

Spis treści

Irena Stanislava Bajorūniene, Ceslovas Christauskas: Analysis of Financial Support from European Structural Funds for Development of Lithuanian Small- and Medium-Size Business	9
Piotr Bednarek: Rachunek rezultatów jako instrument controllingu zasobów ludzkich w urzędzie gminy	20
Jacek Gad, Ewa Walińska: System ekonomiczno-finansowy a system rachunkowości w zarządzaniu jednostką – teoria a praktyka	33
Zdzisław Kes: Wyznaczanie mierników perspektywy klienta z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego Excel	48
Anna Knieper: Koszty wprowadzenia waluty euro w przedsiębiorstwach niemieckich (analiza wyników ankiety)	67
Robert Kurek: Modele wewnętrzne w ocenie działalności zakładów ubezpieczeń	82
Katarzyna Kuziak: Zarządzanie ryzykiem prawnym w przedsiębiorstwie	91
Maria Nieplowicz: Koncepcja zrównoważonej karty wyników dla Wrocławia	100
Maria Niewiadoma: Wybrane problemy oceny zmian w procedurach i mechanizmach kontroli wewnętrznej w bankach	113
Bartłomiej Nita: Szacowanie przepływów pieniężnych i stopy dyskontowej w dochodowym podejściu do wyceny przedsiębiorstwa	122
Agnieszka Ostalecka: Problem restrukturyzacji brazylijskiego systemu bankowego w połowie lat 90.	138
Magdalena Swacha-Lech: Potencjalne zagrożenia związane z prowadzeniem działalności bancassurance przez bank	146
Fabian Zielonka: Badanie rzetelności prognoz finansowych kredytobiorców	162

Summaries

Irena Stanislava Bajorūniene, Ceslovas Christauskas: Analiza wpływu finansowej pomocy pochodzącej z europejskich funduszy strukturalnych na rozwój małej i średniej przedsiębiorczości na Litwie	19
Piotr Bednarek: Activity Accounting as a Tool of Human Resources Controllershship in Local Government Office	32
Jacek Gad, Ewa Walińska: Entity Economic-financial System and Accounting System – Theory and Practice	47

Zdzisław Kes: Choosing Measures for the Customer Perspective Using Excel Sheet for Calculating	66
Anna Knieper: Costs of Introducing of the Euro in German Companies (Review of the Survey Results)	81
Robert Kurek: Internal Models in Evaluation of Activity of Insurance Companies	90
Katarzyna Kuziak: Managing Legal Risk in an Enterprise	99
Maria Nieplowicz: The Conception of the Balanced Scorecard for Wrocław	111
Maria Niewiadoma: Changes in Procedures and Mechanisms of Internal in Banks	121
Bartłomiej Nita: Cash Flow and Discount Rate Estimation under the Discounted Cash Flow Valuation Method	137
Agnieszka Ostalecka: Restructuring Processes as a Response to the Problems of the Banking System in Brazil in the Half of 1990s	145
Magdalena Swacha-Lech: Potential Threats Related to Bancassurance Activities of Banks	161
Fabian Zielonka: Examining the Accuracy of Financial Forecasts of Borrowers	176

Piotr Bednarek

RACHUNEK REZULTATÓW JAKO INSTRUMENT CONTROLLINGU ZASOBÓW LUDZKICH W URZĘDZIE GMINY

1. Wstęp

Zasoby ludzkie urzędu gminy mają duży wpływ na sposób, w jaki urząd realizuje swoje zadania, oraz na to, jak mieszkańcy oceniają jego działalność. Jakość i skuteczność świadczenia usług publicznych w dużym stopniu zależy od tego, czy zatrudniono ludzi z odpowiednimi kwalifikacjami i doświadczeniem. Do obowiązków kadry kierowniczej w urzędzie gminy należy zapewnienie odpowiedniej struktury zatrudnienia poprzez zaspokajanie bieżących potrzeb kadrowych, pod względem zarówno ich liczby, jak i niezbędnych kwalifikacji. Ograniczone możliwości pozyskania nowych środków finansowych oraz rosnące potrzeby w zakresie wydatków mogą skłonić organy wykonawcze w gminie do poszukiwania nowych sposobów zwiększenia efektywności wykonywania zadań przez urząd gminy. Ze względu na to, że większość realizowanych zadań publicznych polega na świadczeniu usług, wynagrodzenia stanowią najczęściej największą pozycję w budżecie każdego urzędu gminy. Zasadne wydaje się zatem rozważenie możliwości wykorzystania systemu controllingu w obszarze zasobów ludzkich, aby zwiększyć wydajność pracy lub obniżyć jej koszty. W związku z tym zadania controllingu w tym obszarze powinny koncentrować się na dostosowywaniu zatrudnienia do faktycznych potrzeb kadrowych wynikających z ilości pracy, na zapewnieniu, że wszyscy pracownicy pracują równie wydajnie, na oddziaływaniu mającym na celu zmniejszenie absencji w pracy oraz na optymalizacji intensywności pracy. Do realizacji tych zadań autor proponuje wykorzystać rachunek rezultatów, który w odróżnieniu od rachunku kosztów nie wymaga wyceny usług, co sprawia, że jest prostszy i bardziej przystępny.

