

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](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 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](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> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

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

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

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

## Wstęp

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

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

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

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

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

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

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

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Beata Sadowska**

Uniwersytet Szczeciński  
e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

---

## **SYSTEM POMIARU DOKONAŃ W PAŃSTWOWYM GOSPODARSTWIE LEŚNYM LASY PAŃSTWOWE – PROCES PRZYGOTOWANIA I IMPLEMENTACJI**

---

## **ACHIEVEMENTS MEASUREMENT SYSTEM AT THE STATE FORESTS NATIONAL FORESTS HOLDING – PROCESS OF PREPARING AND IMPLEMENTATION**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.38

JEL Classification: Q23

**Streszczenie:** Dokonaniem przedsiębiorstwa zainteresowani są różni interesariusze, a pomiar i raportowanie dokonań odgrywają szczególną rolę w prawidłowej ocenie działalności przedsiębiorstw oraz determinują podejmowanie decyzji ekonomicznych, zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Celem opracowania jest zaprojektowanie systemu pomiaru dokonań dla Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na poziomie ogólnym. Zasadnicza teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że prawidłowo zaprojektowany system pomiaru dokonań zapewnia dostęp do użytecznych informacji dla wielu różnych grup interesariuszy oraz sprzyja osiągnięciu celów Lasów Państwowych. Cel artykułu osiągnięto, studiując literaturę (krajową i międzynarodową) oraz wykorzystując metodę indywidualnego wywiadu.

**Słowa kluczowe:** Lasy Państwowe, system dokonań, rachunkowość.

**Summary:** Different stakeholders are interested in the achievements of the company. Measurement and reporting of achievements, play a special role in the correct assessment of entrepreneurial activity and determine the economic decision making, both at the operational and strategic level. The aim of the study is to design a system to measure the achievements of the State Forests National Forest Holding at a general level. The main thesis is contained in the statement that “properly designed system for measuring the achievements, provides access to useful information for many different groups of stakeholders and promotes the achievement of the State Forests objectives”. The purpose of the article is achieved by studying the literature (national and international) and using the method of individual interview.

**Keywords:** national forest, achievements system, accounting.



## 1. Wstęp

System pomiaru dokonań przedsiębiorstwa, traktowany jako system informacyjny, dostarcza informacji, dokonuje jej identyfikacji, ewidencji, przetwarzania oraz pozwala na jej kontrolowanie. Na każdym etapie realizacji zadań i celów Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL LP)<sup>1</sup> potrzebuje wielu aktualnych i rzetelnych informacji. Informacja generowana jest przez system rachunkowości (finansowej lub zarządczej). Może być ilościowa, wartościowa, jakościowa, dotycząca uwarunkowań ekologicznych, społecznych oraz ekonomicznych.

Należy podkreślić, że prawidłowo zaprojektowany system pomiaru dokonań oraz wskazanie dedykowanych miar dla tego systemu sprzyja osiągnięciu celów Lasów Państwowych, dostarczając wiarygodnej informacji wielu grupom interesariuszy<sup>2</sup> czy użytkownikom<sup>3</sup> informacji.

Celem artykułu jest zaproponowanie dedykowanego dla PGL LP systemu pomiaru i raportowania dokonań na poziomie ogólnym. Mając na uwadze obszerność tematu poruszanego w opracowaniu oraz ograniczenia dotyczące objętości, można stwierdzić, że opracowanie stanowi jedynie początek analizy zagadnień związanych z pomiarem dokonań i raportowaniem w PGL LP. Cel artykułu osiągnięto, dokonując krytycznej analizy literatury (krajowej i międzynarodowej) oraz wykorzystując metodę indywidualnego wywiadu.

## 2. Funkcje, cele i zadania Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (PGL LP) w systemie pomiaru dokonań

Jednym z kluczowych atrybutów nauki jest pomiar. Ekonomia operuje wartościami, dokonuje oceny stanów gospodarczych i ocenia działalność podmiotów funkcjonujących na rynku. Przez pojęcie pomiaru rozumieć należy przypisywanie liczb lub innych symboli własnościom empirycznym. W ekonomii pomiaru dokonuje się

---

<sup>1</sup> PGL LP (LP) – Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Podstawowym dokumentem dla PGL LP jest Ustawa o lasach z 28 września 1991 r. Określa ona zasady prowadzenia gospodarki leśnej zarówno przez LP, jak i w lasach innych własności. Strukturę organizacji precyzuje jej statut, wydany zarządzeniem ministra środowiska z 1994 r.

