



**CONTROLLING**  
w instytucjach kultury





Paweł Wnuczak

# **CONTROLLING** w instytucjach kultury

wydawnictwo  
**poltext**

Recenzent  
prof. dr hab. Krzysztof Jackowicz

Redakcja  
Anna Goryńska

Projekt okładki  
Amadeusz Targoński, targonski.pl  
© Nahlik | shutterstock.com  
© Juliusz Klosowski | shutterstock.com  
© Wojciech Dziadosz | shutterstock.com  
© posztos | shutterstock.com

Zdjęcia na froncie okładki  
Muzeum Historii Żydów Polskich POLIN  
Sala koncertowa Narodowej Orkiestry Symfonicznej Polskiego Radia  
(NOSPR) w Katowicach  
Budynek NOSPR w Katowicach nocą  
Zdjęcie na tylnej okładce  
Wnętrze Gdańskiego Teatru Szekspirowskiego

Skład i łamanie  
JOLAKS – Jolanta Szaniawska

© Copyright by Poltext Sp. z o.o.  
© Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego  
Warszawa 2017

Wydanie publikacji zostało dofinansowane  
przez Akademię Leona Koźmińskiego

Poltext Sp. z o.o.  
02-230 Warszawa, ul. Jutrzenki 118  
tel.: 22 632-64-20  
e-mail: wydawnictwo@poltext.pl  
internet: www.poltext.pl

ISBN 978-83-7561-701-6

Książkę dedykuję  
moim Rodzicom oraz mojej Żonie,  
osobom, które zawsze mnie wspierały  
i motywowały do dalszej pracy.



---

## Spis treści

---

Wprowadzenie .....	11
<b>Rozdział 1. CHARAKTERYSTYKA POLSKICH INSTYTUCJI KULTURY I ICH ROLI W GOSPODARCE I ŻYCIU SPOŁECZNYM .....</b>	<b>17</b>
1.1. Charakterystyka instytucji kultury prowadzących działalność w warunkach polskich .....	18
1.2. Rola i znaczenie instytucji kultury w gospodarce i życiu społecznym .....	30
1.3. Ocena kondycji publicznych instytucji kultury w Polsce .....	35
<b>Rozdział 2. CONTROLLING JAKO SKUTECZNE NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA INSTYTUCJĄ KULTURY .....</b>	<b>41</b>
2.1. Badanie efektywności instytucji kultury .....	42
2.2. Istota controllingu .....	54
2.3. Funkcje i zadania controllingu w instytucjach kultury .....	60
2.4. Kryteria systematyzacji controllingu .....	66
2.5. Controlling funkcyjny w instytucjach kultury .....	70
2.5.1. Controlling finansowy w instytucji kultury .....	70
2.5.2. Controlling marketingu w instytucji kultury .....	74

2.5.3. Controlling zasobów ludzkich w instytucji kultury . . . . .	79
2.5.4. Controlling usług i projektów w instytucji kultury . . . . .	83
2.6. System controllingu w instytucji kultury – wnioski . . . . .	88

<b>Rozdział 3. NARZĘDZIA STOSOWANE W CONTROLLINGU ORAZ MOŻLIWOŚCI W ZAKRESIE ICH IMPLEMENTACJI W INSTYTUCJACH KULTURY . . . . .</b>	<b>91</b>
3.1. Strategiczna karta wyników . . . . .	92
3.1.1. Strategiczna karta wyników jako instrument implementacji strategii i pomiaru rezultatów . . . . .	94
3.1.2. Systemy pomiaru dokonań w instytucjach kultury w kontekście wdrożenia zrównoważonej karty wyników . . . . .	102
3.1.3. Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w instytucjach kultury . . . . .	112
3.2. Ocena opłacalności projektów kulturalnych . . . . .	125
3.3. Budżetowanie jako narzędzie sterowania instytucją kultury . . . . .	154
3.4. Rachunek kosztów instytucji kultury . . . . .	182
3.5. Narzędzia controllingu w instytucjach kultury – podsumowanie . . . . .	202

<b>Rozdział 4. CONTROLLING W INSTYTUCJACH KULTURY – WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH . . . . .</b>	<b>205</b>
4.1. Cel badania i zastosowana metodyka . . . . .	205
4.2. Charakterystyka próby badawczej . . . . .	208
4.3. Ocena systemów controllingu stosowanych przez polskie instytucje kultury . . . . .	211

<b>Rozdział 5. ZASTOSOWANIE NARZĘDZI CONTROLLINGU W ZARZĄDZANIU INSTYTUCJĄ KULTURY – STUDIUM PRZYPADKU . . . . .</b>	<b>231</b>
5.1. Implementacja systemu controllingu w teatrze – studium przypadku . . . . .	231
5.1.1. Wprowadzenie do studium przypadku . . . . .	231



5.1.2. Implementacja zrównoważonej karty wyników jako narzędzia usprawniającego proces tworzenia i kontroli realizacji strategii . . . . .	234
5.1.3. Proces tworzenia budżetu . . . . .	249
5.1.4. Zastosowanie rachunku kosztów i wyników w procesie podejmowania decyzji . . . . .	269
5.1.5. Podsumowanie . . . . .	285
Zakończenie . . . . .	287
Załącznik 1. Przykłady zastosowania zrównoważonej karty wyników w instytucjach kultury . . . . .	289
Załącznik 2. Badanie kosztów i korzyści społecznych generowanych przez biblioteki . . . . .	297
Bibliografia . . . . .	305
Spis ilustracji . . . . .	319



---

## WPROWADZENIE

---

Instytucje kultury należy rozumieć jako organizacje, które w ramach swojej podstawowej działalności realizują działania związane z szeroko rozumianą kulturą. Różna może być forma instytucji kultury, jednak do najczęściej spotykanych należy zaliczyć: teatr, operę, operetkę, filharmonię, kino, muzeum, bibliotekę, dom kultury oraz galerię sztuki. Ponadto instytucje te można podzielić ze względu na aspekt organizacyjny oraz formę finansowania na: dotowane z środków publicznych (przede wszystkim muzea, teatry, biblioteki, domy kultury) oraz komercyjne, działające na warunkach rynkowych (najczęściej kina oraz galerie sztuki). W Polsce przeważają instytucje dotowane z środków pochodzących z budżetu państwa lub z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Z tego względu rozwój i egzystencja polskich instytucji kultury są uzależnione przede wszystkim od środków budżetowych, które, zgodnie powszechną opinią, są niedostateczne (Wnuczak, 2014).

Mimo występowania ograniczeń budżetowych w zakresie finansowania instytucji kultury, wskazuje się na niską gospodarność w zakresie wydatkowania środków publicznych w sektorze kultury. Między innymi w *Narodowej Strategii Rozwoju Kultury na lata 2004–2013* zwraca się uwagę na występowanie niewydolnego systemu zarządzania instytucjami kultury, brak systemu oceny jakości funkcjonowania instytucji kultury oraz brak powiązania systemu dystrybucji środków ministerialnych z systemem oceny jakości instytucji i przedsięwzięć kulturalnych (*Narodowa Strategia Rozwoju Kultury...*, 2004, s. 107–108).

Również w raporcie pt. *Finansowanie kultury i zarządzanie instytucjami kultury* wskazuje się na niską efektywność wydatkowania środków publicznych w obszarze kultury. Autorzy raportu zauważają: „(...) krajowe środki publiczne są głównie przeznaczane na utrzymanie istniejących instytucji kultury. W znacznie mniejszym stopniu na kreatywną działalność programową, a tylko w niewielkiej części są wydatkowane z myślą o rozwoju i inwestowaniu w przyszłość w taki sposób, aby zwiększyć skalę samodzielności finansowej tych instytucji” (Raport *Finansowanie kultury i zarządzanie instytucjami kultury*, 2009 s. 9).

Autorzy zajmujący się tematyką związaną z zarządzaniem instytucjami kultury coraz częściej zwracają uwagę na ekonomikę działalności prowadzonej przez te instytucje. G. Matt podkreśla, że muzea, świadcząc usługi kulturalne, powinny stosować zasady gospodarności i efektywności ekonomicznej (Matt, 2006, s. 27–29). J. Sójka i in. zwracają uwagę na konieczność racjonalnego gospodarowania środkami finansowymi, przeznaczanymi na działalność kulturalną (Sójka i in., 2009, s. 63). Jednocześnie postulują wprowadzenie systemów kontroli obejmujących m.in. metodykę ustalania celów oraz wskaźniki ich realizacji. C. Wavell i in. zauważają, że istnieje potrzeba dalszego rozwoju narzędzi i wytycznych służących ocenie działalności prowadzonej przez instytucje kultury (Wavell i in., 2002). Potrzebę wdrożenia narzędzi wspierających procesy zarządzania w instytucjach kultury dostrzegają również P. Bendixen (2001) oraz G. Hagoort (1997).

Jak wynika z powyższych rozważań, często instytucje kultury nie dokonują pomiaru efektywności prowadzonych działań. Wydaje się, że w warunkach polskich w celu zwiększenia efektywności prowadzonej przez instytucje kultury działalności istnieje potrzeba przeprowadzenia przebudowy obecnego systemu ich funkcjonowania i wdrożenia narzędzi wspierających procesy zarządcze. Zmiany powinny zostać wprowadzone zarówno na poziomie centralnym (Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Ministerstwo Finansów), jak i operacyjnym (poszczególne instytucje kultury). **Zasadność wdrożenia usprawnień w zarządzaniu instytucjami kultury na poziomie operacyjnym stała się główną przesłanką do podjęcia tematyki prezentowanej w niniejszej książce.**

Nauka oraz praktyka gospodarcza wpracowały różne metody i instrumenty wspierające proces efektywnego zarządzania organizacją. Wśród tego typu narzędzi można wskazać controlling, który należy traktować jako system sterowania organizacją, polegający na wyzna-

czeniu celów oraz planów działania, przygotowaniu budżetów, wypracowaniu systemów kontroli realizacji przyjętych planów oraz analizie i neutralizowaniu ewentualnych nieefektywności. Wydaje się, że skoro systemy controllingu pozwalają usprawniać funkcjonowanie i podnoszą efektywność przedsiębiorstw, ważne jest opracowanie instrumentów controllingu, które mogłyby zostać zastosowane w instytucjach kultury.

**Autorzy bogatej literatury dotyczącej controllingu zazwyczaj pomijają kwestie związane z opracowaniem i wdrożeniem systemu controllingu w organizacjach prowadzących działalność kulturalną.** Większość autorów koncentruje się na funkcjonowaniu systemów controllingu w przedsiębiorstwach. Nieliczne są publikacje dotyczące badania efektywności działania instytucji kultury oraz problematyki wdrażania systemów wspomagających zarządzanie. Zagadnieniami związanymi z oceną efektywności działania instytucji kultury zajmowali się między innymi: D. Throsby (2001, s. 26–31), K.F. McCarthy, E.H. Ondaatje, L. Zakaras, A. Brooks (2004), W.J. Byrnes (2009), G. Matt (2006), J. Heilbrun i C.H. Grey (2001) oraz V.A. Ginsburgh i D. Throsby (2006), a także J. Stanziola (2008). Literatura dotycząca pomiaru rezultatów działalności prowadzonej przez instytucje kultury została szczegółowo przedstawiona w rozdziale 2 niniejszego opracowania.

Należy również dodać, że na konferencjach naukowych temat controllingu w instytucjach kultury nie jest często poruszany. Wydaje się, że controlling w tego typu organizacjach jest traktowany jako temat mniej ciekawy ze względu na nierynkowy charakter prowadzonej przez nie działalności. Tymczasem instytucje te, dysponując środkami publicznymi, powinny, podobnie jak podmioty komercyjne, maksymalizować efektywność prowadzonej działalności. W tym miejscu można przywołać myśl jednego z najwybitniejszych badaczy procesu zarządzania – Petera F. Druckera, który twierdził, że organizacje nienastawione na zysk jeszcze bardziej niż biznesowe potrzebują skutecznego zarządzania (Drucker, 2002, s. 69).

**Celem autora książki była prezentacja narzędzi controllingu, które mogą zostać dostosowane do specyfiki rządowych i samorządowych polskich instytucji kultury, a następnie w nich wdrożone. Ponadto, w książce przedstawiono badania, z których wynika, że działające w Polsce instytucje kultury nie stosują narzędzi controllingowych wspierających proces zarządzania lub stosują je w ograniczonym zakresie.**

Książka składa się z pięciu rozdziałów. **Rozdział pierwszy** poświęcono prezentacji charakterystyki instytucji kultury prowadzących działalność w Polsce. W poszczególnych częściach rozdziału opisano: występujące formy organizacyjne instytucji kultury, cechy charakterystyczne tych instytucji, analizy rynku, na którym prowadzą działalność podmioty kultury, akty prawne warunkujące działalność, rolę i znaczenie sektora kultury dla gospodarki oraz bariery rozwoju. Diagnostyce poddano stan polskich instytucji kultury oraz zweryfikowano problemy, jakie napotykają te organizacje. Prezentowane zagadnienia opracowano na podstawie raportów branżowych (opracowania przygotowane na zlecenie Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego, raporty opracowane na zlecenie Narodowego Centrum Kultury), dostępnych danych statystycznych oraz aktów prawnych.

W **rozdziale drugim** została zaprezentowana istota controllingu. Przedstawiono poszczególne funkcje i zadania controllingu w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Ponadto wskazano powody, dla których skutecznie działający system controllingu może być podstawą budowania przewagi konkurencyjnej organizacji i stanowić o jej przetrwaniu. Prezentując istotę systemów controllingu stosowanych w firmach komercyjnych, podjęto próbę zbadania, w jakim stopniu mogłyby one zostać zastosowane w instytucjach kultury. Dokonanie powyższej oceny wymagało na wstępie określenia specyfiki celów, dla których istnieją organizacje prowadzące działalność kulturalną oraz zdefiniowania pojęcia efektywności ich funkcjonowania. Analiza wykazała, że funkcje, jakie pełni controlling w przedsiębiorstwach, są również użyteczne z perspektywy instytucji kultury. Skuteczne zarządzanie instytucją kultury, podobnie jak przedsiębiorstwem, wymaga zastosowania narzędzi controllingu.

W **rozdziale trzecim** omówiono analizę możliwości zastosowania wybranych narzędzi controllingu w instytucjach kultury. W ramach narzędzi controllingu strategicznego omówiono wdrożenie strategicznej karty wyników oraz ocen opłacalności projektów kulturalnych, natomiast w zakresie controllingu operacyjnego analizie poddano rachunek kosztów i wyników oraz proces budżetowania. Szczególna uwaga została poświęcona działaniom dostosowawczym, jakie należy podjąć w celu skutecznej implementacji tych instrumentów w instytucjach kultury. Dokonano również oceny korzyści wynikających ze stosowania powyższych narzędzi oraz podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy analizowane instrumenty controllingu rzeczywiście wspierają proces

zarządzania instytucją, poprawiają trafność podejmowanych decyzji, a także sprzyjają poprawie efektywności funkcjonowania całej organizacji. Prezentowana ocena była prowadzona głównie na podstawie materiałów, analiz, wyników badań oraz studiów przypadków prezentowanych w literaturze, artykułów naukowych oraz dostępnych raportów.

W **rozdziale czwartym** przedstawiono wyniki badań własnych dotyczące stosowanych systemów wspomagających zarządzanie w polskich instytucjach kultury. Pierwsza część badania dotyczyła charakterystyki instytucji kultury: formy prowadzonej działalności, rodzaju organu nadzorczego, rodzajów oferowanych usług oraz produktów, struktury organizacyjnej, wysokości przychodów i kosztów, wysokości dotacji, liczby klientów oraz liczby zatrudnionych. Druga grupa pytań pozwoliła zdefiniować modele systemów controllingu stosowane w instytucjach kultury w Polsce. Wyniki przeprowadzonego badania umożliwiły określenie stopnia wykorzystywania narzędzi controllingu w polskich instytucjach kultury.

Na podstawie wyników analiz zaprezentowanych w rozdziałach drugim, trzecim i czwartym opracowano model controllingu wspierający proces zarządzania instytucją kultury. Model został zaprezentowany w **piątym rozdziale**. Przedstawiono zrównoważoną kartę wyników, budżet oraz rachunki kosztów dostosowane do potrzeb Teatru.

Niektóre fragmenty książki zostały opracowane z wykorzystaniem wcześniejszych publikacji autora, co zostało oznaczone odpowiednimi przypisami.

Chciałbym podziękować Panu Profesorowi Alojzemu Z. Nowakowi, Profesorowi Pawłowi Mielcarzowi oraz Profesorowi Krzysztofowi Jachowiczowi za udzielenie wsparcia merytorycznego przy pisaniu niniejszej książki.





## Rozdział 1

---

# CHARAKTERYSTYKA POLSKICH INSTYTUCJI KULTURY I ICH ROLI W GOSPODARCE I ŻYCIU SPOŁECZNYM

---

Celem niniejszego rozdziału jest prezentacja charakterystyki publicznych instytucji kultury prowadzących działalność w Polsce. W poszczególnych jego częściach przedstawiono występujące formy organizacyjne instytucji kultury, ich cechy charakterystyczne oraz akty prawne warunkujące prowadzenie działalności kulturalnej. Ponadto dokonano analizy rynku, na którym prowadzą działalność podmioty kultury oraz wskazano rolę i znaczenie sektora kultury dla gospodarki. Poddano diagnozie stan polskich instytucji kultury, jednocześnie weryfikując problemy, z jakimi spotykają się te organizacje.

Wydaje się, że zrozumienie specyfiki publicznych instytucji kultury oraz problemów, z którymi borykają się na co dzień, jest niezwykle ważne z perspektywy dalszych analiz dotyczących projektowania i implementacji narzędzi wspomagających proces zarządzania nimi. W związku z powyższym prezentowane w niniejszym rozdziale zagadnienia należy traktować jako tło do rozważań na temat możliwości i zasadności wdrożenia systemów controllingu w publicznych podmiotach prowadzących działalność kulturalną.

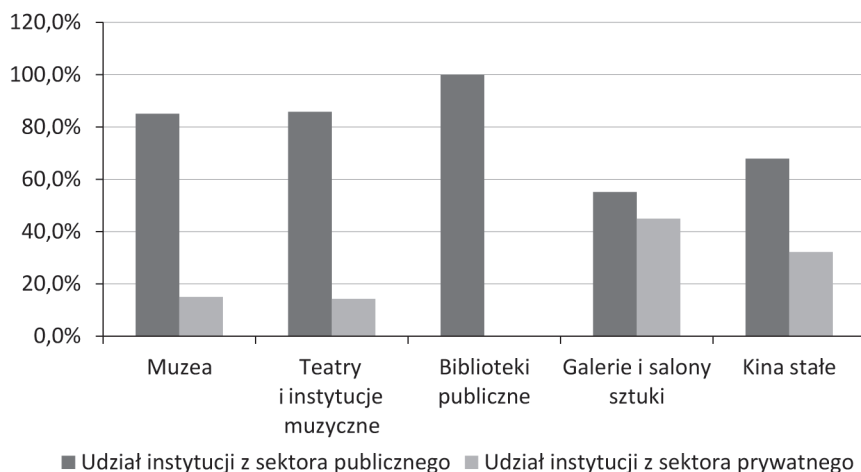
## 1.1. Charakterystyka instytucji kultury prowadzących działalność w warunkach polskich

Instytucja kultury to sformalizowany system obiektów, urządzeń i organizacji, których funkcjonowanie służy tworzeniu, przechowywaniu, powielaniu i społecznemu upowszechnianiu dóbr kultury (Burszta i in., 2006, s. 42). Jej podstawowym celem jest prowadzenie szeroko rozumianej działalności kulturalnej. Działalność ta może być prowadzona w formie teatru, opery, operetki, filharmonii, orkiestry, instytucji filmowej, kina, muzea, biblioteki, domu kultury, ogniska artystycznego oraz galerii sztuki. Wśród instytucji kultury przeważają te o charakterze publicznym. Aż 85% muzeów i teatrów stanowią instytucje działające w ramach sektora publicznego (jedynie 15% to instytucje prywatne). W przypadku bibliotek odsetek ten wynosi 100%. Z kolei najniższym udziałem instytucji z sektora publicznego charakteryzują się galerie i salony sztuki oraz kina stałe. Ich odsetek wynosi odpowiednio 55,1% oraz 67,9%. Szczegółowe dane dotyczące formy własności instytucji kultury w Polsce w roku 2010 zawiera tabela 1.1.

Tabela 1.1. Podział instytucji kultury według form własności w 2010 roku

	Muzea	Teatry i instytucje muzyczne	Biblioteki publiczne	Galerie i salony sztuki	Kina stałe
<b>Liczba placówek</b>	<b>782</b>	<b>183</b>	<b>8 342</b>	<b>370</b>	<b>438</b>
Sektor publiczny, w tym:	665	157	8 342	204	297
■ administracja rządowa	118	7	–	34	11
■ samorządowe	547	150	8 342	170	286
Sektor prywatny	117	26	–	166	141
<i>Udział instytucji z sektora publicznego</i>	<i>85,0%</i>	<i>85,8%</i>	<i>100,0%</i>	<i>55,1%</i>	<i>67,9%</i>
<i>Udział instytucji z sektora prywatnego</i>	<i>15,0%</i>	<i>14,2%</i>	<i>0,0%</i>	<i>44,9%</i>	<i>32,1%</i>

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu GUS (2010).



**Wykres 1.1.** Podział instytucji kultury według form własności w 2010 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportu GUS (2010).

Wszystkie placówki finansowane z środków publicznych są zobligowane do prowadzenia działalności zgodnie z zapisami dwóch ustaw: Ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>1</sup> oraz Ustawy o finansach publicznych<sup>2</sup>. Pierwsza z nich określa formy organizowania działalności kulturalnej, podmioty i organizacje uprawnione do prowadzenia działalności kulturalnej, tryb oraz sposób organizowania, prowadzenia i likwidacji instytucji kultury, tryb powoływania dyrektora, zasady prowadzenia gospodarki finansowej oraz przepisy dotyczące organizacji imprez artystycznych i rozrywkowych poza siedzibą instytucji. Druga odnosi się do: zasad i sposobów zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych, form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych, zasad planowania i dysponowania środkami publicznymi, zasad kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w tych jednostkach, sposobu finansowania deficytu i zasad operacji finansowych dokonywanych przez jednostki sektora finansów publicznych (Burszta i in., 2009, s. 42–43). Inne regulacje prawne, na których opiera się działalność instytucji kultury, to Ustawa o prawie

<sup>1</sup> Ustawa o prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 25 października 1991 roku (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

autorskim i prawach pokrewnych, Ustawa o działalności pożytku publicznego, Ustawa o muzeach oraz Ustawa o bibliotekach.