2. Pojęcie controllingu zasobów ludzkich w urzędzie gminy

Samo pojęcie „controlling” jest w literaturze różnie definiowane. Ze względu na odmienne poglądy co do jego istoty, zadań i instrumentów istnieje konieczność ich sprecyzowania. W odniesieniu do przedsiębiorstw controlling zasobów ludzkich, nazywany też controllingiem personalnym, jest określany jako:

- „...system sterownia i osiągania celów cząstkowych w poszczególnych obszarach zarządzania zasobami ludzkimi w kontekście nadrzędnych celów przedsiębiorstwa i z uwzględnieniem istniejących ograniczeń” [Sekuła 2000, s. 9].
- „...wewnętrzny system sterowania procesami w poszczególnych obszarach zadaniowych zarządzania zasobami ludzkimi, ukierunkowujący je na osiąganie nadrzędnych celów przedsiębiorstwa; obejmujący swoim zakresem planowanie oraz kontrolowanie kosztów i efektów pracy oraz oddziałujących na nie czynników, pełniących dwie zasadnicze funkcje: informacyjną i sterującą” [Pocztowski 1996, s. 155-156].
- „...jest to instrument racjonalizacji zatrudnienia w przedsiębiorstwie, a przez koordynację planowania i kontroli oraz zabezpieczenie informacji może się przyczynić do ograniczania przypadkowości działań w sferze zarządzania zasobami ludzkimi” [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 357].
- „...wspierający uzyskiwanie wysokiej efektywności pracy i pomnażanie wartości kapitału ludzkiego zgodnie z nadrzędnymi celami organizacji – wewnętrzny system sterowania procesami dostarczania wartości interesariuszom w obszarze funkcji personalnej i jednocześnie narzędzie, które pozwala mierzyć wkład tej funkcji w ogólny wynik ekonomiczny przedsiębiorstwa” [Pocztowski, Purgal-Popieła 2004, s. 180].

Analizując powyższe definicje, warto podkreślić, że mimo, iż zostały one sformułowane dla podmiotów gospodarczych, to są również aktualne w organizacjach, których głównym celem nie jest maksymalizacja zysku, takich jak urząd gminy. Jeśli przyznamy, że urząd gminy jest podobnie jak przedsiębiorstwo kompleksowym systemem społecznym, to można stwierdzić, że controlling zasobów ludzkich jest podsystemem zarządzania kompleksowym systemem społecznym, pełniącym funkcję wspierającą i odciążającą kierownictwo w zakresie gospodarowania zasobami ludzkimi i dzięki temu przyczyniającym się do zwiększenia stopnia osiągania celów całego systemu społecznego.

Chociaż cel istnienia organizacji z sektora prywatnego jest inny niż jednostek sektora publicznego, to celem controllingu zasobów ludzkich w obu przypadkach jest podnoszenie efektywności wykonywania zadań lub utrzymanie jej na wysokim poziomie. Jednym z podstawowych wskaźników efektywności jest wydajność pracy. Nie zawsze jej wzrost jest oceniany pozytywnie. Czasami zmniejszenie jednostkowego kosztu usługi publicznej wynika z obniżenia jakości świadczonych usług. Na przykład eliminacja jednego etatu w dziale obsługi mieszkańca oznacza dłuższy czas oczekiwania na załatwienie sprawy przez mieszkańców przy założeniu, że oczekujących jest co najmniej kilku i inne czynniki nie uległy zmianie.

Controlling zasobów ludzkich pozwala na poprawę efektywności całego procesu świadczenia usług publicznych przez podnoszenie indywidualnej wydajności pracy, zwiększanie elastyczności i dyspozycyjności zasobów ludzkich oraz stopnia wykorzystania czasu pracy. Controlling zasobów ludzkich koncentruje się zatem na planowaniu oraz kontroli ilości i czasu trwania wykonywanych zadań. Dane te będą

również powiązane z planem stanowisk pracy oraz planem czasowej dyspozycyjności personelu.

A. Poczowski i J. Purgal-Popieła twierdzą, że controlling zasobów ludzkich ma zastosowanie w takich obszarach, jak zatrudnienie i system funkcji personalnej. Do głównych procesów personalnych, które najczęściej występują w przedsiębiorstwach, zaliczają oni:

- kształtowanie stanu i struktury zatrudnienia,
- zarządzanie efektywnością pracy,
- rozwijanie kapitału ludzkiego,
- administrowanie sprawami personalnymi [Poczowski, Purgal-Popieła 2004, s. 184].