<sup>2</sup> Interesariusze to podmioty (osoby, społeczności, instytucje, organizacje, urzędy), które mogą wpływać na przedsiębiorstwo i/lub pozostają pod wpływem jego działalności. Ich aktywność może mieć wpływ na powodzenie firmy, organizacji, przedsięwzięć. Należą do nich właściciele firmy, pracownicy, klienci, dostawcy, społeczności lokalne. Analizę interesariuszy wykonuje się na etapie przygotowania strategii czy definiowania projektów, zadań w celu zrozumienia ich systemów wartości, interesów i potrzeb oraz określenia wpływu, jaki wywierają lub mogą wywierać na nich podejmowane przez przedsiębiorstwo decyzje.

<sup>3</sup> Użytkownik informacji to osoba lub zespół osób korzystających z informacji. Często definiowany jest jako klient systemu wyszukiwania informacji wykorzystywanej do realizacji własnych celów i wartości.

głównie poprzez stosowanie metod ilościowych, wartościujących (miar i wskaźników pieniężnych). Sposób pomiaru dokonań przedsiębiorstwa znajduje odzwierciedlenie w jakości, stylu, zachowaniach i decyzjach. Jeśli pomiar dokonań jest błędny lub niepełny, może to determinować nieprawidłowości w funkcjonowaniu organizacji.

Już grecki filozof Protagoras twierdził, że to człowiek decyduje o miarach wartości wszystkich rzeczy, stwierdzając: „To człowiek jest miarą wszechrzeczy”. Zgodnie z tą koncepcją nie ma wartości samych w sobie. To człowiek zarządza dokonaniami, planując je, realizując i kontrolując, dostarczając wartość i informację o oferowanej wartości. Wartości są rezultatem subiektywnych doznań (percepcji, odczuć) i są uzależnione od odniesienia do kogoś lub czegoś. Wartość jest więc zmienną zależną od czasu, miejsca i okoliczności oraz od tego, kto się do niej odnosi i kto w niej uczestniczy (różna wartość dla różnych grup interesariuszy) [Landreth, Colander 1998, s. 320]. Podobne poglądy głosił F.A. von Hayek [Grzywacz 2005, s. 126]: „(...) o wartości ekonomicznej produktów decydują preferencje lub subiektywne oceny jednostek”.

Zarządzanie dokonaniami stanowi punkt wyjścia do zdefiniowania pomiaru dokonań. Zarządzanie dokonaniami to: „(...) dobór i zastosowanie ilościowych miar możliwości, procesów i wyników w celu rozwoju informacji o krytycznych aspektach działania” [Perrin, Durch, Skillman 1999]. T. Kotarbiński [1982, s. 76], określając dokonania i ich pomiar, wskazuje, że: „wykonać coś – oznacza zrobić coś, by stało się tak, jak uprzednio zaplanowano”, czyli przedsiębiorstwo najpierw planuje, określa cele i zadania, a następnie realizuje to, co zaplanowało. Jak wskazuje M. Nowak [2015, s. 121]: „pomiar dokonań można definiować jako regularne gromadzenie danych i przetwarzanie informacji oraz ich raportowanie mające na celu ocenę wykonanej pracy i osiągniętych rezultatów”.

Konkludując, pomiar dokonań może być definiowany jako system informacji przedsiębiorstwa, zorientowany na generowanie i raportowanie użytecznych informacji dla menadżerów oraz wielu grup różnych interesariuszy. Pomiar dokonań<sup>4</sup> wspiera procesy decyzyjne organizacji poprzez tworzenie i prezentację użytecznych informacji, dostarczając informacji o funkcjach, celach i zadaniach realizowanych przed przedsiębiorstwem.