Konstytucyjnym organem państwa odpowiedzialnym za organizację kultury jest Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego (MKiDN)<sup>3</sup>. Po roku 1990, w wyniku przekształceń ustrojowych, rola i znaczenie ministerstwa uległy znacznemu ograniczeniu. Zaczęło ono odchodzić od roli centralnego zarządcy, aby zacząć sprawować funkcję organizatora wybranych instytucji kultury o znaczeniu narodowym (takich jak Zamek Królewski w Warszawie czy Biblioteka Narodowa) oraz koordynatora zadań o charakterze ponadlokalnym (Malatyńska-Stankiewicz, 2005). Odpowiedzialność za funkcjonowanie i finansowanie państwowych i samorządowych instytucji kultury przejęły jednostki samorządu terytorialnego. Proces zmian w sektorze kultury można podzielić na trzy etapy (Karna, 2008, s. 25):

- wstępna decentralizacja (podział instytucji kultury na narodowe i państwowe),
- właściwa decentralizacja (prawne uregulowanie nowych kompetencji organów administracji publicznej),
- końcowa decentralizacja.

Pierwszy etap reformy w sektorze kultury został przeprowadzony w 1990 roku. Wówczas dokonano podziału instytucji kultury na narodowe i państwowe. Samorządowe gminy przejęły w ramach obowiązkowych zadań własnych prowadzenie podstawowych placówek kultury (domów kultury, bibliotek publicznych, świetlic, dla których organizatorem były terenowe organy administracji publicznej szczebla podstawowego, czyli urzędy miast i gminy)<sup>4</sup>.

Celem administracji rządowej było przekazanie jeszcze większej liczby instytucji kultury szczeblom samorządowym (drugi etap). Dokonano tego w ramach realizacji Programu Pilotażowego Reformy Administracji Publicznej oraz wprowadzając ustawę o dużych miastach<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 marca 2002 roku w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Kultury, Dz.U. z 2002 r. Nr 32, poz. 303).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie terytorialnym, Dz.U. z 1990 r. Nr 16, poz. 95.

<sup>5</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie określenia zadań i kompetencji z zakresu rządowej administracji ogólnej i specjalnej, które mogą być przekazane niektórym gminom o statusie miasta, wraz z mieniem

Program objął 46 największych miast Polski, które przejęły m.in. 10 muzeów oraz 16 teatrów (Malinowski i in., 1999, s. 452).

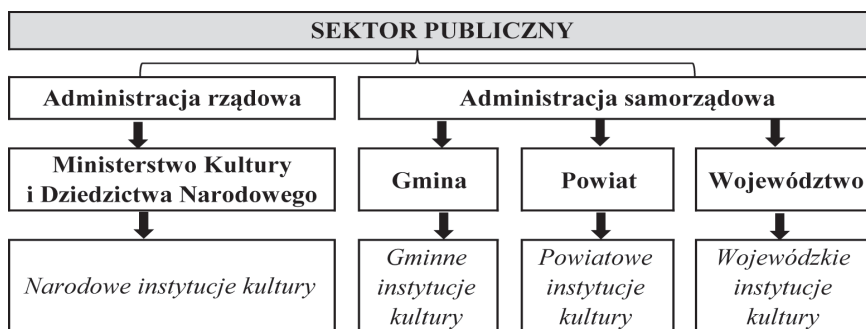
Ostatni etap decentralizacji w sektorze kultury nastąpił w 1999 roku. Z dniem 1 stycznia 1999 roku powiaty i miasta na prawach powiatu przejęły od województw instytucje kultury wpisane do rejestru prowadzonego przez wojewodę i działające na terenie danego powiatu lub miasta na prawach powiatu. Samorząd województwa przejął od ministrów i kierowników urzędów centralnych instytucje kultury wpisane do prowadzonego przez nich rejestru i prowadzące działalność na obszarze danego województwa (Mazurek, 2003, s. 23). Do instytucji kultury, które zostały przejęte przez powiaty, zalicza się przede wszystkim: domy kultury, teatry, galerie oraz opery. Natomiast samorządom województwa powierzono prowadzenie regionalnych (wojewódzkich) instytucji kultury, w tym przede wszystkim teatrów, oper, filharmonii, muzeów oraz bibliotek publicznych. Do najważniejszych zadań powierzonych samorządom w zakresie działalności kulturalnej należą: prowadzenie polityki kulturalnej, sprawowanie mecenatu nad działalnością kulturalną oraz zapewnienie społeczeństwu dóbr kultury (Karna, 2008, s. 27–28). Struktura organizacyjna sektora kultury w Polsce została pokazana na rysunku 1.1.

Jak już wcześniej wskazano, działalność kulturalna może być prowadzona w różnej formie. **Jedną z podstawowych postaci prowadzenia działalności kulturalnej jest organizowanie bibliotek publicznych.** Zasady funkcjonowania bibliotek zostały określone w Ustawie o bibliotekach<sup>6</sup>, zgodnie z którą do podstawowych zadań bibliotek należą: gromadzenie, opracowywanie, przechowywanie i ochrona materiałów bibliotecznych, obsługa użytkowników, przede wszystkim udostępnianie zbiorów oraz prowadzenie działalności informacyjnej, zwłaszcza informowanie o zbiorach własnych, innych bibliotek, muzeów i ośrodków informacji naukowej, a także współdziałanie z archiwami w tym zakresie. Ponadto zadania te obejmują również prowadzenie działalności bibliograficznej, dokumentacyjnej, naukowo-badawczej, wydawniczej, edukacyjnej, popularyzatorskiej i instrukcyjno-metodycznej.

---

służącym do ich wykonywania, a także zasad i trybu przekazania, Dz.U. z 1993 r. Nr poz. 309.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz.U. z 1997 r. Nr 85 poz. 539.)



Rysunek. 1.1. Struktura organizacyjna publicznego sektora kultury

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Cultural Policies in Europe: a compendium of basic facts and trends*, Council of Europe/ERICarts, www.culturalpolicies.net, 2005; Karna (2008, s. 24).

W 2010 roku na terenie Polski działało 8 342 bibliotek i filii bibliotecznych, w których było zarejestrowanych 6 502 tys. czytelników. Co prawda na przestrzeni lat 2008–2010 liczba czytelników utrzymuje się na podobnym poziomie, jednak należy odnotować znaczny jej spadek w ostatnim dziesięcioleciu. W latach 2000–2010 liczba czytelników spadła o ponad 12%. To samo dotyczy liczby wypożyczeń. Ponadto z roku na rok maleje liczba placówek bibliotecznych. Likwidacji podlegają przede wszystkim biblioteki o małej liczbie wolumenów. Szczegółowe dane dotyczące liczby bibliotek publicznych oraz liczby zarejestrowanych czytelników i wypożyczeń w latach 2000–2010 zaprezentowano w tabeli 1.2.

Tabela 1.2. Dane o bibliotekach publicznych w latach 2000–2010

	2000	2005	2008	2009	2010
Liczba placówek	8 915	8 591	8 420	8 392	8 342
Zmiana		-4%	-2%	0%	-1%
Liczba czytelników w tys.	7 392	7 337	6 530	6 554	6 502
Zmiana		-1%	-11%	0%	-1%
Liczba wypożyczeń w tys.	147 200	141 200	123 200	122 400	119 900
Zmiana		-4%	-13%	-1%	-2%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportów GUS: *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010 oraz *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010.

W 2010 roku 83,3% bibliotek publicznych posiadało komputery, w tym 79% z podłączeniem do Internetu. Najwięcej bibliotek dających możliwość korzystania z komputerów podłączonych do Internetu znajdowało się w województwach: warmińsko-mazurskim, kujawsko-pomorskim oraz lubuskim. Z kolei najmniej tego typu placówek mieściło się w województwach: wielkopolskim, łódzkim, świętokrzyskim oraz zachodniopomorskim. Ponadto warto dodać, że zaledwie 23,5% spośród wszystkich bibliotek publicznych posiadało własne katalogi internetowe (*Kultura w 2010*, 2010).

**Kolejną istotną grupę instytucji kultury stanowią muzea.** Są to instytucje, które w ramach swojej podstawowej działalności zajmują się gromadzeniem, przechowywaniem, konserwacją i udostępnianiem dóbr kultury w zakresie sztuki, techniki i wiedzy. Muzea prowadzą również badania naukowe i działalność oświatową. W 2010 roku w Polsce działalność prowadziły 782 muzea; wśród nich najczęściej było jednostek o profilu historycznym (149), interdyscyplinarnym – skupiające zbiory muzealne o różnym charakterze (102), artystycznym (81), etnograficznym (51), biograficznym (46) oraz technicznym (43). W okresie między 2000 a 2010 rokiem rosła liczba placówek muzealnych. W tym samym czasie zanotowano również wzrost liczby odwiedzających muzea. W roku 2010 muzea odwiedziło 22,2 mln osób, co stanowiło blisko 8% wzrost w stosunku do roku ubiegłego. Największą popularnością wśród zwiedzających cieszyły się muzea o profilu artystycznym i historycznym, które odwiedziło odpowiednio 5,7 mln oraz 4,4 mln osób. Największą liczbę zwiedzających zanotowały muzea w województwie małopolskim (6,5 mln) oraz mazowieckim (4,7 mln) (*Kultura w 2010*, 2010). Dane dotyczące liczby muzeów oraz liczby zwiedzających w latach 2000–2010 zaprezentowano w tabeli 1.3.

**Tabela 1.3.** Dane o muzeach w latach 2000–2010

	2000	2005	2008	2009	2010
Liczba placówek	632	690	743	774	782
<i>Zmiana</i>		9%	8%	4%	1%
Liczba zwiedzających w tys.	16 612	18 488	20 727	20 655	22 216
<i>Zmiana</i>		11%	12%	0%	8%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010 oraz *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010.

Łączna liczba muzealiów w polskich muzeach, według stanu na koniec 2010 roku, wynosiła 14,1 mln eksponatów, co stanowiło 3,8% wzrostu w stosunku do 2009 roku. Najliczniej reprezentowaną grupę stanowiły muzealia z dziedziny archeologii (2,6 mln) oraz przyrody (2,3 mln). Zbiory muzealne są prezentowane na wystawach stałych oraz czasowych.

Poza działalnością wystawienniczą muzea prowadzą także działalność (*Kultura w 2010*, 2010):

- oświatową – w 2010 roku muzea zorganizowały 106 tys. imprez o charakterze oświatowym, w których uczestniczyło 6,5 mln osób (w tym 63 tys. lekcji muzealnych, w których brało udział 1,6 mln osób),
- badawczą – w roku 2010 roku rozpoczęto realizację 472 programów wewnętrznych oraz przystąpiono do 206 programów zewnętrznych,
- wydawniczą – w roku 2010 muzea wydały 7400 tytułów o łącznym nakładzie ponad 6 mln egzemplarzy,
- inną działalność związaną z kulturą – usługi konserwatorskie (85 usług w 2010 roku), konsultacje specjalistyczne (257), wynajem pomieszczeń, wypożyczenia zbiorów muzealnych, sprzedaż pamiątek.

**Inną ważną formą prowadzenia działalności kulturalnej jest organizowanie przedstawień scenicznych.** W 2010 roku taką działalność prowadziły w Polsce 183 teatry oraz instytucje muzyczne, w tym 114 teatrów dramatycznych (wśród nich 29 teatrów lalkowych), 25 teatrów muzycznych (10 oper i 15 operetek), 25 filharmonii, 16 orkiestr i chórów oraz 3 zespoły pieśni i tańca. Od lat liczba tego typu placówek utrzymuje się na podobnym poziomie; z kolei w latach 2000–2010 nieznacznie wzrosła liczba widzów. Dane dotyczące zmiany liczby placówek prowadzących działalność sceniczną oraz liczby widzów odwiedzających je w ostatnich latach zaprezentowano w tabeli 1.4.

W roku 2010 teatry i instytucje muzyczne wystawiły łącznie 55,5 tys. przedstawień i koncertów, które obejrzało 11,5 mln widzów. Najchętniej odwiedzano teatry dramatyczne oraz filharmonie, orkiestry i chóry. Teatry dramatyczne wystawiły 30,1 tys. spektakli, na które przyszło 5,3 mln osób. Stanowiło to ponad 46% ogółu widzów i słuchaczy. Warto podkreślić, że przedstawienia zrealizowane w 2010 roku w Polsce przez teatry dramatyczne stanowiły 37,9% liczby wszystkich przedstawień (filharmonie – 24,7%, teatry lalkowe – 16,4%, teatry muzyczne – 7,9% oraz orkiestry i chóry – 12,4%) (*Kultura w 2010*, 2010).



**Tabela 1.4.** Dane o organizatorach przedstawień scenicznych w latach 2000–2010

	2000	2005	2008	2009	2010
Liczba placówek	187	181	187	186	183
Zmiana		-3%	3%	-1%	-2%
Liczba widzów w tys.	10 533	9 609	11 593	11 499	11 522
Zmiana		-9%	21%	-1%	0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010 oraz *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010.

**Istotną rolę w upowszechnianiu kultury odgrywają galerie i salony sztuki.** W 2010 roku w Polsce taką działalność prowadziło 370 galerii i salonów sztuki. Od 10 lat liczba ta sukcesywnie rośnie. Zwiększa się również liczba odwiedzających galerie. Dane dotyczące liczby galerii sztuk oraz odwiedzających je prezentuje tabela 1.5.

**Tabela 1.5.** Dane o galeriach i salonach sztuki w latach 2000–2010

	2000	2005	2008	2009	2010
Liczba placówek	253	292	331	346	370
Zmiana		15%	13%	5%	7%
Liczba zwiedzających w tys.	2 644	2 956	3 443	3 990	3 968
Zmiana		12%	16%	16%	-1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010 oraz *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010.

W roku 2010 galerie i salony sztuki zorganizowały 4296 wystaw w kraju, w tym 194 wystawy plenerowe. Najwięcej wystaw – 620 – odbyło się w Warszawie. Odwiedziło je 949 tys. osób. Poza propagowaniem sztuk plastycznych w 2010 roku galerie zajmowały się również organizowaniem innych imprez, takich jak: wydarzenia muzyczne, filmowe, aukcje dzieł sztuki. Galerie prowadziły również działalność oświatową, organizując 4438 odczytów oraz 9797 lekcji i warsztatów plastycznych. Poza tym ofertę galerii stanowiły publikacje katalogów, informatorów, folderów, plakatów, zaproszeń oraz innych wydawnictw. W roku 2010 instytucje te wydały 9123 tytułów (*Kultura w 2010, 2010*).

**Następną grupę instytucji kultury stanowią kina stałe.** Z roku na rok liczba kin w Polsce spada. W roku 2010 działało 438 placówek, co było równoznaczne z ponad 35% spadkiem w stosunku do 2000 roku. Tymczasem w analogicznym okresie liczba widzów odwiedzających kina wzrosła o ponad 80%. Dane dotyczące liczby kin oraz widowni w poszczególnych latach przedstawia tabela 1.6.

**Tabela 1.6.** Dane o kinach stałych w latach 2000–2010

	2000	2005	2008	2009	2010
Liczba placówek	675	536	483	448	438
Zmiana		-21%	-10%	-7%	-2%
Liczba widzów w tys.	20 893	24 866	35 216	39 058	37 675
Zmiana		19%	42%	11%	-4%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010 oraz *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010.

Kina występują ze zróżnicowaną ofertą programową. Prezentują zarówno filmy krajowej produkcji (stanowią one 13,4% wszystkich wyświetleń filmów), jak i produkcje zagraniczne. Poza prowadzeniem swojej podstawowej działalności, polegającej na projekcji filmów, kina organizują również spotkania, warsztaty, koncerty, konkursy, lekcje, sympozja oraz imprezy plenerowe. Biorąc pod uwagę tę pozostałą działalność, największą popularnością cieszyły się spotkania i prelekcje, których w 2010 roku zorganizowano 1187, gromadząc 94,4 tys. uczestników. Duże zainteresowanie towarzyszyło również zajęciom lekcyjnym, których w 2010 roku przeprowadzono 717, a uczestniczyło w nich 32,9 tys. osób.

**Ważną funkcję kulturalną pełnią również domy kultury, ośrodki kultury, kluby i świetlice.** Ośrodki te można określić jako wielofunkcyjne instytucje kulturalne. Spełniają one wszystkie funkcje, jakie przypisane są działalności kulturalno-oświatowej. Dodatkowo dostarczają wsparcia organizacyjnego, materialnego, technicznego i instrukcyjno-metodycznego pozostałym organizatorom pracy kulturalno-oświatowej w środowisku. Polskie domy i ośrodki kultury charakteryzuje autonomia programowa, która każdemu zarządzającemu daje możliwość samodzielnej kreacji programu artystycznego jego jednostki (Narucka, [http](http://)). Według danych GUS w 2009 roku w Polsce działalność

prowadziły 4027 instytucje tego typu; w tym 37% stanowiły ośrodki kultury, 31,4% świetlice, 22,6% domy kultury oraz 9% kluby ((*Kultura w 2010*, 2010).

Powyższe instytucje najczęściej organizowały seanse filmowe (22,3% zorganizowanych imprez), występy zespołów amatorskich (18%) oraz preselekcje, spotkania i wykłady (14,7%). Największym zainteresowaniem wśród odbiorców cieszyły się natomiast występy artystów (gromadziły średnio 418 uczestników na 1 imprezę). Drugie w kolejności wystawy przyciągnęły prawie dwukrotnie mniej widzów (225 uczestników na 1 imprezę) (*Kultura w 2010*, 2010).

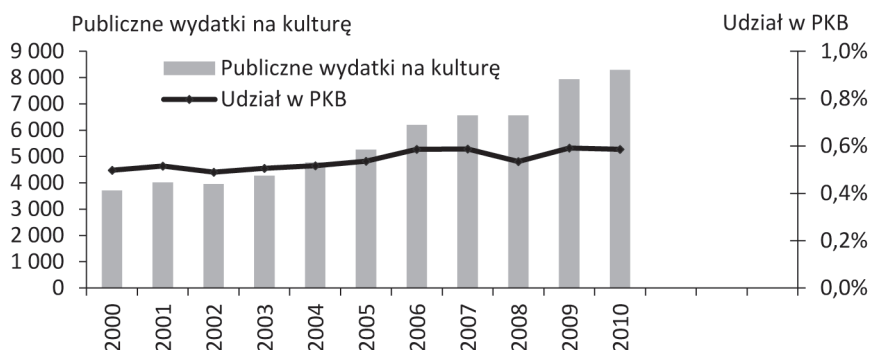
Istotny aspekt prowadzenia działalności kulturalnej stanowią źródła finansowania instytucji kultury. Jak zaznaczono we wstępie tego rozdziału, w Polsce większość instytucji prowadzących działalność kulturalną jest finansowana z środków publicznych pochodzących budżetu centralnego lub budżetów samorządowych. Ze względu na to, że niniejsze opracowanie koncentruje się na tego typu instytucjach, w dalszej części rozdziału omówione zostaną źródła finansowania jednostek kultury prowadzących działalność w ramach sektora publicznego.

Główne źródło finansowania działalności publicznych instytucji kultury stanowią środki pochodzące z budżetu państwa oraz środki jednostek samorządu terytorialnego. Analiza publicznych wydatków na kulturę w latach 2000–2010 wskazuje, że z roku na rok wydaje się ich coraz więcej. Jedynie w roku 2008 wydatki te były mniejsze niż w roku poprzednim. W pozostałych latach wydatki rosły w stosunku do lat ubiegłych. Natomiast w ostatnich trzech latach obejmujących okres analizy znacznej zmianie uległa struktura wydatków. Rosło zaangażowanie jednostek samorządu terytorialnego, w efekcie powodując spadek udziału wydatków administracji rządowej. W latach 2008–2010 odsetek wydatków administracji samorządowej w całkowitych wydatkach publicznych wzrósł z 68% do 83%. Było to wynikiem zmian strukturalnych, na mocy których samorzady uzyskały większą autonomię w zakresie zarządzania oraz finansowania instytucji kultury.

Mimo że wydatki na kulturę w kolejnych latach rosły, ich udział w wartości PKB utrzymywał się na podobnym poziomie (w przedziale od 0,50% do 0,59%). Świadczy to o wysokim stopniu uzależnienia wartości wydatków na kulturę od PKB. W związku z tym można przypuszczać, że wzrost lub spadek tempa wzrostu gospodarczego będzie powodował wprost proporcjonalne zachowania dotyczące wydatków na kulturę.

Istotną część wydatków na kulturę stanowią wydatki gospodarstw domowych. W roku 2010 wyniosły one 406 zł w przeliczeniu na jednego mieszkańca. Analiza wartości środków pieniężnych przeznaczanych przez gospodarstwa domowe na finansowanie kultury, w okresie od 2000 do 2010 roku wskazuje na ich sukcesywny wzrost w kolejnych latach. Jednocześnie od lat nie ulega zmianie udział tych wydatków w strukturze całkowitych wydatków na kulturę. Utrzymuje się na poziomie przewyższającym 3%, co w porównaniu do innych państw europejskich oraz Stanów Zjednoczonych jest wynikiem bardzo słabym. Od kilkunastu lat Polska pozostaje w Europie w grupie krajów o najniższych wydatkach gospodarstw domowych na kulturę (np.: w Stanach Zjednoczonych udział wydatków gospodarstw domowych na kulturę we wszystkich wydatkach stanowi ponad 15%, w Belgii i Danii ponad 12%) (Głowacki i in., 2009, s. 84).