Przedmiotem rozważań autora niniejszego opracowania jest mniejszy zakres zadań controllingu zasobów ludzkich, ograniczający się do pierwszych dwóch procesów personalnych. Obejmuje on przede wszystkim:

- ilościowe i jakościowe dopasowywanie zasobów ludzkich do zapotrzebowania na pracę,
- uzyskanie pewności, że wszyscy pracownicy w dużym stopniu wykorzystują czas pracy na wykonywanie zadań,
- wydłużenie czasu obecności w pracy,
- optymalizację intensywności pracy,
- zwiększenie liczby kluczowych zadań,
- optymalizację jakości wykonania zadań (por. [Sekuła 2000, s. 56-67]).

Pierwsze z wymienionych zadań controllingu polega na ilościowym i jakościowym dopasowaniu zasobów ludzkich do stanu wymaganego w związku z realizacją określonych zadań publicznych. W tym celu należy przeprowadzić analizę danych historycznych zaczerpniętych z rachunku rezultatów oraz planów świadczenia usług publicznych [Schmidberger 1993, s. 318-324].

Ze względu na trudność określenia zapotrzebowania na usługi publiczne zasoby ludzkie powinny charakteryzować się dużą elastycznością, która oznacza zdolność dostosowania dyspozycyjności zasobów ludzkich do bieżącego zapotrzebowania na usługi. Elastyczność zasobów ludzkich w gminie może być zwiększona przez zatrudnienie części personelu na niepełnym etacie, równomierne przydzielanie zadań pracownikom czy też zatrudnienie pracowników jako personelu rezerwowego.

Oprócz stworzenia warunków zwiększania elastyczności zasobów ludzkich o charakterze strategicznym należy podjąć też działania operacyjne. Polegają one na przydziale pracowników do ośrodków odpowiedzialności, w których są wykonywane określone zadania. Dzięki temu wzrasta wydajność pracy.

Wszyscy pracownicy będą w dużym stopniu wykorzystywali czas pracy na wykonywanie zadań, pod warunkiem że będą skłonni do postępowania w sposób elastyczny. Oznacza to na przykład zmianę tempa pracy jako reakcję na większe obciążenie wynikające z większej liczby zadań. Równomierne obciążenie personelu pracą jest możliwe również przez sterowanie popytem na usługi publiczne. Polega

to na podziale zadań na dwie kategorie: pilne i typowe. Pierwsze z nich wykonywane są natychmiastowo, a drugie – z pewnym opóźnieniem. Wynika to z zapotrzebowania na usługi administracyjne, które charakteryzują się dużą zmiennością. Przy optymalizacji wykorzystania zasobów ludzkich należy zwrócić uwagę na to, że instrumentalne traktowanie człowieka jako środka do osiągnięcia celu może powodować powstawanie konfliktów między potrzebami pracowników a wymaganiami kierownictwa urzędu gminy. Ponadto dążenie do sytuacji, gdy wszyscy pracownicy są w dużym stopniu zajęci wykonywaniem zadań, może kolidować z dotrzymaniem terminów wykonania usług publicznych. Inaczej mówiąc, przy dużym obciążeniu pracą pojawia się dylemat, czy zatrudnić dodatkowy personel w celu wykonania pracy zgodnie z przyjętymi terminami, czy też ograniczyć wydatki na dodatkowy personel i wydłużyć czas oczekiwania klienta na wykonanie usługi.

Wzrost efektów pracy można też osiągnąć przez działania mające na celu wydłużenie czasu obecności w pracy na skutek zmniejszenia absencji w pracy. Na czas nieobecności w pracy składają się: urlopy wypoczynkowe, choroby, nieobecności nieusprawiedliwione itp. Zadaniem controllingu jest odpowiednie oddziaływanie na pracowników tak, aby ograniczyć czas nieusprawiedliwionych absencji w pracy, a planowane nieobecności, takie jak urlop i szkolenia, przesunąć na okresy o mniejszym obciążeniu pracą.

Jedno z istotnych zadań controllera polega na odpowiednim motywowaniu pracowników do większego tempa pracy. Samo zwiększenie tempa pracy nie jest jedynym czynnikiem wpływającym na wzrost intensywności pracy. Oprócz szybkiego tempa pracy ważna jest także skuteczność wykonanego zadania. Zwiększenie intensywności pracy zależy ponadto od podnoszenia kwalifikacji pracowników samorządowych. Optymalną intensywność pracy osiąga się wówczas, gdy tempo pracy nie prowadzi do zaniżenia jakości usług oraz przeciążenia pracą pracownika administracyjnego.

W celu zwiększenia realizacji podstawowych zadań publicznych controller powinien przeprowadzić analizę organizacji procesu produkcyjnego pod kątem zwiększenia wydajności pracy. Cel ten można osiągnąć przez standaryzację i automatyzację procesów świadczenia usług publicznych. Pomocne może być przeprowadzenie analizy przebiegu pracy, która ujawni powielanie pracy. Ponadto analiza ta może przyczynić się do wykonywania większej liczby podstawowych zadań dzięki wyeliminowaniu tych niepotrzebnych.