Specyficznym podmiotem, który powinien charakteryzować się nowoczesnym systemem pomiaru dokonań, jest PGL LP. To przedsiębiorstwo wielofunkcyjne, prowadzące zrównoważoną gospodarkę leśną. Całość gospodarki leśnej, w tym realizacja zadań i celów, jest sprawowana w zależności od funkcji lasu – ekologicznej, produkcyjnej, społecznej<sup>5</sup>. Realizowanie wszystkich funkcji gospodarki leśnej wymaga współpracy międzysektorowej, dostępu do informacji oraz skutecznej komunikacji w działaniach PGL LP, która zapewni obopólne korzyści dla wszystkich

<sup>4</sup> Szerzej o pomiarze dokonań i miernikach w tym systemie: [Maskel, Kennedy 2007, s. 68].

<sup>5</sup> Szerzej: [Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego...].

użytkowników informacji (interesariuszy). Wypełniając funkcje, jakie na PGL LP nakłada ustawa o lasach<sup>6</sup>, Lasy Państwowe powinny wychodzić naprzeciw oczekiwaniom wielu różnych grup interesariuszy, co przedstawiono na rys. 1.

społeczeństwo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zachowanie zasobów leśnych dla przyszłych pokoleń</li> <li>• możliwość obcowania z naturą</li> <li>• pozyskiwanie produktów lasu na własne potrzeby</li> </ul>
samorządy terytorialne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• wpływ podatków</li> <li>• kreowanie miejsc pracy</li> <li>• współpraca inwestycyjna</li> </ul>
organizacje ochrony przyrody	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zapewnienie ochrony zagrożonych gatunków roślin, zwierząt i grzybów</li> </ul>
gospodarka	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dostarczanie surowca drzewnego</li> <li>• dostarczanie produktów ubocznych gospodarki leśnej</li> </ul>

Rys. 1. Oczekiwania grup interesariuszy Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe

Źródło: opracowanie własne.

PGL LP, zapewniając trwałe równoważenie wszystkich funkcji, odpowiadają na oczekiwania wielu grup użytkowników informacji poprzez odpowiednie planowanie celów i zadań gospodarki leśnej. Do celów strategicznych PGL LP zaliczyć należy [Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego...]:

- gospodarowanie wspólnym dobrem, jakim są lasy,
- zapewnienie trwałości lasów,
- zapewnienie dostępności lasów dla społeczeństwa,
- zapewnienie istotnego wkładu Lasów Państwowych w rozwój gospodarki,
- bycie nowoczesną, dobrze zarządzaną i sprawną organizacją,
- rozwijanie zasobów kadrowych i kompetencji oraz motywowanie do realizacji strategii,
- zapewnienie zdolności do samofinansowania działalności.

Dostarczane przez PGL LP wartości, które stanowią odpowiedź na oczekiwania interesariuszy, wymagają podejmowania poszczególnych zadań, a tym samym pomiaru i informowania użytkowników o dokonaniach PGL LP za pomocą systemu pomiaru dokonań.

<sup>6</sup> Szerzej o funkcjach, celach i poszczególnych zadaniach operacyjnych PGL LP: [Ustawa z dnia 28 września 1991 r. ...].

### 3. Projektowanie i wdrażanie systemu pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe

Przedsiębiorstwa wciąż borykają się z problemami generowania i pozyskiwania użytecznych informacji, które są niezbędne do prawidłowego zarządzania, świadczenia usług, produkowania, czyli zaspokajania potrzeb wielu grup interesariuszy. Jednym z powodów tego stanu jest brak lub nieumiejętne dostosowanie narzędzi i miar pomiaru w przedsiębiorstwie lub całkowity brak rzetelnego systemu pomiaru.