Ponadto należy podkreślić, że we wskazanej kwocie wydatków gospodarstw domowych na kulturę w roku 2010 (406 zł na osobę) zaledwie ok. 5% stanowiły wydatki na opłaty wstępu do teatrów, instytucji muzycznych, muzeów oraz innych instytucji kultury. Biorąc pod uwagę strukturę wydatków na kulturę, najwięcej pieniędzy gospodarstwa domowe przeznaczały na opłaty związane z telewizją kablową – ponad 20%. Na pozostałe wydatki składały się zakupy gazet i czasopism, zakupy książek, zakupy sprzętu muzycznego, telewizorów oraz abonament radiowo telewizyjne. Szczegółowe informacje dotyczące wydatków na kulturę zostały zaprezentowane w tabelach 1.7 i 1.8 oraz na wykresach 1.2 i 1.3.



**Wykres. 1.2.** Publiczne wydatki na kulturę

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura 2008 r.*, Warszawa 2008, *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010; *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010; Głowacki i in. (2009).

Tabela 1.7. Wydatki publiczne na kulturę

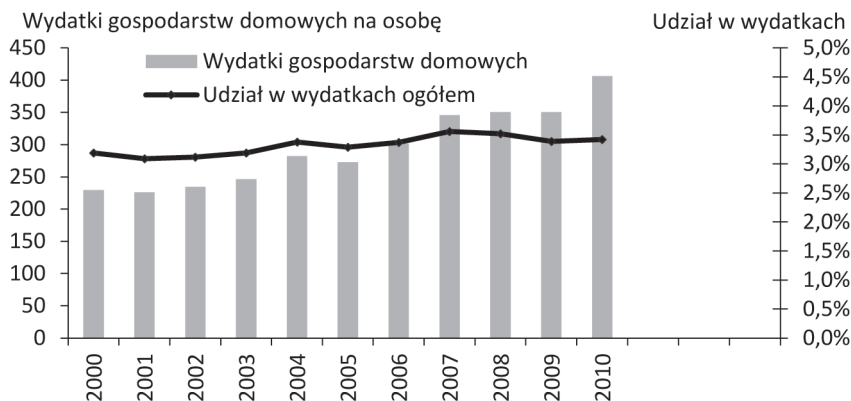
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budżet państwa (w mln.)	1 297,6	1 435,7	1 346,9	1 639,7	1 779,5	1 828,7	1 966,1	2 177,5	1 441,2	1 592,8	1 376,9
Jednostki samorządu terytorialnego (w mln.)	2 405,0	2 580,4	2 609,0	2 629,1	2 997,3	3 436,9	4 239,1	4 729,9	5 356,9	6 354,5	6 916,0
<b>Publiczne wydatki na kulturę</b>	<b>3 702,6</b>	<b>4 016,1</b>	<b>3 955,9</b>	<b>4 268,8</b>	<b>4 776,8</b>	<b>5 265,6</b>	<b>6 205,2</b>	<b>6 907,4</b>	<b>6 798,1</b>	<b>7 947,3</b>	<b>8 292,9</b>
Udział budżetu państwa w wydatkach publicz.	35%	36%	34%	38%	37%	35%	32%	32%	21%	20%	17%
Udział budżetu jst w wydatkach publicz.	65%	64%	66%	62%	63%	65%	68%	68%	79%	80%	83%
<b>PKB (w mln.)</b>	<b>744 378</b>	<b>779 564</b>	<b>808 578</b>	<b>843 156</b>	<b>924 538</b>	<b>983 302</b>	<b>1 060 031</b>	<b>1 175 266</b>	<b>1 271 714</b>	<b>1 343 657</b>	<b>1 415 400</b>
Udział w PKB	0,50%	0,52%	0,49%	0,51%	0,52%	0,54%	0,59%	0,59%	0,53%	0,59%	0,59%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura 2008 r.*, Warszawa 2008, *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010; *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010; Główny Urząd Statystyczny (2009).

Tabela 1.8. Wydatki gospodarstw domowych na kulturę

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Wydatki gospodarstw domowych – na osobę	229,6	226,0	234,2	246,2	281,9	272,9	301,4	345,7	381,5	389,2	406,6
Udział w wydatkach ogółem	3,2%	3,1%	3,1%	3,2%	3,4%	3,3%	3,4%	3,6%	3,5%	3,4%	3,4%

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura 2008 r.*, Warszawa 2008, *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010; *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010, Główny Urząd Statystyczny (2009).



**Wykres 1.3.** Wydatki gospodarstw domowych na kulturę

Źródło: opracowanie własne na podstawie raportów GUS: *Kultura 2008 r.*, Warszawa 2008, *Kultura w 2010 r.*, Warszawa 2010; *Instytucje Kultury w Polsce w 2009 r.*, Warszawa 2010; Głowacki i in. (2009).

Podsumowując, należy podkreślić, że instytucje kultury mogą prowadzić działalność, korzystając z różnych form organizacyjnych. W Polsce najczęściej spotykanymi formami prowadzenia działalności kulturalnej są biblioteki, muzea, teatry, kina, galerie sztuki oraz domy i ośrodki kultury. Wśród nich zdecydowanie przeważają instytucje publiczne, dla których organizatorem są jednostki samorządu terytorialnego. Mimo że z roku na rok wydatki publicznych środków na kulturę rosną, to ich udział w wartości PKB pozostaje od lat na podobnym poziomie. Również wydatki gospodarstw domowych na kulturę, mimo sukcesywnego wzrostu, są na relatywnie niskim poziomie w odniesieniu do krajów Europy Zachodniej oraz Stanów Zjednoczonych.

## 1.2. Rola i znaczenie instytucji kultury w gospodarce i życiu społecznym

Instytucje kultury pełnią ważne funkcje społecznie i gospodarcze. Biorąc pod uwagę misję instytucji kultury, za nadrzędną funkcję tych organizacji należy uznać funkcję społeczną. W najprostszym ujęciu można wyróżnić dwie podstawowe funkcje kultury w życiu społecznym<sup>7</sup>:

<sup>7</sup> Na podstawie: Dyczewski (1993, s. 20–21); Schweder (2003, s. 256); Lin (2001); Castells (1999); Filipiak (2000, s. 89–90); Kowalik (1994, s. 277–291); Ogburn

- **Integracyjną** – polegającą na łączeniu się jednostek w grupy określone społecznie. Integracja może również oznaczać łączenie się mniejszych grup społecznych w większe zbiorowości społeczne. Kultura sprzyja łączeniu się ludzi w grupy o podobnych zainteresowaniach lub chcących zrealizować podobne zamierzenia.
- **Socjalizacyjną** – polegającą na nabywaniu przez jednostkę systemu wartości, norm, zasad oraz wzorów zachowań obowiązujących w danej zbiorowości. Nabyte normy i zasady regulują zasady współżycia w społeczności. Instytucje kultury poprzez różnorodne programy kulturalno-artystyczne przekazują ważne wartości i normy społeczne.

Oddziaływanie kultury na życie społecznie dokonuje się według J. Szczepańskiego za pośrednictwem czterech głównych mechanizmów (Szczepański, 1970):

- **Kultura socjalizuje człowieka, czyniąc z niego istotę społeczną** – w wyniku procesu socjalizacji człowiek poznaje nawyki i wzory zachowań, które są przyjęte za dopuszczalne w danej zbiorowości,
- **Kultura ustanawia system wartości i kryteria określające hierarchie wartości** – wartość może być rozumiana bardzo szeroko. Mogą ją stanowić: dowolny przedmiot materialny, idea, instytucja, przedmiot rzeczywisty lub wyimaginowany, w stosunku do którego jednostki lub zbiorowości przyjmują postawę szacunku. W różnych społeczeństwach istnieją różne hierarchie wartości (w jednych społeczeństwach ceni się pieniądze, w innych rodzinę lub wiarę). Kultura pomaga określić system wartości obowiązujący w danej społeczności,
- **Kultura ustala wzory zachowania się oraz reagowania w określonych sytuacjach** (określa, jakie zachowania są przyzwoite, a jakie należy uznać za niedopuszczalne lub nawet karalne) – znajomość tych wzorów i stosowanie się do nich pozwala na bezkonfliktowe funkcjonowanie w społeczeństwie. Przestrzeganie wzorów zachowań zapewnia porządek życia społecznego.
- **Kultura ustala modele społeczne i ideały** – w tym kontekście modele i ideały charakteryzują się wartościami pożądanymi

---

i Nimkoff (1947, s. 83); Narodowa Strategia Rozwoju Kultury na lata 2004–2013 (2004, s. 11); Diouf i Średziński (2009).

w danej społeczności (model społeczny – jest zachowaniem lub postawą godną naśladowania).

W literaturze przedmiotu można spotkać się ze znacznie szerszym traktowaniem funkcji społecznych realizowanych przez instytucje kultury. Wskazuje się, że działalność kulturalna przyczynia się do<sup>8</sup>:

- **osobistego rozwoju** – kultura pozwala nabywać wiedzę oraz umiejętności przydatne w życiu prywatnym oraz zawodowym,
- **wzrostu tożsamości lokalnej** – działalność kulturalna jednoczy społeczności lokalne wokół dziedzictwa kulturowego regionu,
- **wzrostu dobrego samopoczucia oraz poprawy stanu zdrowia** – obcowanie z kulturą prowadzi do poprawy nastroju, co może mieć dobry wpływ na stan zdrowia,
- **wzrostu zdolności uczenia się** – kontakt z kulturą prowadzi do wzrostu zaangażowania w naukę, wzrostu przyjemności z uczenia się, co prowadzi do wzrostu pewności siebie, ambicji oraz osiągnięć w nauce (Hawthorne, 2002; McAlpine, 2000).

Ponadto wskazuje się, że działalność instytucji kultury sprzyja wzajemnej pomocy w rozwiązywaniu problemów społecznych, organizowaniu wzajemnej pomocy, zapobiega patologiom społecznym, stwarza warunki sprzyjające rozwojowi zainteresowań, wspieraniu lokalnych inicjatyw oraz pomaga zagospodarować wolny czas dzieci i młodzieży (Hawthorne, 2002; McAlpine, 2000).

A. Fortin zauważa również, że działalność kulturalna generuje także korzyści tzw. towarzyskości (Fortin, 2000). Jego zdaniem wszelkiego rodzaju inicjatywy kulturalne prowadzą do wzajemnego zbliżania się ludzi. Proces ten ma co najmniej dwa wymiary. Po pierwsze, treść przekazywana w trakcie odbywania się wydarzeń kulturalnych staje się przedmiotem społecznej krytyki, politycznych komentarzy oraz tematem rozmów. Po drugie, wspólne doświadczanie kultury może generować pozytywne emocje wśród publiczności, które mogą być następnie przenoszone na codzienne kontakty międzyludzkie.

Jak wynika z powyższych rozważań, instytucje kultury pełnią wiele istotnych funkcji społecznych. Większość ekspertów i badaczy insty-

---

<sup>8</sup> Na podstawie: *Building better library services: learning from audit, inspection and research* (2002), Matarasso (1998); Linley i Usherwood (1998); Bryson, Usherwood i Streatfield (2002); Black i Crann (2000); Dodd i Sandell (2001).



tucji kultury koncentruje się na tym obszarze funkcjonowania tych organizacji. **Ze względu na specyfikę działalności instytucji kultury oraz ich podstawowe funkcje aspekt ekonomiczny ich funkcjonowania jest często pomijany. Tymczasem kultura w sposób istotny wpływa również na gospodarkę.**

Badania literaturowe wskazują na występowanie silnego wpływu instytucji kultury na gospodarkę. Wśród ekonomicznych korzyści wynikających z funkcjonowania instytucji kultury należy wymienić:

- rozwój turystyki – wzrost wydatków realizowanych przez turystów oraz inne szeroko rozumiane korzyści ekonomiczne wynikające z rozwoju turystyki (korzyści dla branży gastronomicznej, hotelarskiej, przewozowej, handlowej)<sup>9</sup>,
- bezpośredni wpływ na rozwój rynku pracy (wzrost zatrudnienia w instytucjach kultury) (South West Museum Council, 2000),
- pośredni wpływ na rozwój rynku pracy (wzrost zatrudnienia w przedsiębiorstwach i innych organizacjach, będący pochodną rozwoju instytucji kultury, np.: wzrost zatrudnienia w branży gastronomicznej stanowiący wynik przyrostu liczby klientów odwiedzających lokalną instytucję kultury),
- efekt mnożnikowy związany z bezpośrednimi wydatkami na zakup biletów (wydane pieniądze na zakup biletów pozwalają utrzymać miejsca pracy oraz realizować bieżącą działalność instytucji kultury, a tym samym wpływają na pobudzenie dodatkowego popytu – np. związanego zakupami materiałów, energii, usług obcych) (Holt, Elliott i Moore, 1998; Morris, Hawkins i Sumsion, 2000),
- inne efekty mnożnikowe związane z wydatkami realizowanymi na rzecz instytucji kultury,
- wpływ na atrakcyjność osiedleńczą i lokalizacyjną regionów zarówno dla mieszkańców, jak i inwestorów.

Biorąc pod uwagę wymiar ekonomiczny działalności kulturalnej, warto zwrócić szczególną uwagę na efekt mnożnikowy. Niektórzy eksperci uznają, że każda złotówka wydana w sferę prawidłowo zarządzanej kultury daje zwrot w postaci kilku złotych (*Narodowa Strategia Rozwoju Kultury na lata 2004–2013*, 2004). Rozbudowa dowolnej instytucji kultury prowadzi do powstania zjawiska o charakterze sprzężenia

---

<sup>9</sup> Zob. Plaza (2000), Greenhalgh, Landry i Worpole (1993); Proctor, Usherwood i Sobczyk (1996); McClure (2000).

zwrotnego, polegającego na kreacji dodatkowego popytu konsumpcyjnego, pod wpływem którego możliwy staje się rozwój wielu różnych przedsiębiorstw. Można wyróżnić dwa efekty omawianego zjawiska. Po pierwsze, wydatki na kulturę mają stymulujący wpływ na rozwój gospodarczy, dostarczają bowiem gospodarstwom domowym (np. w postaci wynagrodzeń wypłacanych pracownikom instytucji kultury) oraz innym podmiotom gospodarczym (np. w formie wydatków na usługi realizowane na rzecz instytucji kultury) dochody, co pobudza ich dodatkowy popyt. Po drugie, wydatki na kulturę, prowadzące do rozbudowy infrastruktury kulturalnej, stanowią impuls dla rozwoju bazy hotelowej, gastronomicznej, transportowej oraz handlowej. Rozbudowa infrastruktury kulturalnej prowadzi zatem do wzrostu wydatków w innych sektorach gospodarki.

Pisząc o roli kultury w gospodarce, warto zauważyć, że co prawda publiczne instytucje kultury nie funkcjonują na warunkach rynkowych, niewątpliwie stanowią jednak jeden z istotnych podmiotów, kreujących rzeczywistość gospodarczą regionów oraz całych państw. Jak słusznie zauważa G. Matt, instytucje kultury są żywotną częścią krajobrazu kultury i fragmentem środowiska ekonomicznego, w którym krajobraz ten się rozpościera (Matt, 2006, s. 163). Innymi słowy: instytucje kultury przede wszystkim mają do spełnienia szczególną misję, co w pewnym sensie stanowi o ich wyjątkowości. Z jednej strony oferują swoje usługi i produkty po cenach niższych niż rynkowe (w tym przypadku najważniejsze jest zapewnienie odpowiedniej dostępności dostarczanych usług). Z drugiej jednak strony tworzą rzeczywistość gospodarczą i podlegają jej prawom. Udział instytucji kultury w życiu gospodarczym, a tym samym ich podobieństwo do przedsiębiorstw komercyjnych, oznacza przede wszystkim (Matt, 2006, s. 17–103; 141–206):

- konieczność zatrudniania pracowników, którzy oczekują godziwego wynagrodzenia za wykonywaną pracę (nie ma tu znaczenia fakt, że sprzedaż usługi „kulturalnej” następuje po cenie „nierynkowej”),
- zakup różnego rodzaju usług, które są oferowane po cenach rynkowych (również nie ma znaczenia cena sprzedaży usługi),
- konieczność zapewnienia środków finansowych na spłatę zobowiązań,
- inwestycje w budowę infrastruktury,
- dbałość o atrakcyjność oferty, co przekłada się na zdolność do przetrwania dzięki odpowiednio wysokim wpływom środków

finansowych (instytucje kultury oferujące nieciekawy, niskiej jakości program kulturalny nie mogą liczyć na wysokie wpływy od klientów, sponsorów oraz darczyńców),

- nieodzowność konkurowania z innymi podmiotami oraz nieustannej walki o klienta (procesy globalizacyjne, dynamiczny rozwój nowych technologii oraz kultury masowej, zmuszają instytucje kultury do dostosowania swojej oferty oraz sposobu funkcjonowania do nowych realiów),
- wkład w tworzenie wartości produktu krajowego brutto.

Podsumowując: instytucje kultury pełnią niezwykle istotne funkcje społeczne oraz gospodarcze. Do podstawowych zadań powyższych organizacji należy zaliczyć przede wszystkim zaspokajanie szeroko rozumianych potrzeb i zainteresowań kulturalnych. Instytucje kultury koncentrują swoje działania na integracji i socjalizacji społeczeństwa oraz podejmują działania mające na celu edukację i rozwój osobisty. Główną rolą instytucji kultury jest zatem realizacja różnie pojmowanych zadań o charakterze społecznym. Ponadto, należy podkreślić, że pomimo nadrzędności funkcji społecznych, działalność kulturalna oddziałuje w istotny sposób również na gospodarkę. Instytucje kultury są ważnymi uczestnikami życia gospodarczego, a ekonomiczny wymiar prowadzonych przez nie działalności, nie może zostać niezauważony.

### 1.3. Ocena kondycji publicznych instytucji kultury w Polsce

---

Obszar działalności kulturalnej w Polsce został zdominowany przez podmioty publiczne. Co prawda w ostatnich latach liczba prywatnych instytucji kultury rosła, ale nadal stanowią one margines. W związku z powyższym rozwój kultury w znacznym stopniu jest uzależniony od wydatków pochodzących z środków publicznych. Wydatki prywatne w niewielkim stopniu decydują o kształcie kultury w kraju.

Odmiennie kształtuje się zmienność liczby instytucji kultury w poszczególnych kategoriach. Od lat rośnie liczba muzeów, teatrów, galerii oraz innych instytucji wystawienniczych, spada natomiast liczba bibliotek publicznych, domów kultury i kin. Ponadto widoczne jest terytorialne zróżnicowanie poziomu rozwoju instytucji kultury. Ich stopień rozwoju oraz jakość oferowanych usług są wprost proporcjonalne do poziomu rozwoju gospodarczego regionu. W dużych miastach oferta

kulturalna jest bardzo rozbudowana oraz dostosowana do oczekiwań różnych grup odbiorców. Na wsi i w małych miastach o formie i kształcie oferty kulturalnej decydują przede wszystkim domy kultury oraz biblioteki publiczne.

Istotny wpływ na rozwój oraz warunki funkcjonowania publicznych instytucji kultury w Polsce miała transformacja ustrojowa. Od czasu jej rozpoczęcia główne cele zmian podejmowanych w obszarze kultury to (Głowacki i in., 2009, s. 7):

- wprowadzenie, zwłaszcza w sektorze subsydiowanej działalności kulturalnej, mechanizmów sprzyjających racjonalnemu i efektywnemu gospodarowaniu środkami publicznymi (np.: regulacje z zakresu zamówień publicznych i finansów publicznych),
- dokonanie zmian dotyczących zakresu kompetencji administracji publicznej w odniesieniu do zarządzania i finansowania kultury,
- wprowadzenie nowych mechanizmów w zakresie finansowania, organizacji oraz zarządzania instytucjami kultury (np. wprowadzanie decentralizacji zarządzania instytucjami kultury, zwiększenie autonomii instytucji kultury, dopuszczenie podmiotów prywatnych do partycypowania w realizacji zadań z zakresu kultury i sztuki, tworzenie ram prawnych dla mecenatu i sponsoringu w obszarze kultury).

Trzeba jednak przyznać, że powyższe zmiany nie były wprowadzane w sposób skuteczny i konsekwentny. Politykę kulturalną ostatnich 20 lat należy ocenić jako chaotyczną i pasywną (Głowacki i in., 2009, s. 6). Zmiany dokonywane w obszarze kultury były wymuszane przez zmieniające się otoczenie społeczno-gospodarcze. Nie wybiegały w przyszłość w celu kreowania „nowej” rzeczywistości kulturalnej. Między innymi efektem takiej polityki są słabości występujące obecnie w obszarze kultury. Wskazano je w *Narodowej Strategii Rozwoju Kultury na lata 2004–2013*. Wśród nich wymieniono przede wszystkim (*Narodowa Strategia Rozwoju Kultury na lata 2004–2013*, 2004, s. 108):

- brak spójnej i jasno określonej polityki kulturalnej państwa,
- brak zarządzania strategicznego w kulturze, koncentracja jedynie na zarządzaniu operacyjnym,
- brak efektywnych instrumentów oddziaływania na kulturę w regionach,
- niskie wydatki na kulturę w przeliczeniu na jednego mieszkańca – zdecydowanie niższe niż w innych krajach Unii Europejskiej,

- wysokie zadłużenie instytucji kultury,
- zbyt duże zróżnicowanie publicznych wydatków na kulturę pomiędzy regionami w przeliczeniu na jednego mieszkańca.
- zły stan techniczny infrastruktury instytucji kultury,
- brak systemu oceny jakości funkcjonowania instytucji kultury oraz brak powiązania systemu dystrybucji środków ministerialnych z systemem oceny jakości instytucji i przedsięwzięć kulturalnych,
- niewydolny, nieefektywny i nieskuteczny system zarządzania instytucjami kultury,
- oferta niedostosowana do oczekiwań klientów oraz zbyt wysoka specjalizacja instytucji upowszechniania kultury,
- niewyjaśniony stan prawny wielu nieruchomości, w tym obciążenie hipoteczne nieruchomości instytucji kultury, brak ujawnionych w księgach właścicieli ważnych nieruchomości zabytkowych,
- braki dokumentacyjne w zakresie inwentaryzacji obiektów zabytkowych,
- brak efektywnych instrumentów motywujących przedstawicieli sektora prywatnego do inwestycji w kulturę,
- niski stopień komercjalizacji obiektów zabytkowych,
- wysoka zależność instytucji kultury i dyrektorów od organizatorów tych instytucji.