Działania mające na celu zwiększanie wydajności pracy wymagają planowania i kontroli jakości wykonywanych zadań. Przy czym jakość zadań determinują określone, wymagane parametry i jest ona trudna do zdefiniowania, szczególnie w wypadku zadań o charakterze usług administracyjnych, które przeważnie mają charakter niematerialny. W związku z tym jakość określa się nie tylko odnośnie dożądanego efektu końcowego, ale też odnośnie do samego procesu świadczenia usługi. W tym ostatnim wypadku jakość może być określona za pomocą takich cech, jak czas wykonania, czas oczekiwania na rozpoczęcie świadczenia usługi, kwalifikacje

osób wykonujących usługi. W przeciwieństwie do produktów o charakterze rzeczowym, których jakość może być dokładnie określona na podstawie specyfikacji technicznej, w omawianym przypadku możliwe jest tylko pośrednie określenie jakości. W tym celu wykorzystuje się system wskaźników.

3. Koncepcja rachunku rezultatów

Ogólnie mówiąc, efekty lub rezultaty to skutki wywołane podjęciem określonych działań. Jednak znaczenie tego pojęcia bywa bardzo różne nawet w ramach nauki ekonomii. Obecnie pojęcie efektów stosowane w kontekście podmiotów prowadzących działalność gospodarczą oznacza wyniki finansowe (zyski) rozumiane jako suma wyrażonych w pieniądzu nadwyżek cen sprzedaży nad kosztami własnymi sprzedanych wyrobów i usług (por. [Siwoń 1989, s. 124]). Przedstawione w niniejszym opracowaniu rozumienie efektów pozostaje w wyraźnej sprzeczności ze stosowanym w przedsiębiorstwach wynikiem finansowym. W organizacjach prowadzących działalność administracyjną, społeczną czy edukacyjną, których celem nie jest generowanie zysku, efekty działalności rzadko można zmierzyć za pomocą jednostek pieniężnych. Często mają one charakter jakościowy i pojawiają się po upływie pewnego czasu od momentu podjęcia działań. W takich sytuacjach ocenie poddaje się rozmiary wykonanej pracy zmierzającej do osiągnięcia oddalonych w czasie celów merytorycznych [Dziembowski 1983, s. 87].

W literaturze postuluje się o opracowanie dla zakładów administracyjnych takich jak urząd gminy rachunku rezultatów, którego przedmiotem będą wszystkie usługi publiczne mierzone ilościowo i według czasu trwania, analizowane według rodzajów i w określonych okresach sprawozdawczych [*Handbuch...* 1990, s. 142]. Uzyskane informacje pozwolą na identyfikację niekorzystnych odchyleń oraz podjęcie działań korygujących. Rachunek ten powinien umożliwiać przynajmniej ustalenie w sposób obiektywny i całościowy, jakie rezultaty zostały osiągnięte przy uwzględnieniu możliwie wiernego przebiegu procesów ich tworzenia.

W jednostkach samorządowych nieobowiązkowy rachunek zorientowany na kwantyfikację osiąganych efektów działalności może stanowić uzupełnienie rachunku kosztów, który koncentruje się na pomiarze i wycenie zużycia zaangażowanych zasobów. Kalkulacji kosztów świadczonych usług można dokonać wtedy, gdy znany jest nie tylko poziom poniesionych kosztów, ale też rozmiary osiągniętych efektów oraz procesów ich tworzenia. Rachunek rezultatów może wspomagać wycenę i analizę kosztów w rachunku kosztów. Jednak w przeciwieństwie do tego ostatniego głównym celem prowadzenia rachunku rezultatów nie jest wycena usług. Ponadto brak uregulowań dotyczących stosowania rachunku rezultatów sprawia, że może być on dopasowany do wymagań i możliwości kierownictwa urzędu gminy. Może zatem służyć tylko rejestrowaniu osiągniętych rezultatów lub też może zostać wykorzystany do ich planowania i kontroli przy podejmowaniu decyzji o zaangażowaniu lub redukcji zasobów ludzkich. W tym celu musi on obejmować swoim zakresem również planowanie i kontrolę czasu pracy pracowników.

W rachunku rezultatów zasoby ludzkie są rozumiane jako twórcy rezultatów. Zestawiając rzeczywisty, normalny czas pracy z rzeczywistym czasem osiągniętych rezultatów, można ustalić stopień wykorzystania czasu pracy na wykonywanie zadań, co jest ważną informacją potrzebną do oceny, czy istnieje zapotrzebowanie na dodatkowych pracowników lub czy należy podjąć decyzję o zwolnieniach lub zmianie zakresu przydzielonych obowiązków. Ponadto za pomocą informacji uzyskanych z rachunku rezultatów możliwe jest również ustalenie miejsc świadczenia usług o zbyt małym albo zbyt wysokim zatrudnieniu. Jeżeli dana jednostka organizacyjna gminy dodatkowo planuje zapotrzebowanie na usługi publiczne w kategoriach ilościowych i czasu wykonania, to informacje te w istotny sposób będą wspierać proces obliczania zapotrzebowania na zasoby ludzkie.



Rys. 1. Proces osiągania rezultatów w urzędzie gminy w rachunku rezultatów

Źródło: opracowanie własne.