PGL LP oraz środowisko, w którym ono funkcjonuje, wzajemnie się przenikają i na siebie oddziałują. Z tego względu działalnością PGL LP bezpośrednio lub pośrednio są zainteresowane różne grupy interesariuszy. Każda z tych grup ma inne potrzeby i oczekiwania, których identyfikacja jest punktem wyjścia do budowy systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstwa [Jaworska 2015, s. 180]. Jak słusznie wskazuje P. Szczypa [2015, s. 442]: „(...) pomiar w systemie rachunkowości jest zjawiskiem naturalnym, a możliwości pomiaru osiągnięć w przedsiębiorstwie są uzależnione między innymi od wiedzy i umiejętności pracowników oraz rozwiązań przyjętych w systemie rachunkowości”. Podobnie w PGL LP generowanie użytecznych informacji oraz realizacja zadań, celów i wypełnianie funkcji PGL LP będą uzależnione od dobrze zaprojektowanego, wdrożonego i realizowanego przez pracowników Lasów Państwowych systemu pomiaru dokonań. Projektowanie i wdrażanie systemu pomiaru dokonań w PGL LP zasadniczo polega na opracowaniu i zrealizowaniu spójnego procesu, składającego się z poszczególnych działań operacyjnych, który jest przyporządkowany określone celowi. Elementem tego procesu będzie również dobór adekwatnych<sup>7</sup> narzędzi pomiaru.

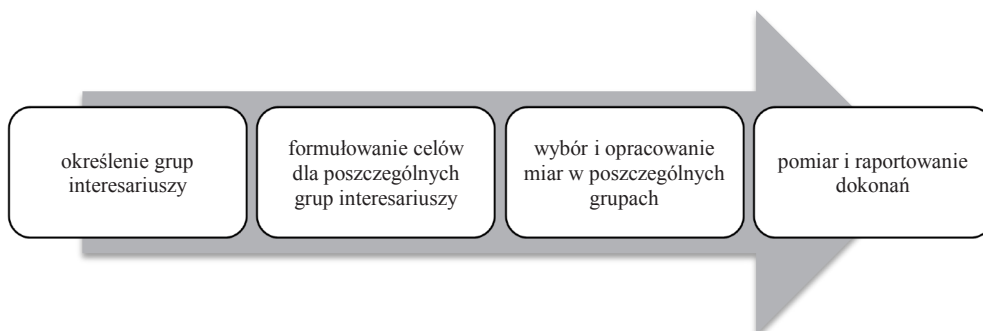
Literatura wskazuje na trzy podstawowe obszary związane z pomiarem dokonań [Simons 2000, s. 79]:

- przepływy pieniężne,
- wyniki finansowe,
- kapitały.

W przypadku projektowania koncepcji systemu pomiaru dokonań dla PGL LP, który należy ukierunkować na interesariuszy, proces wdrażania tego systemu nie będzie tożsamy z systemami konstruowanymi dla innych przedsiębiorstw. Podstawowe elementy składowe tego systemu przedstawiono na rys. 2.

Punktem wyjścia do budowy systemu pomiaru dokonań dla PGL LP powinno być przeprowadzenie gruntownej analizy przedsiębiorstwa, a dopiero kolejnym krokiem jest uprawnione zaprojektowanie odpowiedniego systemu pomiaru dokonań, wdrożenie go oraz systematyczne udoskonalanie i dostosowywanie do zmieniających się uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych. Procedura konstruowania systemu po-

<sup>7</sup> Należy mieć na uwadze, iż PGL LP jest przedsiębiorstwem szczególnym. Spełnia funkcje zarówno produkcyjne, społeczne, jak i ekologiczne. Nie jest przedsiębiorstwem prywatnym ani nie należy do sektora finansów publicznych.



**Rys. 2.** Podstawowe elementy składowe systemu pomiaru dokonań w PGL LP – ujęcie procesowe

Źródło: opracowanie własne.

miaru dokonań dla PGL LP powinna być ustrukturyzowana zespołem spójnych i celowo po sobie następujących etapów. Do najważniejszych z nich należą:

- zaangażowanie kadry menadżerskiej oraz kadry kierowniczej,
- powołanie ośrodka odpowiedzialności, który będzie odpowiedzialny za zaprojektowanie i wdrożenie systemu pomiaru dokonań,
- angażowanie kadry średniego i niższego stopnia w prace ośrodka odpowiedzialności (koordynacja, komunikacja, współpraca),
- analiza przedsiębiorstwa (mapowanie strategii),
- opracowanie zestawu adekwatnych mierników (wykorzystanie elementów analizy finansowej i dobór właściwych miar niefinansowych),
- opracowanie systemu raportowania wewnętrznego,
- opracowanie i wdrożenie decyzji, regulaminów wewnętrznych,
- wdrożenie systemu,
- monitorowanie.