Negatywna ocena stanu polskich instytucji kultury jest powszechnie prezentowana w wielu dostępnych opracowaniach. W. Banach pisze: „(...) diagnoza stanu kultury w sposób jednoznaczny wskazuje na konieczność przeprowadzania głębokich zmian w modelu zarządzania nimi (...)”. Bez odwoływania się do wyników systematycznych badań stwierdzić można bowiem, że wiele z tych placówek działa w sposób pozorny albo przynajmniej nie w pełni wykorzystuje potencjał, którym dysponuje. W obecnej sytuacji dokonanie daleko idących zmian wydaje się zatem sprawą oczywistą. Zastanowić się jednak należy nad charakterem tych zmian” (Banach, 2009, s. 142). Podobną diagnozę dotyczącą stanu polskich instytucji kultury stawia W. Karna. W opracowaniu pt. *Zmiany w zarządzaniu publicznymi instytucjami kultury* pisze: „(...) we współczesnych warunkach prowadzenie działalności przez publiczne instytucje kultury wymaga wprowadzania zmian organizacyjnych i finansowych wpływających na sposób zarządzania tymi organizacjami” (Karna, 2008, s. 107–108).

Wśród publikacji prezentujących badania oraz refleksje dotyczące konieczności wdrożenia reform w systemie zarządzania instytucjami kultury należy również wymienić: zeszyty „Zarządzanie w Kulturze”<sup>10</sup>, pozycje wydawane przez Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową<sup>11</sup>, opracowanie *Polityka kulturalna i zarządzanie przestrzenią kultury w miastach zachodnioeuropejskich. Wnioski dla Warszawy* (Krzysztofek, 2000) oraz *Główne tendencje zmian w funkcjonowaniu sektora kultury w miastach w latach 2000–2003* (Praweńska-Skrzypek, 2005).

Co prawda diagnoza dotycząca stanu polskiej kultury oraz stosowanych instrumentów zarządzania instytucjami kultury wskazuje na występowanie wielu problemów, lecz nie można nie zauważyć mocnych stron polskiej kultury. *Narodowa Strategia Rozwoju Kultury na lata 2004–2013* (2004, s. 108) wskazuje wśród nich:

- wysoką społeczną akceptację kultury oraz publicznych wydatków na nią ponoszonych,
- silne zróżnicowanie regionalnych kultur, stanowiące o bogactwie i różnorodności polskiej kultury,
- silne społeczne poczucie obowiązku w sferze dbałości o dziedzictwo kulturowe,
- potencjał rozwojowy związany z osobowością i talentem kierujących instytucjami kultury,
- znaczną liczbę uznanych w świecie twórców kultury,
- rozwiniętą sieć instytucji upowszechniania kultury w regionach,
- dziedzictwo materialne i niematerialne o wielkiej wartości i o znaczeniu światowym (w tym wpisane na listę Światowego Dziedzictwa Kultury UNESCO),
- wysoki poziom artystyczny i merytoryczny wielu instytucji narodowych i regionalnych.
- wyposażenie instytucji kultury we własną infrastrukturę.

Eliminacja słabości polskich instytucji kultury oraz wykorzystanie wymienionych silnych stron wymagają przeprowadzenia gruntownych reform. **Jednym z obszarów wymagającym fundamentalnych zmian jest model zarządzania instytucjami kultury.** Obecnie

---

<sup>10</sup> „Zarządzanie w Kulturze” – zeszyty wydawane cyklicznie przez Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.

<sup>11</sup> Na przykład: Szomburg (2002) oraz Ilczuk i Misiąg (2003).

instytucje kultury nie mają skutecznych narzędzi oceny prowadzonej działalności. Brakuje również instrumentów wspomagających procesy podejmowania decyzji oraz efektywne wykorzystanie posiadanych aktywów. Z tego względu w wielu współczesnych opracowaniach zwraca się uwagę na konieczność wprowadzenia w instytucjach kultury odpowiednio dostosowanych systemów wspierających zarządzanie oraz skuteczną realizację powierzonej misji. Na powyższy problem zwracają uwagę autorzy opracowania pt. *Instytucje upowszechnienia kultury w XXI wieku. Przeżytek czy nowa jakość* (Sójka, Poprawski i Kieliszewski, 2009). Ich zdaniem organizacje kultury funkcjonują bez pomiaru efektywności i skuteczności ich działania. Zauważają jednak, że instytucje te powinny poświęcać dużo zainteresowania dbaniu o racjonalne gospodarowanie środkami finansowymi. Podkreślają również konieczność badania racjonalności inwestycji w infrastrukturę w celu zachowania możliwości jej obsługi i utrzymania oraz wprowadzenia kontroli i biznesowego know-how do tego typu organizacji (Sójka, Poprawski i Kieliszewski, 2009, s. 63).

Warto zaznaczyć, że problemy zarządzania instytucjami kultury nie występują wyłącznie w polskich warunkach. Postulaty zmian w obszarze zarządzania kulturą powstałe na podstawie badań i obserwacji niemieckich instytucji kultury, wydają się adekwatne również w odniesieniu do polskich instytucji kultury. Wśród propozycji reform wskazano przede wszystkim:

- Wprowadzenie orientacji na cele i kontroli osiąganych rezultatów – jasne określenie celu prowadzonej działalności z uwzględnieniem czynników zewnętrznych i wewnętrznych jest podstawą jakichkolwiek zmian. Konieczna zatem jest odpowiedź na pytanie: „Gdzie organizacja obecnie się znajduje oraz dokąd zamierza?”. Na tym etapie przydatnym narzędziem może okazać się analiza SWOT (Klein, 2007, s. 67–96).
- Implementację spójnej strategii działania zorientowanej na odbiorców – w sektorze publicznym usług kulturalnych zbyt często kładzie się nacisk na podaż, a zbyt mało uwagi przywiązuje się do analizy oczekiwań i satysfakcji klientów. Głównym narzędziem podejścia zorientowanego na odbiorcę powinien być profesjonalny marketing kultury (koncentracja na badaniu oczekiwań klientów, ich satysfakcji z uzyskanej usługi, stosowanie odpowiedniej polityki komunikacji, ceny oraz standardów jakości) (Klein, 2005; Moll, 1999, s. 109–126).

- Zastosowanie modelu „uczących się organizacji” – celem takiego podejścia jest wyeliminowanie struktur biurokratycznych, w których nie tworzy się kultury, a jedynie ją administruje (Klein, 2007, s. 163–167),
- **Wprowadzanie instrumentów kontroli i oceny prowadzonej działalności – większość instytucji kultury działa bez systemu pomiaru efektywności i skuteczności podejmowanych działań. W związku z powyższym wskazane jest wprowadzenie zrównoważonego systemu kontroli. Powinien on zawierać cele i kryteria sukcesu, wskaźniki oraz standardy kontroli** (Klein, 2007, s. 289; Vermeulen i Moll, 1999, s. 157–164).

Celem tych zmian ma być wprowadzenie nowoczesnego modelu zarządzania instytucjami kultury, zorientowanego na budowanie skutecznych, dostosowanych do zewnętrznych oraz wewnętrznych uwarunkowań, strategii działania, oraz tworzenie systemów umożliwiających pomiar stopnia realizacji planowanych celów, skuteczności oraz efektywności prowadzonej działalności.

Diagnoza obecnej sytuacji wskazuje na konieczność zastosowania w instytucjach kultury innych niż dotychczas instrumentów wspierających procesy zarządzania i efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów. **Wydaje się, że skuteczne wdrożenia narzędzi umożliwiających racjonalizację procesów zarządczych oraz pomiar osiągniętych wyników jest jednym z podstawowych warunków przetrwania oraz dalszego rozwoju tych instytucji.**



## Rozdział 2

---

# CONTROLLING JAKO SKUTECZNE NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA INSTYTUCJĄ KULTURY

---

Współczesne przedsiębiorstwa, działające w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, w celu przetrwania oraz budowania przewagi konkurencyjnej, potrzebują odpowiednio dobranych narzędzi służących do zarządzania organizacją. Takim narzędziem może być controlling. Jak wskazują liczne przykłady przedsiębiorstw, controlling stanowi skuteczne narzędzie wspierające proces zarządcze. Pełni on szereg funkcji, wśród których należy przede wszystkim wymienić: planowanie, monitorowanie, kontrolowanie, analizę odchyłeń oraz wdrażanie działań korygujących i naprawczych. Controlling wspiera procesy związane z budowaniem strategii (wyznaczaniem celów strategicznych i operacyjnych) oraz kontrolą jej realizacji. Ponadto, stanowi system informacyjny, umożliwiającą podejmowanie właściwych decyzji.

W niniejszym rozdziale dokonano analizy istoty, funkcji oraz zadań controllingu oraz podjęto próbę określenia, w jakim stopniu zadania i funkcje controllingu mogłyby okazać się przydatne z perspektywy zarządzania organizacją prowadzącą działalność kulturalną. Ocenę tę poprzedzono próbą zdefiniowania głównych celów działalności prowadzonej przez instytucje kultury. Dodatkowo, dokonano rozróżnienia między pojęciem efektywności w rozumieniu działalności komercyjnej – charakterystycznej dla przedsiębiorstw – a efektywnością w odniesieniu do organizacji prowadzących działalność non profit, takich jak instytucje kultury.

## 2.1. Badanie efektywności instytucji kultury

---

W przypadku przedsiębiorstw, a także instytucji kultury, efektywność można zdefiniować jako relację osiąganych wyników do ponoszonych nakładów (Penc, 2000, s. 190). W przedsiębiorstwach działających w warunkach rynkowych przyjmuje się, że większość podejmowanych działań powinna prowadzić do poprawy ich wyników finansowych (np.: wzrost zysków, wzrost wolnych przepływów pieniężnych). Oczywiście, efektywnością można zarządzać w różnych obszarach funkcjonowania firmy (np.: w zakresie zarządzania personelem, w obszarze marketingu, w płaszczyźnie finansów przedsiębiorstwa), stąd wykształcił się, opisany w kolejnym podrozdziale, controlling funkcjonalny. Zgodnie z teorią finansów, nadrzędnym celem funkcjonowania przedsiębiorstwa na rynku jest jednak maksymalizacja jego wartości dla właścicieli (akcjonariuszy)<sup>1</sup>. A. Rappaport twierdzi, że koncentracja na kreacji przepływów pieniężnych w długim okresie stanowi istotę koncepcji zwiększania wartości dla akcjonariuszy (Rappaport, 1999, s. 8). W związku z powyższym, w celu maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa menedżerowie firm powinni koncentrować się na powiększaniu wolnych przepływów pieniężnych generowanych przez przedsiębiorstwo, podejmując działania mające na celu poprawę efektywności prowadzonej działalności. Współczesna praktyka oraz nauka zarządzania finansami przedsiębiorstwa wykształciły wiele modeli pomiaru efektywności prowadzonej przez firmę działalności. Tradycyjne mierniki oceny sprawności działania firmy odnoszą się przede wszystkim do wymiaru finansowego i składają się na analizę ekonomiczną. W ramach szeroko pojętej analizy ekonomicznej można wydzielić trzy zasadnicze obszary (Borowiecki, 1999, s. 14):

- analizę finansową – analizę rentowności, analizę płynności, analizę zadłużenia oraz analizę sprawności działania,
- analizę zewnętrzną – otoczenie makroekonomiczne (otoczenie ekonomiczne, technologiczne, społeczne, demograficzne, prawne, polityczne, międzynarodowe) (Gierszewska i Romanowska, 2003, s. 40), otoczenie mikroekonomiczne, pozycję na rynku, sytuację w branży, powiązania z innymi podmiotami, szanse oraz zagrożenia,

---

<sup>1</sup> Zgodnie z koncepcją zarządzania wartością przedsiębiorstwa (VBM – *value-based management*), spopularyzowaną przede wszystkim przez następujące publikacje: Rappaport (1986), Stewart (1991) oraz Copeland, Koller i Murrin (1990).

- analizę techniczno-ekonomiczną – strukturę majątku, stan i wykorzystanie czynników produkcji, efektywność wykorzystania czynników produkcji.

**Efektywność działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa należy zatem określać jako maksymalizację osiągniętych wyników, głównie w obszarze finansowym, w stosunku do poniesionych nakładów. Tak zdefiniowana efektywność nie może zostać zastosowana w procesie oceny działalności prowadzonej przez instytucje kultury.** W przypadku tych organizacji efektywność również należy rozumieć jako relację uzyskanych wyników do poniesionych nakładów, jednak w tej sytuacji osiągnięte wyniki nie muszą mieć charakteru finansowego. Dla celów oceny efektywności instytucji kultury wynik powinien zostać zdefiniowany w inny sposób. Należy bliżej przyjrzeć się charakterowi działalności prowadzonej przez te organizacje, aby określić specyfikę wyników przez nie osiągniętych, które powinny stać się podstawą ich oceny (Wnuczak, 2014).

Zgodnie art. 1 ust. 1 Ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej działalność kulturalna polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Instytucje kultury, a zwłaszcza muzea, jednostki organizacyjne mające na celu opiekę nad zabytkami, ośrodki badań i dokumentacji, biura wystaw artystycznych, galerie i centra sztuki, Filmoteka Narodowa, biblioteki, domy i ośrodki kultury, świetlice i kluby, ogniska artystyczne, domy pracy twórczej prowadzą, w szczególności, działalność w zakresie upowszechniania kultury. Do podstawowych zadań instytucji kultury należą przede wszystkim<sup>2</sup>:

- 1) edukacja kulturalna i wychowanie przez sztukę,
- 2) sprawowanie opieki nad zabytkami,
- 3) tworzenie warunków dla rozwoju amatorskiego ruchu artystycznego oraz zainteresowania wiedzą i sztuką,
- 4) tworzenie warunków dla rozwoju folkloru, a także rękodzieła ludowego i artystycznego,
- 5) rozpoznawanie, rozbudzanie i zaspokajanie potrzeb oraz zainteresowań kulturalnych.

---

<sup>2</sup> Art. 32 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej.

Jak podano w *Narodowej Strategii Rozwoju Kultury* (2004, s. 6–7), współcześnie kultura jest jednym z kluczowych czynników rozwoju regionu w odniesieniu do kapitału intelektualnego, wyrównywania szans oraz rozwoju ekonomicznego. We wspomnianym opracowaniu wskazuje się, że kultura jako podstawowy czynnik rozwoju społecznego:

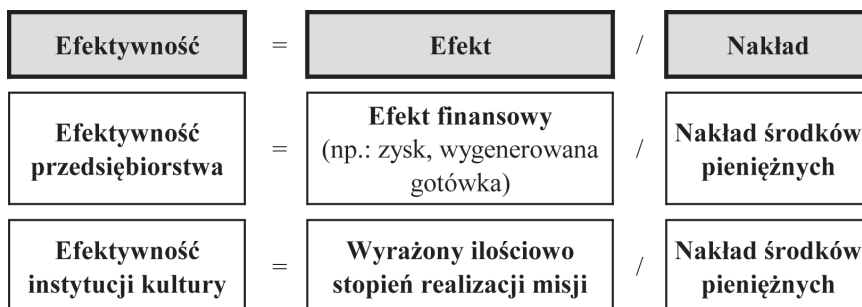
- kreuje potencjał intelektualny regionów, budując kapitał ludzki,
- tworzy, poprzez popularyzację różnorodności kulturowej, społeczeństwo świadome i kierujące się normami etycznymi, otwarte,
- przeciwdziała patologiom społecznym,
- jest spoiwem integracji społecznej,
- jest treścią tożsamości narodowej,
- pielęgnuje więzi lokalne,
- jest bazą nawiązywania współpracy i komunikacji międzyludzkiej,
- realizuje założenia polityki równouprawnienia płci, równości rasowej i solidarności społecznej,
- pomaga przywracać osoby upośledzone i inwalidów do życia społecznego i zawodowego (np. terapia przez kulturę, która pomaga pacjentom w zmianie mentalności i pokonywaniu uprzedzeń),
- zmniejsza dysproporcje rozwoju osobowego obywateli,
- stanowi jedną z form i wymiarów awansu społecznego.

Przedstawione cechy instytucji kultury definiują kluczowe obszary oceny efektywności tych jednostek. Wydaje się, że w przypadku instytucji kultury podstawową sferą podlegającą ocenie, powinna być ich zdolność do osiągania celów, do realizacji których zostały powołane. Badanie efektywności ekonomicznej powinno mieć charakter oceny gospodarności w związku z prowadzoną działalnością, a nie tradycyjnej kalkulacji rentowności świadczonych usług (Ziębicki, 2007, s. 151–152).

Jak już zauważono, głównymi zadaniami instytucji kultury są edukacja oraz rozpowszechnianie i zaspokajanie szeroko rozumianych potrzeb kulturalnych. Model oceny efektywności instytucji kultury powinien być zatem dostosowany do charakteru prowadzonej przez te organizacje działalności, do typu prowadzonej działalności (muzeum, teatr, biblioteka) i w jego ramach dodatkowo modyfikowany dla potrzeb konkretnej organizacji. Jak twierdzi M. Bielski: „(...) system taki musi być konstruowany indywidualnie, biorąc pod uwagę funkcję genotypową organizacji, zestaw bieżących celów i uznawaną przez kierownictwo hierarchię ich ważności, wreszcie cel, z punktu widzenia, którego dokonuje się oceny” (Bielski, 1997, s. 154).

Model oceny efektywności działalności prowadzonej przez instytucję kultury powinien być tworzony na podstawie wyboru tych spośród tradycyjnych wskaźników, które będą przydatne w opisie danej organizacji oraz nowych wskaźników, pozwalających na ocenę organizacji ze względu na specyficzne jej cechy oraz cechy rynku, na którym funkcjonuje. W praktyce dokonanie oceny efektywności usług kulturalnych może okazać się niemożliwe przy wykorzystaniu jedynie mierników ilościowych. Konieczne może być zastosowanie opisu wartościującego analizowane zjawisko (Ziębicki, 2007, s. 154–155).

Przedsiębiorstwa prowadzące działalność na warunkach komercyjnych oceniają swoje dokonania przede wszystkim za pomocą mierników finansowych<sup>3</sup>. W przypadku organizacji non profit, powołanych do realizacji celów o charakterze niefinansowym, ocena działalności powinna uwzględniać „całkowitą” efektywność. Oznacza to konieczność oceny organizacji non profit w kategoriach zarówno finansowych, jak i niefinansowych (Gallagher i Weinberg, 1991). Rysunek 2.1 obrazuje postulowane podejście do pomiaru efektywności instytucji kultury.



**Rysunek 2.1.** Efektywność przedsiębiorstwa a efektywność instytucji kultury

Źródło: opracowanie własne.

Wielu ekonomistów zajmujących się problematyką badania efektywności instytucji kultury pisze o trudnościach w jej pomiarze. D. Throsby podkreśla możliwość analizy wartości kulturalnej na różnych płaszczyznach: estetycznej duchowej, społecznej, historycznej, symbolicznej oraz autentyczności, a także wskazuje na wielorakość metod stosowanych w procesie szacowania wartości kulturalnej. Wśród metod oceny

<sup>3</sup> Na podstawie: Morgan, Clark i Gooner (2002) oraz Sheth i Sisodia (2002).

wymienia opis projektu z uwzględnieniem aspektów społecznych, geograficznych, materialnych (fizycznych), badania społeczne oraz analizy dokonane przez ocenę eksperta (Throsby, 2001). W swoich publikacjach wskazuje również na możliwość zastosowania w ocenie opłacalności projektów kulturalnych tradycyjnych wskaźników, takich jak okres zwrotu, wartość bieżąca netto (NPV) oraz wewnętrzna stopa zwrotu (IRR). Uważa również, że jako narzędzie oceny projektów kulturalnych należy rozważyć zastosowanie analizy kosztów i korzyści (Throsby, 2001, s. 78–80). O. Paulus stwierdza, że działalność muzeum nie może być zredukowana do jednej funkcji. Jego zdaniem istnieją trzy podstawowe funkcje muzeum: badawcza, zachowania dziedzictwa i komunikacji. Menedżerowie muzeów, alokując zasoby, muszą dokonywać wyboru między tymi konkurencyjnymi celami. Wydatki na każdy z powyższych celów powinny być raportowane, a ich analiza w stosunku do osiągniętych wyników daje miarę wydajności prowadzonej działalności. W przypadku wielu instytucji problemem może być ustalenie kompromisu między tymi celami (Paulus, 2003). Ekonomice działalności kulturalnej zostało poświęcone opracowanie *Gift of the Muse. Reframing the Debate About the Benefits of the Arts* (McCarthy i in., 2004). Zwrócono w nim uwagę na konieczność rozbudowania metodologii oceny korzyści kreowanych przez działalność kulturalną. Współczesna nauka zdefiniowała znaczną grupę powyższych korzyści. Można je podzielić według następujących kryteriów:

- poznawcze – badania dotyczące uczestnictwa w kulturze potwierdzają, że obcowanie ze sztuką wpływa na rozwój umiejętności uczenia się (rozwija umiejętności humanistyczne, matematyczne oraz zdolność kreatywnego myślenia),
- wychowawcze – uczestnictwo w kulturze może wpływać na wzrost samodyscypliny, samodzielności oraz umiejętności pracy w grupie,
- lecznicze – kontakt ze sztuką może prowadzić do poprawy stanu zdrowia psychicznego oraz redukować stres,
- społeczne – sztuka ułatwia budowanie poczucia jedności społecznej,
- ekonomiczne – kultura wpływa w sposób bezpośredni na ekonomię (wzrost zatrudnienia, wpływy podatkowe, kreowanie podaży poprzez dokonywanie zakupów) i pośredni (rozwój biznesu wokół instytucji kultury, np.: kawiarnie, restauracje, hotele).

Autorzy opracowania zauważają, że brakuje metod, technik oraz narzędzi pomiaru powyższych korzyści. W związku z powyższym, w celu

promowania oraz rozwoju kultury konieczne jest wykształcenie metodyki oceny efektywności działalności kulturalnej.