Realizacja przedstawionej koncepcji rachunku rezultatów wymaga jednoznacznie zdefiniowania wszystkich wykonywanych zadań, ustalenia ich liczby i czasu wykonania oraz określenia liczby potrzebnych pracowników o odpowiednich kwalifikacjach. W idealnym rozwiązaniu informacje te powinny być ujęte w wielkościach planowanych i rzeczywistych. Praktyczna użyteczność tych informacji zależy jednak od sposobu ich wykorzystania w zarządzaniu. Analizowanie tych danych w okresach rocznych nie pozwoli na podejmowanie skutecznych działań korygujących, nie mówiąc już o działaniach wyprzedzających. Istnieje zatem potrzeba analizowania krótszych okresów sprawozdawczych (np. tygodniowych lub dziennych). Należy jednak liczyć się z dużo wyższymi nakładami pracy związanymi z przetwarzaniem tych informacji.

Zdaniem J. Schmidbergera, rachunek rezultatów może nawet całkowicie zastąpić rachunek kosztów przy kontroli efektywności i skuteczności w tych obszarach administracji, które nie są zobowiązane do obliczania kosztów jednostkowych usług publicznych [Schmidberger 1993, s. 269].

Etapem poprzedzającym wykorzystanie danych z rachunku rezultatów jest określenie zasad planowania rzeczywistego czasu pracy i identyfikacja działań wykonywanych w urzędzie gminy. Na tej podstawie sporządza się wzór karty czasu pracy pracowników. Przykład takiej karty pokazuje tab. 1. Rzeczywisty czas pracy oblicza się przez pomniejszenie nominalnego czasu pracy (czas kalendarzowy – czas ustawowo wolny od pracy) o czas nieobecności w pracy (więcej na ten temat: [Dziembowski 1983, s. 178; *Zarządzanie...* 2004, s. 100]). Rzeczywisty czas pracy w ośrodku odpowiedzialności oblicza się zatem jako iloczyn rzeczywistego czasu pracy dla

Tabela 1. Karta czasu pracy

Zestawienie czasu pracy		Planowany czas pracy		Rzeczywisty czas pracy			Odchylenia czasu pracy			
Czas pracy nominalny										
Nominalny czas pracy										
Dodatkowe godziny pracy										
	Nadgodziny									
	Dodatkowy personel									
Przeszołe nieprodukcyjne										
Planowanie nieobecności										
	Szkolenia									
	Delegacje									
	Urlopy wypoczynkowe									
	Urlopy okolicznościowe									
	Urlopy macierzyńskie									
Nieplanowane nieobecności										
	Choroby									
	Nieobecności nieusprawiedliwione									
Normalny czas pracy A										
Ilość i czas wykonania		Planowany czas	Planowana ilość	Planowany czas	Rzeczywista ilość		Rzeczywisty czas	Odchylenia ilościowe	Odchylenia czasu	Odchylenia łączne
Rodzaje rezultatów		Planowany czas	Planowana ilość	Planowany czas	Rzeczywista ilość	Rzeczywisty czas	Rzeczywista ilość			
Efekty działań bezpośrednich	Kontakt z interesantem	Weryfikacja kompletności i przyjęcie wniosku	10	100	10	90	20			
		Wydanie umowy								
		Σ		1000	900	1800		-100	900	800
Efekty działań pośrednich	Brak kontaktu z interesantem	Przesłanie decyzji do kierownika referatu	5	100	5	100	5			
		...								
		Σ		500	500	500		0	0	0
Efekty działań pośrednich	Działania administracyjne	Zakup dokumentacji biurowej								
		...								
		Σ								
Efekty działań pośrednich	Działania kierownicze	Narady służbowe								
		...								
		Σ								
Czas osiągania rezultatu B										
A - B										
Słupień aktywności pracy B/A * 100										

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Schmidberger 1993, s. 256].

jednego pracownika oraz liczby zatrudnionych w danym ośrodku odpowiedzialności. Dane niezbędne do obliczenia rzeczywistej liczby roboczogodzin dla danego ośrodka odpowiedzialności zawierają m.in. plany obsad stanowisk, delegacje służbowe oraz karty urlopowe.

Na etapie identyfikacji działań należy określić odpowiednie kryteria definiowania działań oraz technikę gromadzenia informacji. Ten etap obejmuje analizę danych historycznych dotyczących procesów i funkcji realizowanych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności. Decyzja o wyborze metody definiowania działań zależy od celu wyodrębniania działań, dostępnych zasobów oraz czasu. Analiza danych historycznych obejmuje wykorzystanie statystyk o czynnościach usługowych w pewnym przedziale czasu w celu określenia, czym zajmuje się dany ośrodek odpowiedzialności i ile czasu trwało wykonanie zadania. Często statystyki systemów informatycznych zawierają cenne informacje, które mogą być pomocne przy identyfikacji działań.