Fundamentem każdego systemu pomiaru dokonań są mierniki, które należy skorelować ze strategią przedsiębiorstwa oraz z systemem pracy i motywowania pracowników. W tabeli 1 podjęto próbę określenia miar możliwych do wykorzystania w systemie pomiaru dokonań dla PGL LP. Ponieważ rozpatrywane miary mogą odznaczać się ambiwalencją w kontekście projektowania i wdrażania ich w PGL LP, zasadnym działaniem wydaje się przedstawienie ich rang.

W tabeli 1 zaproponowano autorską koncepcję systemu pomiaru dokonań, zawiązując rozważania do głównych priorytetów działalności PGL LP, zgodnych z funkcjami, celami strategicznymi oraz zadaniami operacyjnymi przedsiębiorstwa. Autorka zaproponowała miary oceny dokonań generujące użyteczną informację dla różnych grup interesariuszy i użytkowników przedsiębiorstwa oraz przyjęła subiektywną ocenę przydatności danej miary, stosując wagę rang w zakresie 0-5<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Ranga 0-5; 5 oznacza najwyższą przydatność, najbardziej dostosowaną miarę dokonań.

**Tabela 1.** Koncepcja systemu pomiaru dokonań dla PGL LP na poziomie ogólnym

Lp.	PGL LP – priorytet działalności	Grupa interesariuszy, użytkownicy informacji	Finansowe i niefinansowe miary systemu dokonań	Ranga danej miary
1	Zapewniać trwałość lasów (lasy jako najważniejszy element środowiska)	społeczność lokalna, samorząd, odbiorcy produktów i usług leśnych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analiza typów ryzyka (rejestr ryzyka, szacowanie ryzyka)</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	3 5
2	Zapewniać dostępność lasów dla społeczeństwa (lasy jako dobro społeczne)	społeczność lokalna, samorząd, odbiorcy produktów i usług leśnych	<ul style="list-style-type: none"> <li>• plany operacyjne (sprzedaży, przychodów, kosztów, zatrudnienia)</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	4 5
3	Zapewniać istotny wkład LP w rozwój gospodarki (leśnictwo jako ważny sektor gospodarki i kreator terenów wiejskich)	Dyrekcja Generalna, regionalne dyrekcje LP, dostawcy, kontrahenci	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analiza finansowa</li> <li>• benchmarking</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	5 2 4
4	PGL LP jako nowoczesna, dobrze zarządzania i sprawna organizacja	pracownicy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• system kontroli zarządczej</li> <li>• regulaminy wewnętrzne</li> <li>• (regulamin wynagradzania, motywowania, szkoleń, zarządzania jakością)</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	3 3 4
5	Rozwijać kompetentne zasoby kadrowe oraz motywować do realizacji strategii	pracownicy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analiza typów ryzyka</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	5 4
6	Zapewniać zdolność do samofinansowania działalności	Dyrekcja Generalna, regionalne dyrekcje LP, samorząd	<ul style="list-style-type: none"> <li>• analiza finansowa</li> <li>• plany operacyjne</li> <li>• rachunki kosztów</li> <li>• strategiczna karta wyników</li> </ul>	5 4 2 3

Źródło: opracowanie własne.

Pomiar dokonań pozwala na kompleksową ocenę działalności PGL LP i jest jednym z podstawowych warunków racjonalnego działania. Prawidłowy pomiar wyników warunkuje poprawną ocenę rezultatów działalności przedsiębiorstwa przez jej interesariuszy, nie tylko pod względem wartościowym. Generowanie użytecznych informacji oraz właściwie zmierzone wyniki umożliwiają określenie efektywności podjętych decyzji. Pomiar dokonań w PGL LP nie tylko łączy w sobie wiele zadań, ale również informuje otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne przedsiębiorstwa o realizowanej strategii, o tym, jak przedsiębiorstwo funkcjonuje. Pozwala również na ocenę podjętych przez kierownictwo decyzji pod względem ich trafności.