Bardziej rozbudowane podejście do oceny efektywności działania instytucji kultury prezentuje W. J. Byrnes w książce pod tytułem *Management and the Arts* (Byrnes, 2009). W publikacji tej autor przedstawił podstawowe zasady budżetowania, zawartość informacyjną sprawozdań finansowych, istotę podziału kosztów na koszty stałe i zmienne oraz istotę prowadzenia oceny opłacalności projektów inwestycyjnych. Książka ta może stanowić źródło cennych informacji dotyczących skutecznego zarządzania finansami w instytucjach kultury. Prezentowany w niej materiał można traktować jako zbiór rekomendacji oraz wskazówek potrzebnych do wdrożenia skutecznego systemu controllingu. Autor nie prezentuje jednak konkretnych rozwiązań z zakresu controllingu, a także pomija istotne z perspektywy controllingu zagadnienia, takie jak konstrukcja planu kont, budowanie rachunku kosztów, badanie efektywności poszczególnych komórek organizacyjnych, kalkulacja rentowności poszczególnych produktów. Również G. Mat w książce *Muzeum jako przedsiębiorstwo. Łatwo i przystępnie o zarządzaniu instytucją kultury* porusza kwestie wdrożenia controllingu w instytucji kultury, a konkretnie w muzeum (Mat, 2006). Podobnie jak w omawianym przypadku opracowanie może stanowić cenne źródło wskazówek dotyczących zasad stosowania controllingu w instytucjach kultury. W publikacji tej brakuje jednak konkretnych rozwiązań oraz całościowego omówienia wszystkich aspektów związanych z funkcjonowaniem systemu controllingu w instytucji kultury (nie zaprezentowano controllingu jako narzędzia wspomagającego zarządzanie instytucją: ustalenie celów, weryfikację tych celów, wdrożenie systemu raportowania, porównanie planów z wykonaniem oraz ewentualne wdrożenie działań zaradczych). Brak całościowego i przekrojowego ujęcia problematyki funkcjonowania controllingu w instytucji kultury oraz prezentacji konkretnych rozwiązań można zauważyć również w innych pozycjach literaturowych poruszających kwestie controllingu w instytucjach kultury (np.: Heilbrun i Grey, 2001 lub Ginsburgh i Throsby, 2006).

Oceną efektywności działalności prowadzonej przez muzea oraz galerie zajmował się również J. Stanziola (2008). Jego zdaniem taka analiza powinna rozpocząć się od zrozumienia i uchwycenia, jaka jest wartość tych instytucji dla ludzi. Stanziola podkreśla trudność pomiaru wartości kultury. Jednocześnie jednak zwraca uwagę na to, że ludzie co prawda nie mogą powiedzieć, co jest w ich podświadomości, ale bardzo wyraż-

nie ujawniają, co ich podświadomość każe im zrobić. W związku z tym, w celu oceny efektywności działalności instytucji kultury można prosić ludzi o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania:

- Jak daleko są gotowi pojechać w celu odwiedzenia danego muzeum?
- Ile są skłonni zapłacić za wizytę w muzeum?
- Jak dużo czasu spędziliby w muzeum?
- Czy planują ponowną wizytę?
- Czy będą polecać wizytę w muzeum innym osobom?

W opracowaniu *Supporting the Development of MLA's Sustainability Vision: Economic Impact Methodologies and Capacity of the Sector* J. Stanziola przedstawia pogląd, zgodnie z którym do najczęściej stosowanych metod oceny działalności kulturalnej należy analiza efektu mnożnikowego wywołanego działalnością prowadzoną przez instytucje kultury (Stanziola, 2008). Dodaje, że metody powszechnie stosowane w ocenie działalności instytucji kultury nie obejmują swoim zasięgiem pomiaru społecznych, kulturalnych i edukacyjnych korzyści, jakie może generować działalność kulturalna. Jego zdaniem wśród narzędzi mogących znaleźć zastosowanie w procesie oceny efektywności działalności prowadzonej przez instytucje kultury, należy wskazać:

- wycenę warunkową – ocena gotowości do zapłaty pewnej kwoty, którą potencjalny nabywca jest w stanie zaakceptować w celu utrzymania dostępu do usług,
- analizę kosztów i korzyści – ma na celu ustalenie relacji korzyści z realizacji projektu kulturalnego (korzyści społecznych, ekonomicznych oraz finansowych mierzonych w jednostkach pieniężnych) w stosunku do kosztów,
- analizę opłacalności – zazwyczaj stosowaną do wyboru najlepszej z alternatywnych opcji. W tradycyjnej ocenie opłacalności kryterium wyboru stanowią przede wszystkim czynniki ekonomiczne. W przypadku analizy projektów kulturalnych należy wziąć pod uwagę również czynniki pozaekonomiczne,
- analizę ryzyka – identyfikuje prawdopodobne skutki i prawdopodobieństwo ryzyka związanego z podejmowanymi działaniami.

Kolejnym badaczem efektywności działalności kulturalnej jest M. Baker. Zastosował on analizę kosztów i korzyści do oceny skuteczności działania galerii sztuki (Baker, 1998, s. 230–252). Analiza ta została przeprowadzona w ramach prac nad strategią dla pewnej galerii



w Szkocji. Celem przeprowadzonych prac był pomiar korzyści, jakie osiągają odwiedzający nowo powstałą galerię. Baker wyróżnił trzy grupy beneficjentów: użytkowników (odwiedzających oraz pracowników galerii), interesariuszy (np. polityków, ekologów, darczyńców, artystów) i społeczeństwo. Jego zdaniem całkowita korzyść społeczna dla wszystkich beneficjentów może zostać obliczona jako różnica między całkowitymi przychodami z tytułu sprzedaży biletów oraz maksymalną kwotą, jaką wszyscy odwiedzający byłiby w stanie zapłacić za możliwość odwiedzenia galerii. Do kalkulacji tych korzyści zastosowano trzy metody:

- metodę subiektywną – ustalono liczbę odwiedzających dla różnych poziomów cen biletów – szacunku dokonano na podstawie subiektywnej oceny zarządu galerii (po przedstawieniu im strategii działania),
- prognozowanie na podstawie znanych przykładów stosowania opłat i ich wpływu na liczbę odwiedzających – do szacunku wykorzystano istniejące dane z galerii i muzeów,
- podejście statystyczne – zastosowano wieloczynnikowy model regresji w celu wyjaśnienia liczby odwiedzających – do szacunku wykorzystano informacje dostępne w wielu bazach danych, gromadzących materiały dotyczące uczestnictwa w kulturze.

Analizy kosztów i korzyści zostały również wykorzystane do pomiaru wartości usług dostarczanych przez biblioteki publiczne (Holt, Elliott i Moore, 1998; Morris, Hawkins i Sumsion, 2000) i inne projekty kulturalne (Hansen, Christoffersen i Wanhill, 1998).

Kompleksowe podejście do analizy efektywności działalności kulturalnej przedstawili autorzy raportu *Measuring the efficiency of heritage institutions: A case study of a regional system of museums in Spain* (del Barrio, Herrero i Sanz, 2009). Uważają oni, że z kilku powodów muzea stanowią doskonałe pole do badania ekonomiki kultury. Po pierwsze, analiza działalności muzeów pozwala poznać preferencje konsumentów oraz ich skłonności do wizyt w instytucji kultury. Po drugie, ciekawe i różnorodne wyniki wyłaniają się z badań nad formą własności muzeum i sposobu ich zarządzania. Uzyskiwane rezultaty wskazują na odmienną specyfikę zarządzania instytucjami w zależności od formy ich własności. Wreszcie, muzea tworzą symboliczną część polityki kulturalnej i planów rozwoju gospodarczego, ponieważ są one traktowane jako magnes dla turystyki i wydatków z tego wynikających. Muzea

mogą również odgrywać rolę w procesie restauracji miast, a nawet mogą być kluczowym czynnikiem zmiany ich wizerunku poprzez inwestycje w nowe miejskie obiekty nawiązujące do charakteru muzeum.

Jak zauważają twórcy raportu, jednym z obszarów wzbudzających rosnące zainteresowanie, jest analiza efektywności muzeów i jednocześnie dostrzegają duże trudności w jej pomiarze. Trudności te wynikają z:

- konieczności przeanalizowania szerokiej gamy zasobów (eksponatów), których wartość nie jest łatwa do zmierzenia ze względu na ich jakościowy, unikalny i zróżnicowany charakter,
- celu prowadzonej działalności, którym jest stworzenie kompleksu produktów lub usług, nie zawsze mających materialny lub handlowy charakter,
- charakteru prowadzonej działalności. Instytucje te są organizacjami publicznymi lub non profit, w których efektywność nie może być mierzona wyłącznie w finansowych kategoriach.

Wszystko to nie oznacza, że efektywność tych organizacji nie powinna być mierzona, ani że nie można alternatywnie opracować narzędzi, które pozwalają badać jakość wykonanej pracy w muzeach.

Autorzy raportu podkreślają, że badania przeprowadzone nad efektywnością muzeów można podzielić na dwie grupy. Pierwsza obejmuje prace mające na celu pomiar efektywności muzeów poprzez sporządzenie szeregu wskaźników, które zostały zaprezentowane na przykład w pracach Amesa (1990), Jacksona (1991) i Weila (1995). Ważne jest dokonanie takiego doboru zestawu wskaźników, który umożliwi prowadzenie porównań między różnymi muzeami. Druga grupa badań ma na celu pomiar efektywności jednorodnej grupy jednostek kulturalnych za pomocą tak zwanych technik granicznych. Przedstawicielami tego nurtu są Paulus (2003), Taalas (1998), Mairesse i Vanden Eeckaut (2002), Pignataro (2002) i Basso i Funarięgo (2004). Podstawą tej metody jest opracowanie bezpośredniego wskaźnika umożliwiającego pomiar efektywności działalności prowadzonej przez muzeum. Zgodnie z tą koncepcją muzeum podejmuje działalność gospodarczą, w procesie której pewne zasoby są przekształcane w wyniki. Problem tkwi w próbie zdefiniowania tego procesu transformacji. Może on być rozwiązany poprzez zastosowanie parametrycznych i nieparametrycznych modeli.

Podejście parametryczne opiera się na znanej w teorii mikroekonomii funkcji produkcji, określającej zależność między nakładami i efektami. Parametry tej funkcji ustala się za pomocą klasycznych narzędzi

estymacji ekonometrycznej (Baran i Pietrzak, 2007, s. 15–16). W tym zakresie wyodrębnia się metodę SFA (Stochastic Frontier Approach), TFA (Thick Frontier Approach) oraz DFA (Distribution Free Approach) (Borkowski i Dudek, 2004).

W podejściu nieparametrycznym wykorzystuje się procedurę programowania liniowego. Do podstawowych metod, klasyfikowanych jako podejście nieparametryczne należą: DEA (Data Envelopment Analysis) oraz FDH (Free Disposal Hull) (Charnes, Cooper i Rhodes, 1978).

Metoda DEA koncentruje się na badaniu relacji zachodzących między poziomem wielu nakładów i wielu efektów. Poprzez sprowadzenie ich do syntetycznych wielkości umożliwia obliczenie współczynników efektywności, przy czym nie wymaga uprzedniej znajomości wag, w trakcie obliczeń są bowiem wyszukiwane wagi maksymalizujące efektywność każdego obiektu. Ostatecznie metoda DEA pozwala na ustalenie krzywej efektywności (nazywanej również graniczną krzywą produkcji – *production frontier*). Obiekty znajdujące się na tej krzywej, uważa się za efektywne technicznie, gdy występują poza nią, są nieefektywne. Efektywność obiektu jest mierzona względem innych obiektów z badanej grupy (Kisielewska, 2005, s. 4–6).

Nieparametryczne modele są zwykle używane do pomiaru względnej sprawności producentów usług, w przypadku gdy możliwości zastosowania parametrycznego podejścia okażą się ograniczone ze względu na potrzebę określenia matematycznej zależności pomiędzy danymi wejściowymi i wyjściowymi. Nieparametryczna analiza efektywności Data Envelopment Analysis (DEA) oraz jedna z jej pochodnych, Free Disposal Hull (FDH), były stosowane do oceny efektywności usług publicznych, ponieważ dzięki temu, że są elastyczne, nakładają mniej restrykcyjne warunki względem technologii odniesienia i mogą być łatwo dostosowane do wielu produktów. Modele te pozwalają na obliczenie wskaźników efektywności przez stosowanie wielu modeli programowania liniowego, na podstawie danych z szeregu instytucji, które zostaną poddane ocenie.

Mimo że Data Envelopment Analysis (DEA) jest powszechnie stosowanym narzędziem oceny efektywności usług realizowanych przez administrację publiczną, dotychczas w niewielu przypadkach stosowano ją do analizy skuteczności działania jednostek kultury. Wyjątkiem pod tym względem są opracowania przygotowane przez del Barrio, Herrero i Sanza (2009), którzy zastosowali metodę DEA do oceny efektywności działalności muzeów w Hiszpanii. Autorzy ci przyjęli w swoich

badaniach założenie, że wszystkie muzea wykorzystują podobne zasoby produkcyjne (pracowników, wyposażenie, zbiory sztuki) i mają na celu realizację porównywalnych zadań związanych z ochroną, badaniem i upowszechnianiem dziedzictwa kulturowego. W kontekście zróżnicowanego charakteru tego rodzaju instytucji pierwszym etapem prac badawczych było przyporządkowanie instytucji do jednorodnych grup klasyfikacyjnych. Jako kryteria podziału przyjęto między innymi kwalifikacje pracowników, jakość wyposażenia oraz godziny otwarcia. Dla potrzeb badania wykorzystano wielowymiarowe metody statystyczne w celu przeprowadzenia klasyfikacji instytucji oraz metodę DEA do oceny ich efektywności. Wyniki badań okazały się przydatne w procesie poprawy procesu zarządzania tymi instytucjami. Stanowiły również źródło cennych wskazówek dla osób odpowiedzialnych za politykę alokacji zasobów instytucji kultury. Del Barrio, Herrero i Sanza zauważyli, że dzięki zastosowaniu metody DEA menedżerowie muzeum mogą sami uzyskać względną miarę efektywności zarządzania instytucją. Ponadto twórcy polityki kulturalnej mogą korzystać z obiektywnego narzędzia alokacji zasobów muzeum, zapewniając wyższy poziom dofinansowania efektywniejszym instytucjom lub stosować system premiowania, uzależniony od osiągniętych wyników.

Odmienne podejście do badania efektywności działalności instytucji kultury jest związane z analizą wpływu danej organizacji na rozwój gospodarczy. Przykład takich analiz można znaleźć w pracy B. Plaza, który podjął się zbadania wpływu działalności Muzeum Guggenheima w Bilbao (Hiszpania) na ruch turystyczny. W swoich pracach Plaza wykorzystał dane dotyczące liczby odwiedzających muzeum, liczby turystów odwiedzających Hiszpanię oraz liczby turystów korzystających z noclegów. Aby zweryfikować wpływ Muzeum Guggenheima na ruch turystyczny, przeprowadził kilka analiz regresji, w których zmiennymi objaśnianymi była liczba turystów odwiedzających kraj, liczba turystów korzystających z noclegów oraz obłożenie hoteli. Jako zmienne objaśniające przyjął terminy, pory roku oraz liczbę odwiedzających muzeum. Z przeprowadzonych badań wynikało, że Muzeum Guggenheima ma znaczny wpływ na ruch turystyczny w Bilbao.

Zdaniem autorów raportu *Renaissance in the Regions: a new vision for England's museums* istotnym czynnikiem zapewniającym wiarygodność oceny działalności instytucji kultury, jest wybór odpowiednich wskaźników pomiaru prowadzonej działalności. Postawili oni sobie za cel stworzenie modelu, który będzie zawierać solidny zestaw wskaźników

do pomiaru rezultatów osiąganych przez muzea i galerie. Wskaźniki te zostały opracowane przez praktyków oraz naukowców z uwzględnieniem uwarunkowań oraz celów funkcjonowania muzeów, archiwów oraz publicznych bibliotek. Odzwierciedlają one wpływ instytucji kultury na integrację społeczną, procesy uczenia się oraz na rozwój gospodarczy.

Wśród innych metod stosowanych w ocenie efektywności działalności instytucji kultury wskazuje się:

- Badania opinii publicznej – metoda polega na zbieraniu opinii ludzi na temat określonego zjawiska. Wśród narzędzi stosowanych w tych badaniach należy wymienić: ankiety samodzielnie wypełniane, wywiady twarzą w twarz, ankiety telefoniczne, grupy dyskusyjne, pisemne uwagi obserwatora publiczności lub zwiedzających (Black i Crann, 2000).
- Badania opinii pracowników pracujących w sektorze kultury – metoda ta polega na zbieraniu opinii pracowników instytucji na temat funkcjonowania organizacji, w której są zatrudnieni. W badaniu opinii pracowników sektora kultury stosuje się te same narzędzia, które są używane do badania opinii publicznej (Proctor, Usherwood i Sobczyk, 1996).
- Audyt społeczny – technika używana do pomiaru wpływu działalności instytucji kultury na społeczeństwo (analiza instytucji pod kątem jej społecznej tożsamości) (Bryson, Usherwood, i Streatfield, 2002). Audyt społeczny mierzy następujące aspekty prowadzonej działalności: wizerunek organizacji w oczach pracowników, klientów oraz innych interesariuszy; sposób realizacji celów oraz zgodność stosowanych praktyk z deklarowanymi wartościami.

Podsumowując: badanie efektywności instytucji kultury sprowadza się przede wszystkim do analizy gospodarności w zakresie realizacji podstawowych celów, do których osiągnięcia została powołana dana organizacja. Wśród najważniejszych technik badania efektywności funkcjonowania jednostek kultury należy wymienić:

- analizę opłacalności – bazującą na technikach zdyskontowanych przepływów pieniężnych (Throsby, 2001, s. 78–80),
- budżetowanie, analiza kosztów (Byrnes, 2009; Matt, 2006),
- analizę kosztów i korzyści (Throsby, 2001; Stanziola, 2008; Baker, 1998; Holt, Elliott i Moore, 1998; Hansen, Christoffersen i Wanhill, 1998),

- analizę wskaźnikową (Ames, 1990; Jackson, 1991, s. 156–172), Weil, 1995, s. 19–31; Black i Crann, 2000),
- techniki graniczne, w tym szczególnie metodę DEA – Data Envelopment Analysis (Paulus, 2003), Taalas (1998), Mairesse i Vanden Eeckaut (2002), Pignataro (2002), Basso i Funariego (2004), Barrio, Herrero i Sanza (2009),
- analizę wpływu instytucji kultury na gospodarkę, w tym:
  - analizę wpływu na ruch turystyczny (Plaza, 2000),
  - analizę wpływu wydatków turystów na rozwój gospodarczy (Greenhalgh, Landry i Worpole, 1993), McClure (2002), Proctor, Usherwood i Sobczyk (1996),
  - analizę bezpośredniego wpływu na zatrudnienie, płace i wydatki dokonywane na rzecz dostawców (South West Museums Council, 2000),
  - analizę wpływu wydatków ponoszonych na zakup biletów na rozwój gospodarczy (Holt, Elliott i Moore, 1998).

Jak wynika z powyższych rozważań, literatura przedmiotu prezentuje różne narzędzia, wspierające efektywność działania tych instytucji, jednak niewiele miejsca poświęca się narzędziom systemowym, pozwalającym badać gospodarność funkcjonowania w różnych przekrojach i na poziomie poszczególnych obszarów (np.: jednostek organizacyjnych, produktów, usług) oraz na poziomie całej organizacji.

**Instrumentem powszechnie stosowanym w przedsiębiorstwach, którego zadaniem jest podnoszenie szeroko rozumianej efektywności w różnych obszarach prowadzonej działalności, jest system controllingu. W związku z powyższym istotne staje się rozważenie możliwości wdrożenia systemu controllingu w instytucjach kultury. Kolejne części tego rozdziału poświęcono istocie systemu controllingu oraz możliwościom jego zastosowania w instytucjach kultury.**

## 2.2. Istota controllingu

---

Współczesna literatura przedmiotu podaje różne definicje controllingu. Mimo że narodziny controllingu większość autorów datuje na początek XX wieku, do dnia dzisiejszego nie wypracowano jednoznacznej definicji pojęcia controllingu. Również cele i zadania controllingu nie są

formułowane jednakowo (Nowak, 2003, s. 10). Pod pojęciem controllingu najogólniej rozumie się proces sterowania organizacją, zorientowany na wynik, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość (Mann i Mayer, 1996, s. 9). Popularna jest również definicja H.J. Vollmutha, który określa controlling jako instrument zarządzania wspierający dyrekcję organizacji w procesie podejmowania decyzji. Poprzez porównanie planowanych celów ze stanem faktycznym wykrywane są odchylenia od planu, natomiast analiza powstałych odchyleń pozwala ustalić ich przyczynę i wdrożyć działania korygujące. Założeniem controllingu jest orientacja na cele, przyszłość, wąskie gardła, rynek i klienta (Vollmuth, 1996, s. 15).

W literaturze poświęconej controllingowi można znaleźć wiele jego definicji (Nowak, 2003, s. 10). J. Weber wyróżnił definicje controllingu w ujęciu instrumentalnym oraz w ujęciu funkcjonalnym (Weber, 2001, s. 19). Controlling instrumentalny koncentruje się na narzędziach zastosowanych do budowania systemu controllingu, natomiast funkcjonalny dotyczy funkcji, jakie pełnią poszczególne elementy systemu, szczególnie w zakresie informowania, kierowania oraz koordynowania. Definicja controllingu prezentowana przez W. Brzezina jest zbliżona do ujęcia instrumentalnego. Autor traktuje controlling jako model zarządzania przedsiębiorstwem, skoncentrowany na optymalizacji wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa przez odpowiedni dobór metod i wykorzystanie rachunkowości zarządczej (Brzezina, 2001, s. 115). Jego zdaniem controlling powinien pozwolić na stworzenie instrumentarium służącego procesowi gromadzenia oraz przetwarzania danych potrzebnych do zarządzania i osiągnięcia celów przedsiębiorstwa.