Działania mogą być definiowane przez badanie, w jaki sposób każdy ośrodek odpowiedzialności, odpowiedzialny za pewien obszar funkcjonalny lub nim zarządzający, osiąga wyznaczone cele. Ta metoda w dużym stopniu jest oparta na różnym zakresie ludzkiej wiedzy o działaniach organizacji. Analiza organizacyjna wykorzystuje przeważnie subiektywne oszacowanie eksperta jako podstawę do określenia działań. Polega ona na zadawaniu pytań ekspertom o największej wiedzy w celu identyfikacji bieżących działań i zasobów wykorzystywanych w tych działaniach. Głównymi technikami zbierania danych są wywiady, kwestionariusze, panele ekspertów i obserwacje. Ograniczeniem metody analizy organizacyjnej jest to, że wymaga ona wielu operacji i przemyśleń podczas definiowania procesów i funkcji [Brimson, Antos 1994, s. 115].

Aby zdefiniować działania, metoda analizy procesów bada procesy, które przekraczają granice organizacyjne (np. projektowanie usług, zaopatrzenie materiałowe, działalność pomocnicza) i definiuje je w kategoriach działań głównych. Na przykład procesy zaopatrzenia materiałowego składają się z działań takich, jak specyfikacje zakupów, wybór dostawców, wystawienie zamówienia, odbiór materiałów, magazynowanie materiałów i uregulowanie płatności za dostawę. Działania te pojawiają się w określonej kolejności i są ze sobą powiązane przepływem informacji.

Służąca definiowaniu działań metoda funkcjonalna polega na określeniu poszczególnych działań dla każdej funkcji głównej. Na przykład funkcja zakupów może być uszczegółowiona i zawierać następujące działania: znalezienie odpowiednich dostawców, wynegocjowanie cen, potwierdzenie standardów jakości i utrzymywanie akt. Ta metoda pozwala, aby wspólne działania w całej organizacji były razem grupowane (np. usługi sekretariatu). Traktuje ona wspólne problemy jako część pojedynczej analizy.

Do zasad, które określają właściwą definicję działań, zalicza się:

- określenie działań jako procesu za pomocą czasownika, przymiotnika (opcjonalny) i rzeczownika,

- działanie musi mieć rozróżnialny i jednolity rezultat,
- najczęściej działanie jest wykonywane przez jedną osobę,
- działania muszą mieć istotny udział w poziomie wydatków,
- działania muszą wspomagać zarządzanie procesowe,
- na definicję działań nie powinny mieć wpływu usługi świadczone przez organizację,
- należy stosować zasadę „prostych definicji” (więcej na ten temat: [Brimson, Antos 1994, s. 112]).

Najczęściej stosowane są techniki zbierania danych, takie jak: pytanie pracowników, obserwowanie pracowników, losowa próbka pracy, rejestrowanie pracy. Każda metoda definiowania działań wykorzystuje narzędzia pomiaru, które mają określone zalety i ograniczenia. Do głównych narzędzi pomiaru zalicza się: wywiady, obserwacje, warsztaty, własne analizy, próbkowanie działań [Brimson, Antos 1994, s. 113]. Przy wyborze właściwej techniki zbierania danych należy rozważyć dwa podstawowe kryteria: poziom precyzji i koszty pomiaru. Im dokładniejsza jest technika pomiaru, tym więcej wymaga szkoleń, a zwłaszcza czasu zbierania danych. Dodatkowe szkolenia i czas gromadzenia danych wpływają na wzrost kosztów.

Działania realizowane w urzędzie gminy można sklasyfikować według różnych kryteriów. Do najważniejszych zalicza się:

- związek rezultatów poszczególnych zadań z efektem (np. liczbą wydawanych dowodów osobistych),
- zakres standaryzacji rezultatów,
- potrzebę kontaktów werbalnych.

Zgodnie z pierwszym kryterium, w procesie identyfikacji działań P. Horvath i R. Mayer rozróżniają wykonywanie zadań:

- o charakterze powtarzalnym, które pozostają w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z efektem,
- neutralnych wobec rezultatów (niezależnie od ich liczby); przy identyfikacji tych działań nie jest możliwe określenie bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego z ostatecznym efektem (istnieje związek pośredni) [Piechota 2001, s. 85-86].

Kolejnym kryterium podziału działań jest możliwość standaryzacji ich efektów. Tutaj można wyróżnić działania o określonym czasie trwania oraz działania o czasie trwania uzależnionym od rozmiarów rezultatów. Analizując możliwość standaryzacji działań bezpośrednich i pośrednich, można zauważyć, że niektóre działania bezpośrednio zależą od rodzaju konkretnej sprawy, której tryb załatwiania jest uwarunkowany określonymi przepisami prawa. Tego typu działania charakteryzują się różnymi możliwościami przebiegu realizacji i niskim stopniem standaryzacji. Podobnie można określić rezultaty polegające na wydawaniu decyzji administracyjnych na podstawie przepisów prawa oraz działania polegające na przygotowywaniu uregulowań prawnych.

