą z formuły współpracy w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jest również możliwość przekazania przez partnera publicznego niefinansowych składników majątku, nieużytkowanych w codziennej działalności lub wyko-

rzystywanych bardzo nieefektywnie. Jest to przykład wykorzystania dodatkowych szans, które mogłyby być zaprzepaszczone.

Powszechne jest przekonanie, że partnerstwo publiczno-prywatne najczęściej rozważane jest w sytuacji braku wystarczających środków na wykonanie wybranego zadania. W takich przypadkach najczęściej partner prywatny jest inwestorem finansującym konkretne zadanie inwestycyjne, a w zamian uzyskuje uprawnienie (przywilej) do pobierania pożytków w przyszłości lub otrzymania gwarancji wieloletniej umowy ze strony podmiotu publicznego na utrzymanie wybudowanego obiektu (gwarancja długoterminowego kontraktu zapewniającego pewne przychody ze sprzedaży usług). Dotychczasowe przypadki wykorzystania formuły PPP kojarzone są wyłącznie z „koniecznością”. Należy jednak się zastanowić, czy korzystanie z tego modelu współpracy nie jest rozwiązaniem tańszym w ujęciu całkowitym. Przeprowadzone przez wielu ekonomistów badania wykazują, że np. powierzenie przez gminę partnerom prywatnym zadań związanych z działalnością przedszkolną jest znacznie tańszym rozwiązaniem niż działalność placówek publicznych.

Największą trudność omawianego zagadnienia stanowi dobór metod pomiaru pozwalających na uzyskanie odpowiedzi, który model jest rozwiązaniem tańszym. Odpowiedź nie jest nigdy jednoznaczna. W analizie efektywności należy wziąć pod uwagę szereg czynników o charakterze finansowym, jak również niemierzalnym [Strąk 2012, s. 337]. Należy również pamiętać o specyfice każdej jednostki. Nigdy nie jest możliwe znalezienie rozwiązania uniwersalnego dla wszystkich. Można jednak opracować wytyczne niezbędne do budowy modelu decyzyjnego wspierającego decyzje zarządu jednostki.

5. Wykorzystanie procedury budżetu zadaniowego w modelu pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych

Budżet zadaniowy jest nowoczesną formą zarządzania środkami publicznymi wydatkowanymi na realizację zadań budżetowych. Idea budżetu zadaniowego poza nową formą alokacji środków publicznych przewiduje również dostarczenie szeregu dodatkowych informacji, których uzyskanie według dotychczasowych zasad było kłopotliwe (co często było przyczyną rezygnacji z pozyskiwania informacji np. związanych z pomiarem stopnia realizacji wskazanego zadania). Wdrożenie i prawidłowe przeprowadzenie procedury budżetowania zadaniowego jest jednym z ważniejszych obowiązków stawianych organom zarządzającym jednostkami sektora finansów publicznych [*Budżetowanie zadaniowe...* 2012, s. 43].

Istota budżetowania zadaniowego polega na ustaleniu długoterminowych planów i projekcji stanu faktycznego kluczowych dziedzin życia całego państwa w przyszłości. Osiągnięcie tego stanu będzie możliwe głównie dzięki wyznaczeniu i zrealizowaniu celów ogólnych i częściowych. Samo wyznaczenie celów nie jest jedynym wymogiem wprowadzenia budżetowania zadaniowego. Należy wprowadzić równocześnie tzw. „mapę drogową” osiągnięcia danego celu, która musi zawierać

procedurą kontrolną pozwalającą na ocenę realizacji zamierzonego celu. Wyznaczanie celów ma charakter ponaddiscyplinarny i międzyresortowy, co oznacza, że główne cele nie powinny być zatwierdzane w sposób indywidualny, lecz ze względu na złożoność ustalenie powinno następować na podstawie konsultacji pomiędzy różnymi organami administracji. Obecnie tylko jednostki szczebla centralnego mają obowiązek prezentacji sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym. Jednocześnie niektóre metropolie procedurę budżetowania zadaniowego stosują w znacznie bardziej zaawansowanym zakresie.

W procedurze budżetowania zadaniowego zadanie jest elementarnym nośnikiem alokacji środków (pozycją, do której przypisana została określona pula środków pieniężnych). Należy jednak pamiętać, aby zaplanowane do realizacji zadania były ściśle związane z realizacją usług publicznych dedykowanych lokalnej społeczności. Ważne jest również, aby zadanie w dowolny sposób mogło być dekomponowane na mniejsze części w postaci działań elementarnych. W przypadku bardzo rozbudowanych zadań należy w pierwszej kolejności dokonać dekompozycji zadań na podzadania. Kolejnym krokiem jest podział podzadania na działania elementarne.

Każde zadanie musi być celowe. Stosując narzędzia budżetowania zadaniowego, ocenę przydatności i skuteczności realizowanych zadań przeprowadza się poprzez cele i mierniki ich realizacji. Dlatego dla każdego zadania ustala się cele, które są legitymizacją podejmowanych zadań. Należy pamiętać, że środki przypisane są do zadań, jednakże nowatorskość metody budżetowania zadaniowego polega na możliwości szybkiej oceny stopnia przydatności realizowanych zadań. Ważne jest, aby dla każdego z realizowanych zadań ustalić indywidualne cele, które po ustaleniu specyficznych mierników pozwolą na kompleksową ocenę całego obszaru działalności edukacyjnej wykonywanej przez poszczególne jednostki i komórki organizacyjne lub partnerów prywatnych.