W literaturze przedmiotu controlling jest jednak najczęściej definiowany przez pryzmat realizowanych funkcji. J. Weber wyróżnił trzy znaczenia controllingu w ujęciu funkcjonalnym:

- zapewnienie dostępu do informacji,
- koordynacja,
- szczególna forma kierowania.

Powszechnie stosowana definicja controllingu, nawiązująca do realizowanych przez niego funkcji, została sformułowana przez P. Horvatha. Określił on controlling jako podsystem zarządzania, który kształtuje i koordynuje proces planowania, kontrolowania i zasilania w informacje, ukierunkowany na sterowanie organizacją z punktu widzenia

wyznaczonych celów (Horvath, 1990, s. 22). Zgodnie z tą definicją podstawę systemu controllingu stanowi funkcja koordynacyjna.

**Podsumowując powyższe rozważania, controlling można określić jako system sterowania organizacją, zorientowany na wynik, realizowany poprzez planowanie, koordynowanie i kontrolę.** Controlling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, którego zadanie polega na zintegrowaniu poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa, tak aby możliwe było osiągnięcie zamierzonych celów (Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 17). Podobnie controlling definiują:

- I. Sobańska – controlling stanowi narzędzie stworzone dla osiągnięcia efektywności procesów zarządzania realizowanych w krótkim i długim okresie. Traktuje się go jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać menedżerów w procesach planowania i podejmowania działań korygujących (Sobańska, 1997, s. 28),
- A. Jaruga – controlling obejmuje monitorowanie i pomiar dokonań oraz wprowadzanie ewentualnych działań korygujących, dzięki dostarczonym informacjom o odchyleniach, w celu osiągnięcia zamierzonych rezultatów (Jaruga, Nowak i Szychta, 2001, s. 24),
- E. Nowak – controlling jest systemem zarządzania przedsiębiorstwem, wspomagającym menedżerów w sterowaniu przebiegiem zachodzących w nim procesów gospodarczych oraz koordynowaniu różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów (Nowak, 2003, s. 12).

W powyżej prezentowanych definicjach controllingu podmiotem jest przedsiębiorstwo. Brak efektów ekonomicznych, jako podstawowego miernika oceny działalności organizacji, nie wyklucza jednak możliwości zastosowania koncepcji controllingu w instytucjach kultury, których działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysków. Wydaje się, że każda organizacja, niezależnie od jej specyfiki, aby osiągać wyznaczone cele, potrzebuje systemu spełniającego funkcje controllingu. Należy jedynie dostosować taki system do specyfiki konkretnej organizacji.

W znanej autorowi literaturze przedmiotu nie występuje definicja controllingu instytucji kultury. Przytoczone definicje controllingu w przedsiębiorstwach mogą jednak oddawać istotę controllingu w innych organizacjach, w tym również w instytucjach kultury. Można postawić tezę, że zasadnicza formuła controllingu, który mógłby zostać zastosowany w instytucjach kultury, nie różni się od controllingu wdrażanego



w organizacjach nastawionych na osiąganie zysku. Instytucje kultury, podobnie jak przedsiębiorstwa, aby przetrwać oraz rozwijać się, potrzebują narzędzi wspomagających procesy zarządcze oraz umożliwiających określanie i badanie stopnia realizacji zamierzonych celów. Choć nadrzędne cele funkcjonowania obydwu typów organizacji są różne, ich potrzeby w zakresie planowania, monitorowania oraz kontrolowania są bardzo zbliżone. Każda organizacja powinna określać cele, badać ich stopień realizacji, a następnie wdrażać działania korygujące. Zatem tak samo jak w przedsiębiorstwach controlling instytucji kultury może być koncepcją zarządzania, pełniącą funkcję: informowania, planowania, kontrolowania, sterowania poszczególnymi działaniami w instytucji, wykorzystującą metodologię rachunkowości oraz zarządzania finansami przedsiębiorstwa. Powinien być on zorientowany na przyszłość, a jego cel ma stanowić badanie odchyleń od planowanych wyników i wdrażanie działań korygujących<sup>4</sup>. Controlling w instytucjach kultury ma dostarczać informacje potrzebne kierownictwu w procesie podejmowania decyzji zarówno operacyjnych, jak i strategicznych. Jednym z podstawowych elementów systemu controllingu powinno być formułowanie celów operacyjnych i strategicznych instytucji. Zdefiniowane cele muszą wynikać z analizy otoczenia, w tym przede wszystkim z oczekiwań klientów, dotyczących usług oferowanych przez instytucję. Formułując je, należy uwzględnić zasoby i potencjał instytucji oraz procedury wewnętrzne, tak aby zaplanowane cele były osiągalne. Ponadto naturalną konsekwencją wprowadzenia controllingu w instytucjach kultury powinno być powstanie systemu pomiaru dokonań jednostki, badającego stopień realizacji celów oraz efektywność podejmowanych działań. Controlling ma wspierać kierownictwo w procesie osiągania wyznaczonych celów. Jeżeli analiza wyników wskazuje na trudności w realizacji przyjętych założeń, wówczas dzięki skutecznie funkcjonującemu systemowi controllingu można ocenić, w jakich obszarach wystąpiły nieefektywności oraz możliwe jest wdrożenie działań korygujących. Wspomaganie procesu zarządzania przez systemem controllingu powinno prowadzić do wzrostu efektywności działalności prowadzonej przez instytucje kultury.

**Podsumowując, instytucje kultury podobnie jak przedsiębiorstwa, ustalają cele i powinny kontrolować ich stopień realizacji.**

---

<sup>4</sup> Na podstawie: Chachuła (2009, s. 36).

**Aby zapewnić sobie skuteczną procedurę budowania i realizacji strategii, potrzebują odpowiednio dobranych instrumentów. Jak wynika z powyższych rozważań, może zapewnić to system controllingu.**

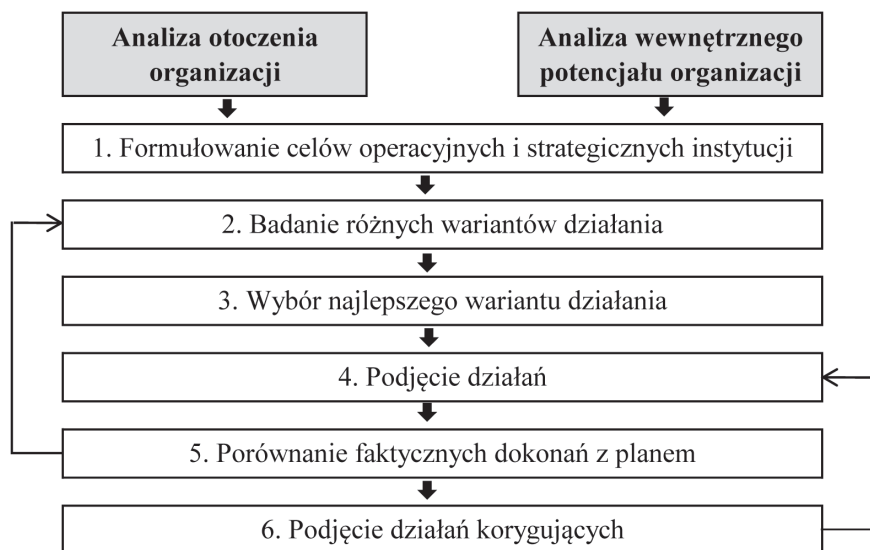
Nawiązując do koncepcji controllingu zaprezentowanej przez H.J. Vollmutha, można wskazać następujące założenia dotyczące controllingu w instytucjach kultury (Viollmuth, 1996, s. 17–20):

- **orientacja na cel** – instytucja powinna skupiać swoją uwagę na istotnych celach. Dyrekcja i kadra kierownicza powinny ściśle ze sobą współpracować, formułując cele. Cele należy formułować jednoznacznie oraz, o ile jest to możliwe, kwantyfikować.
- **orientacja na przyszłość** – aktualnie niewystarczająca jest już szczegółowa informacja na temat przeszłości; w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu instytucje kultury potrzebują nowych koncepcji, instrumentów i narzędzi dostarczających dokładnych informacji o przyszłym rozwoju organizacji. Myślenie w kategoriach przeszłości musi być w większym stopniu zastępowane myśleniem o przyszłości.
- **orientacja na wąskie gardła** – wąskie gardło jest najslabszym ogniwem instytucji kultury, które niekorzystnie wpływa na wydajność całej organizacji. Brak działań zmierzających do eliminacji wąskich gardeł może być barierą w rozwoju organizacji. W przypadku instytucji kultury wąskim gardłem może być forma dostarczania usług, szybko zmieniające się preferencje klientów lub rosnące oczekiwania klientów. Zadaniem controllingu ma być identyfikacja wąskich gardeł oraz implementacja działań ukierunkowanych na ich eliminację,
- **orientacja na rynek** – instytucje kultury funkcjonują w szybko zmieniającym się otoczeniu. Umiejętność dostosowania się do sytuacji rynkowej jest podstawą przetrwania oraz budowania przewagi konkurencyjnej. Controlling powinien umożliwiać identyfikację trendów rynkowych.
- **orientacja na klienta** – instytucje kultury powinny przyjąć, że ich celem jest osiągnięcie optymalnego zadowolenia klientów. Dyrekcja i kadra kierownicza powinny przyswoić podejście zorientowane na klienta oraz skoncentrować się na osiągnięciu lepszego współdziałania pracowników w tym zakresie. Taki sposób myślenia należy przenieść na wszystkich pracowników instytucji.

Na koniec przeprowadzonych rozważań należy podkreślić, że idea controllingu w przedsiębiorstwie oraz w instytucjach kultury jest zbudowanie logicznego systemu, który poprzez odpowiednie połączenie poszczególnych elementów strukturalnych instytucji, biorących udział w działalności gospodarczej wyrażonej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym, wspomogą kadre kierowniczą w podejmowaniu trafnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. Controlling jest sposobem myślenia i działania, który znajduje odzwierciedlenie w postaci procedur decyzyjnych realizowanych przez poszczególne komórki organizacji (Marciniak, 2008, s. 13).

Ważne jest, aby przez koncepcję controllingu instytucja kultury była traktowana jako dostawca usług, które powinny być dopasowane do oczekiwań rynku. Controlling powinien umożliwiać prowadzenie analizy oczekiwań klientów, kontrolować poziom dopasowania oferty kulturalnej do tych oczekiwań oraz integrować wszystkie komórki organizacyjne w celu możliwie najpełniejszego sprostania wymogom stawionym przez rynek.

Logika procesu controllingu została zaprezentowana na rysunku 2.2.



**Rysunek 2.2.** Proces controllingu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Drury (2008, s. 8–9); Jarugowa, Nowak i Szychta (2001, s. 27); Sierpińska i Niedbała (2003, s. 55).

### 2.3. Funkcje i zadania controllingu w instytucjach kultury

---

Jak wynika z powyższych rozważań, głównym celem controllingu jest zapewnienie długotrwałej egzystencji organizacji poprzez dostarczenie kierownictwu informacji potrzebnych do podejmowania właściwych decyzji. Z tak określonego celu nadrzędnego wynikają następujące cele szczegółowe (Chachula, 2009, s. 37):

- zapewnienie ciągłości funkcjonowania organizacji i jej rozwoju poprzez tworzenie podstaw do podejmowania trafnych decyzji,
- koncentracja na osiągnięciu efektywności ekonomicznej.

Funkcje i zadania controllingu są różnie definiowane przez poszczególnych autorów, jednak stosunkowo często, w literaturze przedmiotu, funkcje controllingu są określane przez pryzmat definicji controllingu sformułowanej przez P. Horvatha. Zdefiniował on controlling jako podsystem zarządzania, koordynujący proces planowania, kontroli i zasilania w informację, ukierunkowany na sterowanie organizacją z punktu widzenia określonych celów (Horvath, 1990, s. 37). Z przedstawionej definicji wynika, że centralną funkcją controllingu jest koordynacja.

Koordynacja polega na dopasowaniu i uzgodnieniu wewnętrznie uzależnionych od siebie zadań oraz działań podejmowanych w ramach różnych podsystemów controllingu oraz ich ukierunkowaniu na realizację założonego celu (Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 31–32). Koordynacja powinna prowadzić do podniesienia sprawności i efektywności działania systemu zarządzania organizacją. P. Horvath wyróżnił dwa rodzaje koordynacji (Horvath, 1990, s. 125–126):

- koordynację tworzącą, która polega na zaprojektowaniu i wdrożeniu w przedsiębiorstwie podsystemów planowania, kontroli i zasilania w informację oraz wzajemnych powiązań między tymi podsystemami. Koordynacja pozwala zharmonizować pracę podsystemu planowania, kontroli i zasilania w informację,
- koordynację sprzęgającą, która polega na zapewnieniu spójności w ramach istniejących podsystemów planowania, kontroli i zasilania w informację.

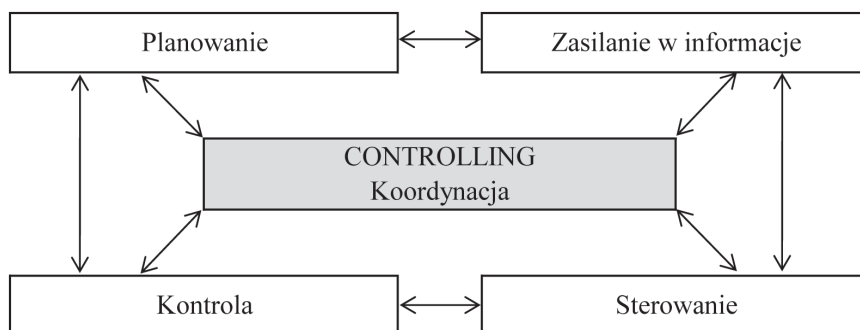
**Koordynacja w instytucjach kultury powinna polegać na zbudowaniu właściwych struktur organizacyjnych oraz procedur wewnętrznych, charakteryzujących się odpowiednim stopniem**

**sformalizowania oraz jasnym podziałem kompetencji i odpowiedzialności.** Konieczna jest również implementacja odpowiedniego stylu zarządzania, dopasowanego do struktury organizacyjnej, doświadczeń i kompetencji pracowników oraz kadry zarządzającej, kultury organizacyjnej, a także otoczenia organizacji. Działania te umożliwią właściwy przepływ informacji między poszczególnymi ogniwami organizacji oraz pozwolą na zharmonizowanie zadań, które instytucja powinna zrealizować, aby osiągnąć cel główny. Brak koordynacji mogłoby doprowadzić do dążenia poszczególnych jednostek administracyjnych do realizacji indywidualnych celów, nie zawsze zgodnych z celem ogólnym całej organizacji.

Nadrzędnej funkcji koordynacji podporządkowane są cztery następujące funkcje controllingu:

- funkcja planowania,
- funkcja kontroli,
- funkcja sterowania i regulacji,
- funkcja zasilania w informację.

Powiązania między powyższymi funkcjami zaprezentowano na rysunku 2.3.



**Rysunek 2.3.** Powiązania funkcji controllingu

Źródło: Peemöller (1990, s. 59).

Planowanie stanowi funkcję pierwotną w stosunku do trzech pozostałych funkcji. Jest sformalizowanym procesem wspierającym podejmowanie decyzji dotyczących przyszłości organizacji. Proces planowania polega na określeniu wariantu rozwoju (funkcjonowania) organizacji w przyszłości. W trakcie procesu planowania następuje określenie celów instytucji, sposobów ich realizacji oraz warunków

ich osiągnięcia. Szczególnie istotną kwestią w procesie planowania jest wybór między różnymi możliwościami zastosowania posiadanych przez organizację zasobów. Należy zauważyć, że planowanie jest związane z niepewnością dotyczącą przyszłości. Określając cele dla przedsiębiorstwa, jak również dla instytucji kultury, należy stosować następujące zasady (Mayer, 1993, s. 79):

- formułowanie celów w taki sposób, aby poszczególni decydenci mieli świadomość możliwości bezpośredniego wpływu na poziom ich realizacji,
- zgodność poszczególnych celów z celem nadrzędnym organizacji,
- realność – ustalenie wielkości pożądanых na poziomie możliwym do osiągnięcia,
- partycypacja poszczególnych pracowników w procesie formułowania celów, co zwykle podwyższa poziom ich zaangażowania oraz motywacji oraz zwiększa prawdopodobieństwo osiągnięcia założonych celów.

Ponadto, w przypadku budowania planów dla instytucji kultury, proces ten powinien koncentrować się na:

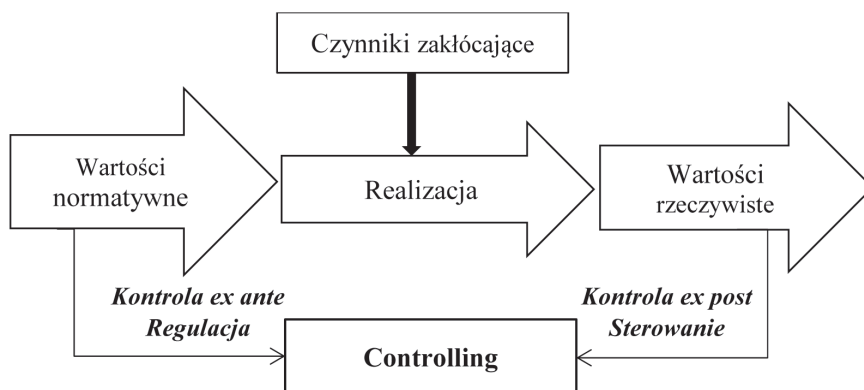
- określeniu celu nadrzędnego organizacji (jaki jest cel funkcjonowania organizacji na rynku, jaką ma pełnić misję),
- ustaleniu pakietu usług kulturalnych, które instytucja planuje zaoferować swoim klientom,
- wypracowaniu standardu oferowanych usług,
- określeniu celów realizacji poszczególnych usług,
- zbudowaniu mierników stopnia realizacji planowanych celów,
- optymalizacji alokacji zasobów organizacji.

Funkcja kontrolna controllingu jest realizowana poprzez kontrolę *ex post* (operującą na danych historycznych) oraz *ex ante* (pozwalającą ustalić wyniki przewidywanych procesów). Kontrola *ex post* polega na porównaniu wielkości rzeczywistych z wielkościami wzorcowymi (normatywnymi), natomiast kontrola *ex ante* – na porównaniu wielkości prognozowanych z wielkościami wzorcowymi (normatywnymi). Kontrola pozwala ustalić wartość odchyleń między tymi wielkościami oraz wykryć przyczyny ich powstania. W przypadku wystąpienia odchyleń podejmowane są działania, które mają na celu ich wyeliminowanie. Kontrola zakłada sprzężenia zwrotne w stosunku do sterowania i regulacji oraz planowania.

Sprzężenie zwrotne związane z funkcją kontroli umożliwia podjęcie dwóch alternatywnych działań (Beck, 1998, s. 19):

- albo dążenie do „dopasowania rzeczywistości do planu” poprzez sterowanie i regulację,
- albo podjęcie próby „dopasowania planu do rzeczywistości”.

Funkcja kontrolna w instytucjach kultury powinna odnosić się przede wszystkim do badania odchyłeń między poziomem świadczonych usług a ustalonymi standardami (normatywami). Analizie powinny zostać poddane zarówno cele ogólne organizacji, jak i cele cząstkowe (np.: liczba odwiedzających, liczba wydarzeń kulturalnych o zasięgu międzynarodowym, wartość środków pieniężnych uzyskanych od sponsorów). W przypadku wystąpienia odchyłeń korekcie powinny zostać poddane sposoby i metody osiągania zakładanego standardu. Jeżeli wypracowanie założonego standardu jest niemożliwe, należy dokonać korekty samego standardu, tak aby jego poziom był osiągalny. Proces kontroli został przedstawiony na rysunku 2.4.



**Rysunek 2.4.** Kontrola w procesie controllingu

Źródło: Ziegenbein (1992, s. 41), Nowak (2003, s. 15).

Kolejną funkcją controllingu jest funkcja sterowania i regulacji. Sterowanie jest oddziaływaniem systemu sterującego, prowadzącym do określonych zmian w systemie sterowanym. System sterowany i system sterujący są połączone i wspólnie tworzą obwód sterowniczy. Szczególnym przypadkiem sterowania jest regulacja, w której żądany stan systemu sterowanego osiąga się przez stabilizację wielkości charakteryzujących stan systemu sterowanego (Dobija, 2002, s. 48–49).

Podstawą dla procesu sterowania i regulacji w systemie controllingu jest stwierdzenie występowania odchylenia od wartości przyjętych norm. Poprzez sterowanie i regulację następuje przeprowadzenie działań korygujących.

Sterowanie w controllingu dotyczy działań zorientowanych na przyszłość, obejmujących sprzężenie wyprzedzające. W procesie sterowania przeprowadzana jest obserwacja zakłóceń działalności, jeszcze zanim wpłyną one na proces realizacji oraz podejmowane są działania korygujące, mające na celu wyeliminowanie tych zakłóceń. W związku z tym podstawowym celem sterowania w procesie controllingu jest niedopuszczenie do pojawienia się zakłóceń. Regulacja w controllingu oznacza natomiast działania zorientowane na przeszłość, które obejmują sprzężenie zwrotne. W procesie regulacji podejmowane są próby wyeliminowania tych zakłóceń, których wystąpieniu nie udało się zapobiec. Regulacja jest zatem prowadzona po wystąpieniu zakłóceń w celu usunięcia ich skutków (Borowiec, 2007, s. 65).

Sterowanie i regulacja w instytucjach kultury są związane z doбором odpowiednich narzędzi oraz instrumentów, które umożliwią skuteczną realizację tych funkcji controllingu. Dobór odpowiedniego instrumentarium determinuje możliwości w zakresie sterowania i regulacji.