Ze względu na potrzebę kontaktów werbalnych wyróżnia się działania, które wymagają osobistego kontaktu werbalnego, oraz działania, do których tego kontaktu

nie potrzeba. Są dwa powody, dla których warto stosować kryterium podziału efektów działań. Po pierwsze, potrzeba komunikacji werbalnej znacznie utrudnia standaryzację rezultatów. Po drugie, działania, które są częścią procesu świadczenia usług publicznych dla ludności, podlegają ryzyku znacznych wahań popytu na te usługi, dlatego trudno przewidzieć ich liczbę.

Działania pośrednie można również podzielić na czynności administracyjne oraz zadania kierownicze. Pierwsze mają charakter pomocniczy w stosunku do działań bezpośrednich. Przykładem tych działań jest archiwizacja danych, przetwarzanie danych oraz pisanie pism urzędowych. Zadania kierownicze polegają na planowaniu poziomu potrzebnej zdolności produkcyjnej, podziale zadań merytorycznych, koordynacji i kontroli pracy. Ponadto należy wymienić takie zadania, jak zarządzanie personelem i reprezentowanie urzędu.

4. Wykorzystanie rachunku rezultatów w controllingu zasobów ludzkich

Warunkiem skuteczności planowania i kontroli zasobów ludzkich jest pozyskiwanie, w możliwie krótkich odstępach czasu, informacji potrzebnych do podjęcia działań korygujących. Dane z rachunku rezultatów mogą być podstawą do analizy:

- czasu wykonania zadań,
- poziomu absencji,
- odchyleń rzeczywistego czasu wykonania zadań od czasu normatywnego,
- odchyleń liczby zadań rzeczywistych od zaplanowanych,
- odchyleń wydajności pracy i głównych wskaźników efektywności działań [Schmidberger 1993, s. 325-331].

Sprawozdania sporządzane na podstawie rachunku rezultatów zawierają wszystkie informacje dotyczące działania ośrodka odpowiedzialności w ramach świadczonych usług oraz czasu potrzebnego do wykonania danego działania. Ponadto sprawozdanie takie może dostarczyć informacji o poziomie wykorzystania zasobów ludzkich. W idealnej sytuacji możliwe jest ustalenie wydajności dla poszczególnych pracowników, badanie kilkusobowego ośrodka odpowiedzialnego za wykonanie zadania może również dostarczyć informacji, czy realizuje on działania bezpośrednie i pośrednie. Analiza czasu wykonywania zadań może być również przydatna dla pracowników, którzy zostaną poinformowani o osiągniętych rezultatach.

Trudno określić, jakie straty powstają z powodu nieobecności pracowników. Z pewnością absencja utrudnia planowanie zaangażowania personelu oraz jest powodem ponoszenia przez gminę kosztów zatrudnienia dodatkowego personelu, który przejmuje zadania nieobecnych pracowników. Analizując za pomocą rachunku rezultatów frekwencję pracowników samorządowych, należy ustalić przyczynę nieobecności pracowników, zanim zostaną podjęte działania korygujące.

Analiza odchyleń czasu polega na porównaniu rzeczywistego i planowanego czasu wykonania poszczególnych działań. Ocena odchyleń czasowych zależy od dokładno-

ści planowania czasu wykonania tych działań. Można wyróżnić trzy metody ustalania czasu: metodę analityczną, metodę czasu przeciętnego, metodę szacunkową.

Jeżeli standard czasowy wykonania danego działania został określony metodą analityczną, to negatywne odchylenia czasowe oznaczają, że działanie administracyjne było nieefektywne z powodu czynnika ludzkiego. Niestety nie istnieją informacje o innych czynnikach mających wpływ na wydajność pracy. W związku z tym, aby ustalić prawdziwe przyczyny odchyłeń czasowych, należy zbadać organizację pracy, przy czym controllerowi nie zależy na szukaniu winnych, lecz na identyfikacji tych miejsc świadczenia usług, które potrzebują poprawy. Na podstawie odchyłeń czasowych można również wyciągnąć wniosek, że niezbędne jest ponowne określenie planowanych czasów wykonania zadań ze względu na zmianę np. procesu ich realizacji.

Czasy wykonania działań mogą być planowane również metodą czasu przeciętnego. W tym wypadku nie ma możliwości sprawdzania wydajności pracy, gdyż odchylenia mogą mieć różne przyczyny. Niewielkie odchylenia od wyznaczonych czasów oznaczają wysoką wydajność pracy tylko wtedy, gdy wyznaczony czas standardowy uwzględnia wysoką wydajność pracy.

Możliwość dokładnego zaplanowania czasu wykonania działań istotnie zmniejsza się w miarę wzrostu różnorodności działań. Ponadto niektóre działania, takie jak udzielanie informacji mieszkańcom odnośnie do procedury załatwienia sprawy, wymagają mniejszej dyscypliny czasowej.