Właściwy dobór mierników jest podstawą pozyskania wiarygodnej informacji dotyczącej stopnia realizacji zaplanowanych celów. W ocenie realizacji zadań publicznych istnieje konieczność kompleksowego podejścia, które wymusza stosowanie różnorodnych i ambitnych mierników. Najważniejsze wymogi stawiane miernikom to: adekwatność, neutralność i wiarygodność. Najistotniejsze w doborze mierników jest unikanie wyboru mierników wyłącznie ilościowych [Krupa 2011, s. 27].

Stosując procedurę budżetowania zadaniowego, pojawia się możliwość indywidualnego pomiaru realizacji wykonania zadań publicznych. Nośnikiem kosztów i nakładów jest zadanie, które ma jasno określony cel, a także mierniki realizacji celu przedstawiane w formie ilościowej. Na tej podstawie nie jest trudne ustalenie efektywności wydatkowanych środków na poszczególne działania związane z dostawą usług publicznych. Należy również zauważyć, że procedura budżetowania zadaniowego dostarcza neutralnych informacji bez względu na formę organizacyjną podmiotu realizującego zadanie. Zestawienie: zadanie – cel – miernik ukazuje wyniki bez względu na fakt, czy realizacja następuje w jednostce budżetowej, w podmiocie zewnętrznym czy w strukturze mieszanej (partnerstwo publiczno-prywatne

realizowane w formie spółki celowej). Jednakże zastosowanie tej metody do pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych wymaga dalszych badań, których główny nurt powinien być związany z zagrożeniami i ryzykiem współpracy podmiotu publicznego z partnerem prywatnym.

6. Podsumowanie

W warunkach ograniczonych środków przeznaczonych na podstawową działalność kluczowym zagadnieniem jest najbardziej efektywne wykorzystanie tychże środków. Większość statutowych działań jednostek sektora finansów publicznych związana jest z ich misją, czyli zaspokajaniem podstawowych potrzeb społecznych, które rzadko związane są z osiąganiem przychodów. Przeprowadzona analiza problemowa wykazuje, jakie najważniejsze czynniki powinny być kluczowe w procesie podejmowania decyzji związanych z powierzeniem pewnych zadań statutowych podmiotom prywatnym. Współpracę z partnerami prywatnymi należy również traktować jako działanie mające na celu unikanie zaprzepaszczenia szans różnego rodzaju działań rozwojowych lub możliwości wykorzystania składników majątku będącego w „stanie uśpienia”.

Marnotrawstwo jest poważnym problemem działalności jednostek opartej na środkach społecznych, zwłaszcza zaniechanie. Podstawowym problemem w omawianym temacie jest oczywiście dobór metod pomiaru pozwalających na uzyskanie odpowiedzi, w jakim stopniu w danej jednostce występują straty spowodowane niewykorzystaniem szans. Odpowiedź nie jest nigdy jednoznaczna. W analizie efektywności należy wziąć pod uwagę szereg czynników o charakterze finansowym, jak również niemierzalnym. Należy również pamiętać o specyfice każdej jednostki, a zwłaszcza o stanie, ilości i wartości składników majątku, które mogłyby być wykorzystane w procesie inwestycyjnym. W efekcie mogłyby powstać nowe rozwiązania służące dobru ogółu.

Nie należy również zapominać o ryzyku związanym z powierzeniem partnerom prywatnym realizacji ogółu zadań publicznych. Jednym z ważniejszych wynikających z tego zagrożeń jest ryzyko utraty kontroli nad procesem. Problem ten nie może zostać zlekceważony jednak nie mieści się w nurcie rozważań dotyczących pomiaru efektywności. Zastosowanie procedury budżetowania zadaniowego może być bardzo dobrym rozwiązaniem służącym do pomiaru efektywności, jednak jest to pomiar niepełny. Omawiana metoda w swoich założeniach nie obejmuje specyficznego ryzyka towarzyszącego działalności podmiotów sektora publicznego, zwłaszcza w aspekcie kontaktów z podmiotami prywatnymi. Wyzwaniem skłaniającym do dalszych badań jest konieczność opracowania sposobu szacowania ryzyka oraz uwzględnienia tegoż w pomiarze efektywności współpracy w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.

Literatura

- Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Budżetowanie zadaniowe w kontekście sanacji finansów publicznych w krajach Unii Europejskiej*, red. P. Albiński, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Frączkiewicz-Wronka A., *Pomiar efektywności i interesariusze oraz ich znaczenie dla strategii organizacji publicznych*, [w:] *Zarządzanie strategiczne, podstawowe problemy*, red. P. Krupski, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, Wałbrzych 2010.
- Haber E., Szałaj M., *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, PARP, Warszawa 2009.
- Hubbart D.W., *Pomiar uniwersalny – odkrywanie w biznesie wartości niematerialnych*, MT Biznes, Warszawa 2011.
- Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- Krupa M., *Analiza wskaźnikowa w organizacji sektora publicznego na przykładzie Uniwersytetu Jagiellońskiego*, SAP World Tour, Sopot 2011.
- Stiglitz J., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Strąk T., *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2012.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240).
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. 2009 r. Nr 19, poz. 100).

SELECTED ASPECTS OF MEASUREMENT OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP PROJECTS EFFICIENCY

Summary: The following article is aimed to present relevant factors which are crucial in the process of measurement of public-private partnership efficiency. The PPP involves a collaboration between public and private entities in which a private unit provides a public sector partner with services which are as a rule served by public entities. Additionally the whole financial, technical and operational risk burdens the private entity. The implementation of the performance-based budgeting is one of the elements of assessment of the process of objectives and activities achievement. The significant part of this procedure is the efficiency measurement of the degree of completing tasks, for which the performance measures are selected. However, this method of measurement should take into account the risks and threats of the public and private entities cooperation.

Keywords: public-private partnership, efficiency, joint projects, budgeting.