Realizacja omówionych funkcji controllingu wymaga zbudowania systemu informacyjnego zasilającego proces planowania, kontroli oraz sterowania i regulacji. Struktura dostępnych informacji powinna być zgodna z potrzebami oraz wymaganiami poszczególnych jednostek decyzyjnych organizacji. Dostęp do wiarygodnych informacji, zgodnych z oczekiwaniami kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych, umożliwi im podejmowanie właściwych decyzji w kontekście realizacji celów instytucji. Trzon systemu informacyjnego controllingu stanowi system rachunkowości instytucji (np.: rachunek kosztów, przychodów i wyników) oraz system wskaźników finansowych i niefinansowych<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> W przypadku instytucji kultury, biorąc pod uwagę niefinansowy charakter zadań realizowanych przez tego typu organizacje, trzonem systemu informacyjnego powinny być narzędzia umożliwiające zbieranie informacji dotyczących realizacji zadań statutowych. System rachunkowości powinien stanowić uzupełnienie wspomnianych narzędzi. Wydaje się, że odmienna rola rachunkowości w systemie sprawozdawczości wewnętrznej stanowi jedną z podstawowych różnic występujących między systemem informacyjnym instytucji kultury oraz przedsiębiorstwa prowadzącego działalność na warunkach rynkowych, w którym pomiar osiągniętych wyników finansowych stanowi centralny obszar zainteresowania kadry menedżerskiej.



Głównym zadaniem systemu jest wskazanie rzeczywistego poziomu realizacji celów oraz powstających odchyłeń między planem a wykonaniem. System ma dostarczać informacje w odpowiednim czasie, z odpowiednią dokładnością oraz adekwatne do problemu (Rohel-Anderson i Bragg, 2004, s. 419). Należy podkreślić, że system informacyjny stanowi podstawowy element każdego systemu controllingu.

Omówione funkcje controllingu wynikają z celów, dla których wdrażane są tego typu narzędzia. Z kolei pochodnymi funkcji controllingu są zadania controllingu. Głównym zadaniem controllingu w instytucji kultury (podobnie jak w przedsiębiorstwie) powinno być zapewnienie realizacji celów całej organizacji. System controllingu ma wspierać kierownictwo instytucji w procesie podejmowania decyzji oraz usprawniać proces zarządzania organizacją. Controlling powinien prowadzić do wzrostu efektywności funkcjonowania instytucji kultury. Ponadto, określając zadania systemów controllingu w instytucjach kultury, należy odnieść się do misji tych organizacji, którą można zdefiniować jako: „zaspokajanie potrzeb społeczeństwa w zakresie dostępu do kultury poprzez świadczenie usług o wysokiej jakości, dostosowanych do oczekiwań klientów”. Tak określona misja powinna stanowić podstawę budowania systemu controllingu.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, wśród najważniejszych zadań, stojących przed systemami controllingu implementowanymi w instytucjach kultury, można wymienić:

- koordynację działań w procesie realizacji usług kulturalnych w zakresie planowania, kontroli, sterowania oraz zasilania w informację,
- opracowanie i wdrożenie instrumentów umożliwiających realizację podstawowych funkcji controllingu (planowania, kontroli, sterowania oraz zasilania w informację),
- wypracowanie mechanizmów zapewniających wzrost efektywności funkcjonowania całej organizacji,
- zwiększenie dostępności oraz efektywności świadczonych usług,
- obniżanie kosztów świadczonych usług,
- dostosowanie oferty instytucji do oczekiwań klientów (wdrożenie mechanizmów zapewniających wzrost satysfakcji klientów instytucji).

## 2.4. Kryteria systematyzacji controllingu

---

W literaturze przedmiotu prezentowane są różne kryteria klasyfikacji controllingu. Analizując opracowania różnych autorów, można wyróżnić następujące kryteria klasyfikacyjne<sup>6</sup>:

- kryterium zakresu,
- kryterium szczebla zarządzania,
- kryterium funkcjonalne.

W obszarze kryterium **zakresu** można wyodrębnić:

- controlling kompleksowy – obejmujący wszystkie funkcje przedsiębiorstwa i pełne oddziaływanie otoczenia na podmiot,
- controlling produkcyjno-finansowy – koncentrujący się na kierowaniu procesem produkcyjnym (w przypadku instytucji kultury: procesem realizacji usług) w silnym powiązaniu ze sferą finansową działalności przedsiębiorstwa. Mniejsza uwaga jest poświęcana oddziaływaniom zewnętrznym i prowadzeniu obserwacji szeroko rozumianego otoczenia,
- controlling finansowy – dotyczący zarządzania sferą finansową organizacji poprzez planowanie, monitorowanie i kontrolę sytuacji finansowej (jest to najwęższe ujęcie controllingu pod względem zakresu).

Kryterium **szczebla zarządzania** pozwala na wyodrębnienie controllingu operacyjnego i controllingu strategicznego. Controlling operacyjny dotyczy zarządzania na poziomie operacyjnym i taktycznym, natomiast controlling strategiczny jest powiązany z zarządzaniem strategicznym. Ze względu na odmienne szczeble zarządzania, z którymi są związane wskazane rodzaje controllingu, inaczej są postrzegane przypisywane im cele, przedmiot zadań, horyzont czasowy oraz instrumenty.

Controlling strategiczny definiowany jest jako instrument wspomagający kierownictwo organizacji poprzez koordynację działalności poszczególnych subsystemów zarządzania strategicznego, w celu stworzenia warunków do działań zgodnych z długofalowymi zamierzeniami instytucji (Major, 1998, s. 22). Celem controllingu strategicznego jest

---

<sup>6</sup> Zob.: Skowronek-Mielczarek i Leszczyński (2007, s. 72–78), Sierpińska i Niedbała (2003, s. 50–52); Marciniak (2008, s. 56–58); Chachuła (2009, s. 42–43).

tworzenie warunków zapewniających długotrwałą egzystencję i rozwój instytucji. W tym rozumieniu controlling przyjmuje orientację na identyfikację szans i zagrożeń pojawiających się w otoczeniu organizacji z jednoczesnym uwzględnieniem wewnętrznych silnych i słabych stron. **Biorąc pod uwagę powyższe informacje, do zadań controllingu strategicznego w instytucji kultury można zaliczyć:**

- wspomaganie dyirekcji instytucji w poszukiwaniu optymalnego wykorzystania potencjału instytucji (np.: analiza mocnych stron organizacji i próba ich wykorzystania do budowania określonej w strategii pozycji instytucji),
- opracowanie bazy informacyjnej grupującej dane o otoczeniu (np.: analiza trendów społecznych, badanie wpływu czynników demograficznych na działalność instytucji, ocena kondycji finansowej Skarbu Państwa, jako głównego źródła finansowania publicznych instytucji kultury),
- koordynacja procesu budowy strategii organizacji na bazie informacji o potencjale organizacji oraz danych dotyczących jej otoczenia,
- analiza realności realizacji długookresowych celów instytucji,
- nadzorowanie procesu implementacji strategii,
- opracowanie i implementacja narzędzi umożliwiających kontrolę poziomu realizacji przyjętej strategii.

Controlling operacyjny zorientowany jest na regulację wewnętrznych procesów w celu sterowania zyskiem przedsiębiorstwa w krótkim horyzoncie czasowym. W jego ramach dochodzi do konkretyzacji i weryfikacji koncepcji opracowanych na szczeblu strategicznym (Skowronek-Mielczarek i Leszczyński, 2007, s. 76). Controlling operacyjny obejmuje niepełny zakres planów. Koncentruje się na planie operacyjnym i celach krótkookresowych. Ukierunkowany jest na osiągnięcie bieżących celów w zakresie rentowności poprzez zarządzanie przychodami, kosztami oraz wynikami. Zaprezentowana definicja controllingu nie może być stosowana w przypadku instytucji kultury, ponieważ nie są to instytucje nastawione na generowanie zysku. Controlling operacyjny w instytucji kultury powinien być skoncentrowany na optymalizacji kosztowej przy zachowaniu realizacji celów krótkookresowych organizacji. Poprzez zarządzanie przychodami, kosztami i wynikami, instytucja kultury powinna dążyć do minimalizacji zapotrzebowania na dotację ze środków budżetowych, jednocześnie stawiając sobie za cel nadrzędny realizację misji, do której została powołana. W związku

z powyższym w ujęciu analitycznym zadania controllingu operacyjnego powinny polegać na<sup>7</sup>:

- tworzeniu planów działań służących realizacji celów głównych wynikających ze strategii,
- transformacji planów działań w budżety,
- określeniu mierników oceny stopnia realizacji planów działań i budżetów,
- bieżącej koordynacji oraz wspieraniu działań podmiotów zaangażowanych w realizację budżetów i planów, również w zakresie merytorycznym,
- bieżącej kontroli w procesie realizacji ustalonych planów działań i budżetów,
- określeniu stopnia realizacji założeń operacyjnych oraz wskazaniu możliwych działań usprawniających,
- zapewnieniu krótkookresowej płynności finansowej instytucji,
- tworzeniu rezerw na przyszłość,
- efektywnym gospodarowaniu dotacją otrzymaną na działalność statutową oraz działania celowe.

Wyodrębnienie controllingu operacyjnego i strategicznego nie oznacza podziału systemu controllingu na dwa oddzielne, niepowiązane ze sobą podsystemy. Controlling operacyjny i strategiczny powinny współistnieć ze sobą i stanowić jeden zintegrowany system. Każdy z tych podsystemów ma sprzyjać osiągnięciu celów stawianych przed controllingiem jako całości.

Na podstawie ostatniego z kryteriów klasyfikacyjnych, kryterium funkcjonalnego, można wyodrębnić controlling dotyczący: produkcji, logistyki, działalności badawczo-rozwojowej, projektów, marketingu, zarządzania personelem, finansów, inwestycji (Sierpińska, 2004, s. 21). Controlling w ujęciu funkcjonalnym wykonuje zadania w ramach funkcji planowania, kontroli, sterowania i regulacji oraz zasilania w informację. W ramach każdego z obszarów działalności organizacji sporządzane są, w równych odstępach czasu, plany, a następnie dokonywana jest kontrola poziomu ich realizacji. Na podstawie stwierdzonych odchyleń podejmuje się działania, których celem jest minimalizacja negatywnego wpływu określonych czynników na stopień realizacji wyznaczonych

---

<sup>7</sup> Na podstawie: Goliszewski (1991); Sierpińska i Niedbała (2003, s. 53); Chachuła (2009, s. 47).

celów. Ze względu na specyfikę kolejnych obszarów działalności organizacji konieczne jest dostosowanie narzędzi controllingu do ich wymagań.

**Korzystając z kryterium funkcjonalnego w instytucjach kultury, można by wyodrębnić<sup>8</sup>:**

- controlling usług – ma za zadanie wspierać efektywność procesu realizacji usług kulturalnych poprzez odpowiednie zaplanowanie i kontrolę przebiegu kolejnych procesów realizacji usługi. W ramach controllingu usług powinien być badany poziom jakości oferowanych usług, poziom satysfakcji klientów, racjonalność finansowa i społeczna oferowanych usług,
- controlling projektów – wspomaga proces przygotowania i wykonania projektów kulturalnych poprzez budżetowanie, odpowiednie przypisanie obowiązków konkretnym osobom oraz powiązanie systemów motywacyjnych z efektami zrealizowanych projektów.
- controlling finansowy – obejmuje wspieranie procesu zarządzania finansami instytucji, przede wszystkim poprzez tworzenie i aktualizowanie planów finansowych, analizę i ocenę finansowych efektów działalności instytucji, zarządzanie kosztami oraz sterowanie przepływami środków pieniężnych (Sierpińska, 2006, s. 159),
- controlling marketingu – ma na celu wspieranie działalności marketingowej instytucji kultury, poprzez analizę dotychczasowej sprzedaży, badanie potrzeb klientów, opracowanie prognoz zapotrzebowania na dostarczane przez instytucję usług. Ponadto do podstawowych zadań controllingu marketingu należy zaliczyć racjonalizację kosztów działań marketingowych oraz wsparcie procesu doboru narzędzi stosowanych w marketingu,
- controlling zasobów ludzkich – powinien wspomagać procesy związane z zarządzaniem personelem, tak aby jak najefektywniej wykorzystywać posiadany kapitał ludzki. Controlling zasobów ludzkich ma za zadanie optymalizować koszty osobowe organizacji oraz wspomagać szeroko rozumiane działania motywacyjne.

Funkcjonalne ujęcie controllingu oraz jego specyfika w instytucjach kultury będą tematem kolejnego podrozdziału niniejszego opracowania.

---

<sup>8</sup> Na podstawie: Jędralska (2003, s. 59); Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 333–357); Nowak (2003, s. 99–169); (Skowronek-Mielczarek i Leszczyński, 2007, s. 72–75); Chachuła (2009, s. 42–43).

## 2.5. Controlling funkcyjny w instytucjach kultury

---

### 2.5.1. Controlling finansowy w instytucji kultury

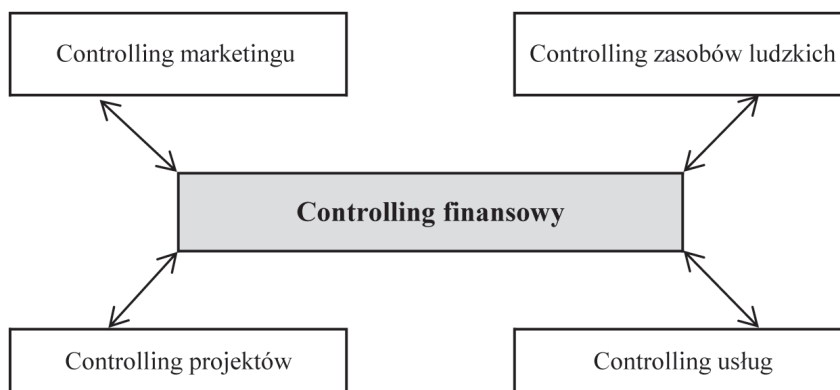
Jednym z głównych zadań controllingu finansowego jest zapewnienie płynności finansowej rozumianej jako zdolność organizacji do terminowego regulowania zobowiązań. Zapewnienie płynności można przedstawić jako cykl składający się z trzech następujących faz: planowania, realizacji oraz kontroli.

Według T. Reichmanna zapewnienie płynności za pomocą systemu controllingu finansowego może zostać rozpisane na następujące cele cząstkowe (Reichmann, 1999, s. 157):

- zapewnienie płynności w odniesieniu do struktury zasobów finansowych – w tym przypadku controlling ma za zadanie koordynować długookresowe plany cząstkowe poszczególnych obszarów organizacji. Koordynując plany finansowe, należy obserwować ich wpływ na strukturę bilansu (czyli na strukturę aktywów i pasywów). W celu zapewnienia długookresowej płynności finansowej podejmowane są działania polegające na odpowiednim doborze przedsięwzięć inwestycyjnych oraz podejmowaniu właściwych decyzji dotyczących źródeł finansowania działalności.
- zapewnienie bieżącej płynności – jest zorientowane na cząstkowe plany finansowe i ich oddziaływanie na wielkość wpływów i wydatków całej instytucji. Podstawowym narzędziem stosowanym do realizacji tego zadania controllingu finansowego jest rachunek przepływów pieniężnych prezentujący planowane przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Analiza prognozowanego salda gotówki umożliwia ocenę sytuacji płynnościowej organizacji oraz wielkość ewentualnej luki płynności.
- utrzymanie odpowiedniego poziomu rezerw płynności – utrzymanie rezerwy ma na celu zwiększenie bezpieczeństwa finansowego organizacji. Celem controllingu finansowego jest optymalizacja tej rezerwy na poziomie gwarantującym uzyskanie efektywności finansowej przy zachowaniu bezpieczeństwa finansowego.
- zapewnienie finansowania przedsięwzięć inwestycyjnych – zadaniem controllingu finansowego jest znalezienie optymalnych metod finansowania projektów inwestycyjnych.

W związku z powyższym jednym z głównych zadań controllingu finansowego jest identyfikacja potencjalnych stanów nierównowagi finansowej. Ponadto, dobrze funkcjonujący system controllingu powinien:

- wspierać proces utrzymania płynności finansowej przy jednoczesnym zachowaniu wysokiej efektywności finansowej podejmowanych działań,
- pełnić funkcję scalającą pozostałe obszary controllingu (controlling finansowy integruje controlling produkcji, logistyki, działalności badawczo-rozwojowej, projektów, marketingu, zarządzania personelem, inwestycji). Działania podejmowane w każdym z wymienionych obszarów mają również wymiar finansowy. Rolą controllingu finansowego jest między innymi pomiar efektywności prowadzonej działalności w ramach powyższych obszarów.



**Rysunek 2.5.** Miejsce controllingu finansowego instytucji kultury w systemie controllingu

Źródło: opracowanie własne.

**Na podstawie wskazanych cech controllingu finansowego widać, że w instytucji kultury miałby on za zadanie wspomagać zarządzanie finansami w procesie realizacji usług oraz misji organizacji.** Odgrywałby on rolę systemu scalającego pozostałe rodzaje controllingu (rysunek 2.5). Controlling finansowy, dzięki właściwie opracowanemu systemowi mierników, pozwoliłby na kontrolę efektywności działań podejmowanych w różnych obszarach działalności instytucji kultury. Co prawda instytucje kultury nie są organizacjami nastawionymi na generowanie zysków, jednak mimo to powinny optymalizować ponoszone koszty. Ponadto należy podkreślić, że przychody

z tytułu świadczonych przez instytucje kultury usług zwykle nie pokrywają kosztów ich realizacji. W związku z powyższym w przypadku tych organizacji istotne staje się zapewnienie zewnętrznych źródeł finansowania działalności (np. w postaci dotacji lub środków od sponsorów) oraz opracowanie strategii gwarantującej zrównoważenie wpływów i wydatków (np. poprzez realizację projektów dochodowych, z których nadwyżki finansowe mogą zostać przekazane na finansowanie działań niedochodowych). Biorąc pod uwagę powyższe kwestie, widzimy, że controlling finansowy instytucji kultury powinien koncentrować się na:

- zapewnieniu płynności finansowej całej organizacji (zrównoważenie wpływów i wydatków),
- poszukiwaniu optymalizacji kosztowej w zakresie realizowanych usług,
- badaniu zasadności ponoszonych wydatków – zarówno w ramach działalności operacyjnej, jak i inwestycyjnej,
- opracowaniu systemów mierników finansowych służących kontroli efektywności działania całej organizacji (przykładowe mierniki finansowe dla działalności instytucji kultury przedstawione zostały w tabeli 2.1).

**Tabela 2.1.** Wskaźniki działalności finansowej dla instytucji kultury

Wskaźnik	Sposób obliczenia
Udział przychodów ze sprzedaży usług w przychodach całkowitych	Przychody ze sprzedaży usług (przychody ze sprzedaży biletów)/przychody całkowite*
Udział dotacji statutowej w przychodach całkowitych	Wartość dotacji statutowej/przychody całkowite
Wskaźnik pokrycia kosztów dotacją statutową	Wartość dotacji statutowej/koszty całkowite
Wskaźnik pokrycia kosztów gotówką	Wartość środków pieniężnych/miesięczna wartość kosztów całkowitych
Wskaźnik pokrycia zobowiązań gotówką	Wartość środków pieniężnych/wartość zobowiązań instytucji

\* Przychody całkowite uwzględniają przychody ze sprzedaży biletów, wszelkie dotacje, wpływ od sponsorów oraz wszystkie pozostałe przychody.

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane wskaźniki finansowe mają jedynie charakter przykładowy, a ich ostateczny kształt powinien zostać dostosowany do po-



trzeb i specyfiki konkretnej instytucji. Jak wynika z konstrukcji powyższych wskaźników, w ramach controllingu finansowego dokonywane są pomiary skuteczności działania organizacji jako całości. Szczególny nacisk jest położony na kwestie związane z utrzymaniem płynności finansowej, ekonomicznej efektywności działania całej organizacji oraz stopnia jej uzależnienia od dotacji organizatora. Analiza wskaźników umożliwia prowadzenie badania zmian poszczególnych parametrów w czasie oraz porównywania wartości planowanych z rzeczywistymi.

W tym miejscu warto zauważyć, że analizie finansowej powinny być poddawane również poszczególne obszary działalności instytucji kultury. Obszar marketingu, zarządzania zasobami ludzkimi, realizacji projektów i usług warto badać pod kątem optymalizacji kosztowej, stopnia pokrycia kosztów dotacją oraz wpływami ze sprzedaży biletów. Analiza taka powinna być prowadzona w ramach controllingu kolejnych obszarów działalności prowadzonej przez daną instytucję.

Realizacja zadań controllingu finansowego w instytucjach kultury wymaga opracowania zestawu odpowiednio dopasowanych narzędzi. Należy do nich zaliczyć:

- budżetowanie wpływów i wydatków – pozwala zbadać planowaną sytuację płynnościową organizacji, umożliwia opracowanie planu, w ramach którego zrównoważone są wpływy i wydatki instytucji,
- plan bilansu instytucji – umożliwia analizę planowanej struktury aktywów i pasywów, ocenę możliwości kredytowych i wiarygodność wśród kontrahentów,
- plan rachunku zysków i strat całej organizacji oraz poszczególnych projektów – określa strukturę przychodów i kosztów instytucji, znaczenie dotacji w strukturze przychodów organizacji; prezentuje wyniki finansowe poszczególnych przedsięwzięć kulturalnych,
- rachunek kosztów – pozwala na analizę kosztów w różnych przekrojach,
- sprawozdawczość (raportowanie) – prezentuje finansowe efekty zdarzeń gospodarczych (umożliwia porównanie wartości w czasie oraz porównanie planu z wykonaniem),
- system wskaźników wykorzystywany do pomiaru ekonomicznych efektów prowadzonej działalności.

Szczegółowa analiza wybranych narzędzi controllingu finansowego będzie tematem trzeciego rozdziału pracy.

Podsumowując: istota controllingu finansowego w instytucji kultury (podobnie jak w przedsiębiorstwie) sprowadza się do monitorowania, analizy oraz oceny podstawowych parametrów finansowych organizacji.