Analiza odchyłeń ilościowych pomiędzy rozmiarem planowanych i rzeczywistych zadań powinna być prowadzona razem z analizą odchyłeń czasowych, bowiem tylko wtedy jest możliwe ustalenie rzeczywistych odchyłeń od wielkości planowanych. Na przykład negatywne odchylenie liczby może zostać zrekompensowane pozytywnym odchyleniem czasu wykonania. Wyciągnięcie wniosków wyłącznie na podstawie wykonanych działań jest niemożliwe. W takim wypadku jest konieczne przeprowadzenie rozmowy z pracownikiem w celu wyjaśnienia przyczyn odchyłeń. Najczęściej odchylenia są tłumaczone i usprawiedliwiane zmienionymi treściami merytorycznymi działań jednostek.

Wydajność pracy zależy zarówno od siły produkcyjnej pracy, jak i od intensywności pracy pracowników samorządowych. Badanie intensywności pracy może zostać wykonane za pomocą analizy odchyłeń głównych wskaźników efektywności działań.

Główne wskaźniki efektywności działań informują o efektywnym wykorzystaniu zasobów ludzkich. Ponadto są wskazówką do takiego planowania zadań, aby wszyscy pracownicy w dużym stopniu wykorzystywali czas pracy na realizację zadań. Na podstawie porównań rzeczywistych i planowanych wartości kluczowych wskaźników efektywności działań w określonych przedziałach czasu można określić poziom wykorzystania czasu pracy pracowników i jednocześnie uzyskać następujące informacje:

- o niedoborze lub nadmiarze zasobów ludzkich, które pozwolą podjąć działania korygujące,
- o obszarach gminy, w których powinno się zbadać proces świadczenia usług,
- potrzebne kierownikom komórek merytorycznych, wydziałów i departamentów do optymalizacji planowania zadań oraz pełnego wykorzystania czasu pracy.

Controlling zasobów ludzkich ma na celu zapobieżenie niekorzystnym odchyleniom w przyszłości, aby zapewnić optymalne wykorzystanie czasu pracy pracowników urzędu gminy.

5. Zakończenie

Controlling zasobów ludzkich w obszarach administracji publicznej, które zajmują się realizacją zadań o charakterze administracyjnym, sprzyja stosowaniu zasady gospodarności, gdy wykorzystuje dane z rachunku rezultatów. W takiej sytuacji zastosowanie rachunku kosztów w controllingu zasobów ludzkich w celu ustalenia kosztów wykonywanych działań i świadczonych usług z punktu widzenia kontroli gospodarności działania wydaje się niepotrzebne w tych obszarach urzędu gminy, w których nie ma obowiązku ustalania kosztów jednostkowych usług.

Ponadto dane z rachunku rezultatów znajdują zastosowanie w controllingu zasobów ludzkich przy kształtowaniu stanu i struktury zatrudnienia oraz w zarządzaniu efektywnością pracy. Stosowanie rachunku rezultatów wymaga jednak wyodrębnienia w strukturze organizacji urzędu gminy ośrodków odpowiedzialności, dla których należy określić zasady obliczania normalnego czasu pracy oraz zidentyfikować procesy i działania, które są w nim realizowane. Na tej podstawie można planować czas pracy w ośrodkach odpowiedzialności, co pozwoli porównać dane rzeczywiste i planowane w celu ustalenia odchyłeń i podjęcia działań korygujących.

Literatura

- Brimson J.A., Antos J., *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities and Nonprofit Organisations*, John Wiley and Sons, New York 1994.
- Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Davidson S., Maher M.W., Stickney C.P., Weil R.L., *Managerial Accounting, An Introduction to Concepts, Methods and Uses*, 3 edition, The Dryden Press, Chicago 1988.
- Duraj J., *Podstawy ekonomiki przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2004.
- Dziembowski Z., *Ekonomika przedsiębiorstwa komunalnego*, PWE, Warszawa 1983.
- Handbuch Controlling*, red. E. Mayer, J. Weber, CE Poeschel Verlag, Stuttgart 1990.
- Piechota R., *Identyfikacja i analiza procesów w systemie rachunku kosztów działań*, Praca doktorska, AE, Wrocław 2001.
- Pocztowski A., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo Zakładu Narodowego im. Ossolińskich, Wrocław 1996.
- Pocztowski A., Purgał-Popiela J., *Controlling personalny*, [w:] *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2004.

- Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1997.
- Schmidberger J., *Controlling für öffentliche Verwaltungen*, Gabler, Wiesbaden 1993.
- Sekula Z., *Controlling personalny*, Część 2, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Siwoń B., *Pomiar pieniężny działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1989.
- Steiss A.W., *Management Control in Government*, D.C. Heath and Company, Lexington 1982.
- Zarządzanie zasobami ludzkimi*, red. W. Golnau, CeDeWu, Warszawa 2004.

ACTIVITY ACCOUNTING AS A TOOL OF HUMAN RESOURCES CONTROLLERSHIP IN LOCAL GOVERNMENT OFFICE

Summary

Human resources management is very important in every organization. However for service providers like local government office, it seems to be essential if they want to operate in a cost-effective manner. This paper shows that activity accounting can be a useful tool for controller who is responsible for delivering information for management on how efficient and effective are the workers in each responsibility center. Moreover it presents how this data can be used in order to improve performance of local government office.

Piotr Bednarek – dr, adiunkt w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.