#### 4. Zakończenie

Rachunkowość stanowi naturalny i historycznie pierwszy system pomiaru dokonań przedsiębiorstw. Pomiar dokonań jest obszarem o interdyscyplinarnym charakterze, a zasadniczym miernikiem dokonań jednostek gospodarczych jest wynik finansowy oraz analiza finansowa przedsiębiorstwa. Ostatnie dziesięciolecie XX wieku oraz

pierwsza dekada XXI wieku to czas przełomu w rozwoju metod i systemów pomiaru dokonań jednostek gospodarczych. Oprócz miar finansowych coraz częściej pojawiają się miary niefinansowe, w tym metody pomiaru wartości niematerialnych i kapitału intelektualnego, co było przedmiotem rozważań w niniejszym opracowaniu. PGL LP to największa w Unii Europejskiej organizacja zarządzająca lasami należącymi do Skarbu Państwa, generująca szereg informacji dla wielu użytkowników i różnych grup interesariuszy.

System pomiaru dokonań stanowił podstawę rozważań niniejszego opracowania, a jego celem było zaprojektowanie systemu pomiaru dokonań dla Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na poziomie ogólnym. W artykule:

- zdefiniowano pomiar oraz system pomiaru dokonań,
- wskazano na funkcje, cele i zadania PGL LP,
- określono oczekiwania wielu różnych grup interesariuszy i użytkowników informacji PGL LP,
- wskazano na podstawowe elementy składowe systemu pomiaru dokonań w PGL LP (ujęcie procesowe),
- przedstawiono procedurę konstruowania systemu pomiaru dokonań dla PGL LP, zwracając uwagę, że powinna być ustrukturyzowana zespołem spójnych i celowo po sobie następujących etapów,
- zaproponowano autorską koncepcję systemu pomiaru dokonań dla PGL LP (określając miary finansowe i niefinansowe w odniesieniu do grup interesariuszy, użytkowników informacji, przypisując miarom subiektywną wagę rang).

Wykorzystując metodę indywidualnego wywiadu oraz dokonując krytycznej analizy krajowej i międzynarodowej literatury, autorka wykazała, że prawidłowo zaprojektowany system pomiaru dokonań zapewnia dostęp do użytecznych informacji dla wielu użytkowników oraz różnych grup interesariuszy, a tym samym sprzyja osiągnięciu celów Lasów Państwowych.

## Literatura

- Grzywacz W., 2005, *Ekonomiści i systemy ekonomiczne*, PTE Oddział Wojewódzki w Szczecinie, Szczecin.
- Jaworska E., 2015, *Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników*, [w:] *Zarządzanie kosztami i dokonaniem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 398, E. Nowak, M. Kowalewski (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kotarbiński T., 1982, *Traktat o dobrej robocie*, Ossolineum, Warszawa.
- Landreth H., Colander D.C., 1998, *Historia myśli ekonomicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Maskel B., Kennedy F., 2007, *Why do we need lean accounting and how does it work?*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April.
- Nowak M., 2015, *Etyka controllingowego pomiaru dokonań w świetle filozofii utilitarystycznej – zarys koncepcji*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 82 (138), Warszawa.

- Perrin E.B., Durch J.S., Skillman S.M., 1999, *Health Performance Measurement in the Public Sector: Principles and Policies for Implementing an Information Network*, National Academy Press, Washington.
- Simons R., 2000, *Performance Measurement & Control System for implementing Strategy*, Pearson Education.
- Strategia Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na lata 2014-2030, <http://strategia.lasy.gov.pl/> (19.01.2016).
- Szczypa P., 2015, *Koncepcja pomiaru osiągnięć w Pol-Eko Aparatura Spółka Jawna*, [w:] *Zarządzanie kosztami i dokonaniami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 398, Nowak E., Kowalewski M. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. 1991 nr 101, poz. 444 z późn. zm.