### 2.5.2. Controlling marketingu w instytucji kultury

Controlling marketingu można określić jako planowanie, kontrolę, sterowanie oraz zarządzanie informacją, zmierzające do ilościowego i jakościowego kształtowania i koordynowania działań organizacji w obszarze marketingu, w celu zwiększenia wielkości sprzedaży (Nowak, 2003, s. 153). W przypadku instytucji kultury zwiększenie sprzedaży będzie tylko jednym z celów controllingu działalności marketingowej. Ważniejszym zadaniem controllingu marketingu jest ukierunkowanie, kontrola i sterowania działaniami marketingowymi w taki sposób, aby zapewnić realizację misji instytucji w zakresie oferowanych usług. Ponadto do zadań controllingu w obszarze marketingu można zaliczyć<sup>9</sup>:

- kształtowanie polityki marketing-mix poprzez koordynację polityki cenowej, produktowej, promocyjnej oraz dystrybucyjnej,
- przygotowanie strategicznych planów sprzedaży i przekładanie ich na cele operacyjne,
- koordynację planów sprzedaży z planami ogólnymi organizacji,
- opracowanie procesu kontroli realizacji przyjętych planów,
- opracowanie odpowiedniego systemu informacyjnego, który zapewni koordynację oraz odpowiednie zaopatrywanie informacyjne wszystkich działów w obszarze marketingu.

Główny cel controllingu marketingu polega na kształtowaniu i koordynowaniu poszczególnych elementów polityki marketing-mix. Marketing-mix jest kompozycją działań związanych z produktem, ceną, dystrybucją oraz promocją, które organizacja podejmuje w celu zaspokojenia potrzeb klientów na danym rynku (Schewe, 1987, s. 33). Poszczególne elementy polityki powinny być dostosowane do rodzaju oferowanego produktu. Przykładowo, w sytuacji, kiedy instytucja (np.: Metropolitan Opera) oferuje produkt wysokiej jakości, wówczas, bazując na odpowiednim postrzeganiu instytucji przez klientów, może oczekiwać

---

<sup>9</sup> Zob.: Ossadnik (1996, s. 66); Nowak (2003, s. 154).

wyższej zapłaty za oferowane usługi. Do wysokiej jakości produktu należy dopasować odpowiednią formę promocji i dystrybucji, tak aby jakość produktu została potwierdzona jakością pozostałych elementów polityki marketing-mix (Byrnes, 2009, s. 357).

W przedsiębiorstwach działających na warunkach rynkowych przy ustalaniu ceny najważniejsze znaczenie mają koszty wytworzenia przedmiotu sprzedaży, cele przedsiębiorstwa (np.: maksymalizacji udziału w rynku, maksymalizacja zysku), ceny proponowane przez konkurencję oraz gotowość płatnicza klienta (Matt, 2006, s. 163). W przypadku ustalania cen w instytucjach kultury powyższe kryteria powinny być stosowane w ograniczonym zakresie. Główną przesłanką w procesie ustalania ceny w instytucji kultury powinno być zapewnienie dostępności oferowanej usługi docelowej grupie potencjalnych klientów.

Polityka w zakresie dystrybucji oraz promocji w instytucjach kultury może mieć charakter zbliżony do tej stosowanej w przedsiębiorstwach. W obu instytucji możliwe jest zastosowanie podobnych narzędzi marketingowych. Zarówno przedsiębiorstwa, jak i instytucje kultury powinny poszukiwać innowacyjnych form promocji oraz dystrybucji oferowanych produktów. Przykładowo, w zakresie dystrybucji instytucje kultury mogą wprowadzić następujące formy rozpowszechniania biletów: sprzedaż przez Internet, system sprzedaży biletów w fuzji z innymi instytucjami kultury, sprzedaż biletów za pośrednictwem przedsiębiorstw turystycznych. Wśród ciekawych form promocji instytucji kultury można wymienić: budowanie pozytywnych relacji z mediami, zapraszanie przedstawicieli mediów na konferencje, organizację przedsięwzięć objętym patronatem mediów, prezentowanie oferty programowej instytucji w publikacjach prasowych.

Kolejnym istotnym zadaniem controllingu działalności marketingowej jest przygotowanie strategicznych planów sprzedaży, przełożenie ich na cele operacyjne oraz ich koordynacja z planami ogólnymi organizacji. Dokonuje się tutaj wyborów dotyczących rodzaju oferowanych produktów i usług, rynków docelowych, potencjalnych klientów oraz formułuje się ostateczny kształt poszczególnych składników polityki marketing-mix. Zadania controllingu, przedsiębiorstw oraz instytucji kultury, w zakresie budowania planów sprzedaży, są zbieżne.

Ostatnim zadaniem controllingu marketingu jest opracowanie odpowiedniego systemu informacyjnego, który umożliwi proces koordynacji oraz kontroli realizacji przyjętych planów. Do podstawowych elementów takiego systemu można zaliczyć:

- rachunek kosztów działalności marketingowej – umożliwiający analizę kosztów marketingu według kosztów rodzajowych (np.: zużycie materiałów i energii, usługi obce), według stosowanych narzędzi marketingowych (strona internetowa, reklama w prasie, targi), według miejsc powstawania oraz według projektów,
- system pomiaru satysfakcji klientów (np. wywiady, ankiety),
- system wskaźników umożliwiający pomiar skuteczności stosowania działań marketingowych (przykładowe wskaźniki opracowane dla controllingu marketingu w instytucjach kultury zostały przedstawione w tabeli 2.2).

**Tabela 2.2.** Wskaźniki controllingu działalności marketingowej dla instytucji kultury

Wskaźnik	Sposób obliczenia
<i>Obszar finansowy działalności marketingowej</i>	
Udział kosztów marketingu w kosztach ogółem	Koszty marketingu/całkowite koszty instytucji
Udział kosztów produkcji plakatów promocyjnych w całkowitych kosztach promocji instytucji	Koszty produkcji plakatów/całkowite koszty promocji instytucji
Wskaźnik pokrycia kosztów marketingu przychodami całkowitymi	Przychody całkowite/koszty marketingu
Wskaźnik pokrycia kosztów promocji wydarzenia kulturalnego przychodami ze sprzedaży biletów	Przychody ze sprzedaży biletów na dane wydarzenie kulturalne/koszty promocji danego wydarzenia kulturalnego
Średni koszt promocji wydarzenia kulturalnego	Całkowite koszty promocji wydarzeń kulturalnych/liczba zorganizowanych wydarzeń kulturalnych
<i>Efektywność podejmowanych działań marketingowych</i>	
Efektywność reklamy (1)	Koszty reklamy danego wydarzenia kulturalnego/liczba odwiedzających dane wydarzenia
Efektywność reklamy (2)	Przychody ze sprzedaży biletów na dane wydarzenie/koszty reklamy danego wydarzenia kulturalnego
Efektywność reklamy w prasie (1)	Przychody ze sprzedaży biletów na dane wydarzenie/koszty reklamy danego wydarzenia kulturalnego w prasie
Efektywność reklamy w prasie (2)	(Liczba klientów wskazujących prasę jako źródło informacji o danym wydarzeniu/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%

<i>Charakterystyka klientów</i>	
Średnia wieku wszystkich klientów	Suma lat wszystkich ankietowanych klientów / liczba wszystkich ankietowanych klientów
Odsetek kobiet	(Liczba ankietowanych kobiet/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
Odsetek dzieci	(Liczba ankietowanych dzieci/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
Odsetek klientów z wykształceniem: (1) wyższym, (2) średnim, (3) podstawowym	(Liczba ankietowanych klientów z wykształceniem (1), (2), (3)/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
Odsetek odwiedzających z innych regionów	(Liczba ankietowanych klientów z innych regionów/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
Odsetek obcokrajowców odwiedzających instytucję	(Liczba ankietowanych obcokrajowców/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
<i>Poziom satysfakcji klientów</i>	
Odsetek klientów usatysfakcjonowanych usługą	(Liczba ankietowanych klientów bardzo dobrze oceniających usługę/liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%
Przeciętny poziom usatysfakcjonowania klientów	Suma punktów** przyznanych przez wszystkich ankietowanych klientów/liczba wszystkich ankietowanych klientów
Odsetek nowych klientów	(Liczba ankietowanych „nowych”*** klientów / liczba wszystkich ankietowanych klientów) * 100%

\*\* Punkty dotyczą poziomu usatysfakcjonowania klienta (np. w skali pięciopunktowej 5 oznacza najwyższy poziom satysfakcji, a 1 – najniższy poziom satysfakcji).

\*\*\* Należy zdefiniować „nowych” klientów. Na przykład mogą to być klienci, którzy w ciągu ostatnich dwóch lat nie korzystali z usług oferowanych przez instytucję.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Nowak (2007, s. 109–117, 182–208); Sierpińska i Niedbała (2003, s. 350–352); Borowiec (2007, s. 105–106).

Wskaźniki zaprezentowane w tabeli 2.2, stanowiące element systemu informacyjnego, mogą zostać zastosowane w controllingu działalności marketingowej dowolnej instytucji kultury. Zostały one podzielone na kilka grup koncentrujących się na różnych aspektach działalności marketingowej. Wskaźniki dotyczące:

- obszaru finansowego – umożliwiają analizę ekonomicznej efektywności podejmowanych działań marketingowych; służą do badania stopnia optymalizacji działań podejmowanych w sferze marketingu,

- efektywności podejmowanych działań marketingowych – pozwalają określić skuteczność stosowania poszczególnych narzędzi marketingowych,
- charakterystyki klientów – umożliwiają sprawdzenie, czy oferta programowa dociera do zdefiniowanej wcześniej grupy docelowej,
- poziomu satysfakcji klientów – badają, w jakim stopniu oferowane usługi zaspokajają potrzeby klientów. Poziom satysfakcji klientów jest podstawowym kryterium oceny prowadzonej działalności kulturalnej.

W celu realizacji zadań controllingu działalności marketingowej zasadne jest zastosowanie następujących instrumentów:

- budżetowania kosztów działalności marketingowej,
- systemu informacyjnego (elementami składowymi systemu są rachunek kosztów, system pomiaru satysfakcji klientów, system wskaźników),
- sprawozdawczości (raportowanie), która umożliwia porównanie wartości w czasie oraz porównanie planu z wykonaniem (np. porównanie planów budżetowych z wykonaniem),
- analizy SWOT w controllingu działalności marketingowej<sup>10</sup>,
- analizy ABC – podstawą analizy jest klasyfikacja podmiotów przy założeniu, że niewielka ilość może przekładać się na dużą wartość (klasyfikacja jest dokonywana zgodnie z zasadą Pareto, mówiącą o tym, że w przypadku większości zjawisk 80% wartości danego zjawiska jest generowane przez 20% ilości. Na przykład 80% przychodów generuje 20% klientów) (Nowak, 2007, s. 159–166),
- analizy portfela produktów – pozwala ująć produkty oferowane przez instytucję w dwóch wymiarach (np. macierz Boston Consulting Group)<sup>11</sup>,
- analizy cyklu życia produktu – opiera się na założeniu, że usługi oferowane przez instytucję przechodzą przez cztery fazy rozwoju, począwszy od momentu wprowadzenia ich na rynek aż do momentu wycofania z rynku. Wiedza dotycząca cyklu życia produktów ułatwia wybór odpowiedniej strategii działania (Kozłowski i Piotrowski, 1999, s. 191–193).

<sup>10</sup> Szerzej w: Nowak (2007, s. 155–159).

<sup>11</sup> Szerzej w: Kozłowski i Piotrowski (1999, s. 182–186).

Podsumowując: controlling działalność marketingowej koncentruje się na planowaniu, kontrolowaniu oraz sterowaniu właściwego przebiegu procesów marketingowych w instytucji. Głównym zadaniem controllingu marketingu jest stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego, umożliwiającego planowanie oraz kontrolę realizacji zamierzonych celów. Cele, zadania oraz instrumenty stosowane w ramach tego obszaru controllingu są podobne dla przedsiębiorstw i instytucji kultury.

### 2.5.3. Controlling zasobów ludzkich w instytucji kultury

Zasoby ludzkie są najcenniejszym kapitałem organizacji, a dla niektórych mogą stanowić zasób krytyczny. Coraz więcej przedsiębiorstw dostrzega, że pracownicy i ich praca stanowią podstawowy czynnik sukcesu organizacji. U podstaw takiego podejścia leży główna idea controllingu personalnego, zgodnie z którą należy optymalnie wykorzystać zasoby ludzkie w celu maksymalizacji korzyści całej instytucji (Sekuła, 1999, s. 55).

Controlling personalny można zdefiniować jako wewnętrzny system monitorowania, analizy, oceny i podejmowania decyzji służących realizacji wyznaczonych celów w poszczególnych obszarach zarządzania zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie. Powinien być on wykorzystywany przez menedżerów jako wsparcie w procesie podejmowania decyzji personalnych. Jest instrumentem umożliwiającym racjonalizację zatrudnienia i powinien przyczyniać się do ograniczania przypadkowości w procesie zarządzania zasobami ludzkimi (Bernais i Ingram, 2005, s. 15–16).

Zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w instytucji kultury do podstawowych funkcji controllingu personalnego należy zaliczyć<sup>12</sup>:

- koordynację planowania w zakresie potrzeb kadrowych, przyjęć i rozwoju zasobów ludzkich,
- koordynację planowania personalnego z innymi planami organizacji,
- dostarczenie informacji na temat możliwości gospodarowania zasobami ludzkimi (modele czasu pracy, system przerw w trakcie pracy),

---

<sup>12</sup> Zob.: Sikorski (2001); Radzikowski i Wierzbński (1999, s. 62); Bernais i Ingram (2005, s. 16–17).

- planowanie kosztów osobowych,
- kontrolę i analizowanie wydajności oraz jakości pracy (w instytucjach kultury należy zwrócić szczególną uwagę na jakość pracy),
- opracowanie systemu informacji personalnej dotyczącej kosztów płac, wydajności i jakości pracy, zadowolenia z pracy, stopnia realizacji postawionych celów.

Podobnie jak w przypadku controllingu finansowego i controllingu działalności marketingowej, również w przypadku controllingu zasobów ludzkich istotnym elementem systemu będą wydzielone obszary controllingu personalnego oraz opracowane dla każdego z nich mierniki pozwalające ocenić stopień realizacji zamierzonych celów. W tabeli 2.3 zaprezentowano propozycję podziału controllingu personalnego instytucji kultury na obszary oraz przykłady przypisanych im wskaźników i mierników.

**Tabela 2.3.** Wskaźniki controllingu zasobów ludzkich dla instytucji kultury

Wskaźnik	Sposób obliczenia
<i>Obszar finansowy zarządzania zasobami ludzkimi</i>	
Udział kosztów wynagrodzeń w kosztach ogółem	Koszty wynagrodzeń/całkowite koszty instytucji
Udział kosztów wynagrodzeń pracowników danego działu w całkowitych kosztach wynagrodzeń	Koszty wynagrodzeń pracowników danego działu/całkowite koszty wynagrodzeń
Wskaźnik pokrycia kosztów wynagrodzeń przychodami całkowitymi	Przychody całkowite/koszty wynagrodzeń
Wskaźnik pokrycia kosztów wynagrodzeń dotacją podmiotową	Dotacja podmiotowa/koszty wynagrodzeń
Średnie koszty wynagrodzenia	Całkowite koszty wynagrodzeń/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników
<i>Wydajność i produktywność</i>	
Przychód na jednego pracownika	Przychody całkowite/liczba wszystkich zatrudnionych
Produktywność (przychodowa)	Przychód na jednego pracownika/średnie wynagrodzenie pracownika
Dotacja podmiotowa na jednego pracownika	Dotacja podmiotowa/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników



Wskaźnik wykorzystania czasu pracy	(Czas przepracowany w godzinach wchodzących w skład etatu + przepracowane godziny nadliczbowe)/suma godzin pracy wszystkich pracowników wynikająca z umów o pracę) * 100%
Wskaźnik realizacji przedsięwzięć kulturalnych	(Liczba zrealizowanych przedsięwzięć kulturalnych/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
<b>Stan i struktura zatrudnienia</b>	
Liczba klientów na jednego pracownika	Liczba klientów/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników
Odsetek pracowników artystycznych	(Liczba pracowników artystycznych/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
Odsetek pracowników na stanowiskach kierowniczych	(Liczba pracowników na stanowiskach kierowniczych/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
Odsetek pracowników z wykształceniem: (1) wyższym, (2) średnim, (3) podstawowym	(Liczba pracowników z wykształceniem (1), (2), (3) /liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
Przeciętny wiek pracowników	Suma liczby lat wszystkich pracowników / liczba wszystkich zatrudnionych pracowników
Odsetek pracowników szkolonych	Liczba pracowników, która wzięła udział w szkoleniach/ liczba wszystkich zatrudnionych pracowników
<b>Mobilność pracowników</b>	
Średni okres zatrudnienia	Łączny okres zatrudnienia pracowników/liczba zatrudnionych pracowników
Wskaźnik zatrudnienia	(Liczba nowo zatrudnionych/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
Wskaźnik zwolnień	(Liczba zwolnionych pracowników/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
<b>Zaangażowanie pracowników i satysfakcja z pracy</b>	
Odsetek pracowników znających strategię instytucji	(Liczba pracowników znających strategię instytucji/ liczba ankietowanych pracowników) * 100%
Odsetek pracowników utożsamiających się ze strategią instytucji	(Liczba pracowników utożsamiających się ze strategią instytucji/liczba ankietowanych pracowników) * 100%
Wskaźnik występowania konfliktów w pracy	(Liczba konfliktów w pracy/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników) * 100%
Odsetek pracowników wyrażających zadowolenie z pracy	(Liczba pracowników wyrażająca zadowolenie z wykonywanej pracy/liczba ankietowanych pracowników) * 100%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Poczowski i Miś (2002, s. 21–23); Bernais i Ingram (2005, s. 35–47); Sierpińska i Niedbała (2003, s. 105–106).

Analiza wskaźnikowa poszczególnych obszarów zarządzania zasobami ludzkimi dostarcza informacji o kosztach pracy, strukturze zatrudnienia, fluktuacjach kadry pracowniczej oraz o zaangażowaniu pracowników w pracę. W przypadku instytucji kultury szczególnie istotna jest analiza kosztów osobowych oraz produktywności zatrudnionych pracowników. W większości przypadków koszty wynagrodzeń stanowią istotną pozycję w budżetach jednostek kultury. W związku z powyższym ważne jest kontrolowanie ich poziomu, dążenie do ich optymalizacji oraz poszukiwanie sposobów efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów ludzkich. Istotne jest również zwrócenie uwagi na zaangażowanie pracowników w wykonywaną pracę. Wysoki poziom ich zaangażowania może być podstawowym czynnikiem trwałego sukcesu całej organizacji (Borowiec, 2007, s. 106). Przykładowo, wizerunek muzeum będzie w dużym stopniu zależał od tego, w jaki sposób personel kas biletowych udzielał odpowiedzi na zadane pytania. Należy bowiem zauważyć, że pracownicy kas biletowych nie tylko sprzedają bilety, lecz także swoim zachowaniem decydują o wrażeniu, jakie po opuszczeniu muzeum zachowają o nim zwiedzający (Matt, 2006, s. 165).

W celu realizacji zadań controllingu personalnego zasadne jest zastosowanie narzędzi budżetowania kosztów zasobów ludzkich, systemu informacyjnego (rachunek kosztów zasobów ludzkich, wskaźnik) i sprawozdawczości, która umożliwi porównanie wartości w czasie oraz konfrontację planu z wykonaniem. W przypadku controllingu zarówno personalnego przedsiębiorstwa, jak i instytucji kultury można zastosować następujące narzędzia:

- portfolio personalne – polegające na opracowaniu siatki współrzędnych opartej na wartościach ilościowych i jakościowych, która tworzy podstawę do klasyfikacji poszczególnych pracowników<sup>13</sup>,
- krzywa życia zasobów ludzkich – opiera się na założeniu, że pracownicy przechodzą przez cztery fazy rozwoju, począwszy od momentu zatrudnienia aż do momentu odejścia z firmy. Wiedza dotycząca cyklu życia zasobów ludzkich ułatwia wybór odpowiedniej strategii personalnej (Pocztowski, 1996, s. 148),
- analiza mocnych i słabych stron zatrudnionych pracowników (SWOT)<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Szerzej w: Lipka (2000, s. 101).

<sup>14</sup> Szerzej w: Bernais (2005, s. 33–35).

Podsumowując: controlling personalny w instytucji kultury powinien wspomagać szeroko rozumiane procesy zarządzania zasobami ludzkimi, przeciwdziałać podejmowaniu błędnych decyzji w polityce personalnej, pomagać w procesie dostosowania zasobów ludzkich do rzeczywistych potrzeb organizacji oraz we właściwym wykorzystaniu potencjału pracy (Sekuła, 1999, s. 61). Podobne zadania controllingu personalnego można wyróżnić w firmach działających na warunkach komercyjnych.

#### 2.5.4. Controlling usług i projektów w instytucji kultury

Projekt w instytucjach kultury, w odróżnieniu od rutynowego procesu, jest jednorazowym zadaniem określonym co do celu jego realizacji, czasu trwania oraz przydzielonych zasobów. U podstaw takiej definicji projektów leży założenie, że instytucja kultury cyklicznie realizuje pewne zadania (usługi) oraz podejmuje się realizacji zadań o charakterze jednorazowym (projekty). Zarówno, usługi, jak i projekty powinny mieścić się w zakresie misji realizowanej przez instytucję kultury. Na przykład, w muzeum jako usługę należy traktować stałe wystawy, a jako projekt – wystawy czasowe. Jeżeli instytucja ma możliwość wprowadzenia takiego podziału, warto, aby to uczyniła i oddzielnie dokonywała analizy ekonomicznej rutynowych usług i projektów. Takie podejście jest uzasadnione chociażby ze względu na różny charakter kosztów związanych z obydwoma zadaniami. Usługi kulturalne będą obciążane kosztami stałymi (np.: wynagrodzenia wynikające z umów o pracę, koszty wynajmu), nie muszą mieć z góry określonego horyzontu czasowego oraz wskazanego menedżera odpowiedzialnego za ich realizację (dyrektor instytucji może odpowiadać za prawidłowy przebieg realizacji oferowanych usług). Natomiast projekty (np. wystawy czasowe w muzeum) będą zazwyczaj obciążane kosztami zmiennymi, będą miały określony horyzont czasowy, wyznaczonego kierownika projektu oraz przydzielony mu zespół projektowy. W przypadku wymienionych niżej instytucji kultury podział na usługi i projekty może wyglądać następująco:

- teatr: usługi – spektakle wystawiane cyklicznie, projekty – spektakle gościnne innych teatrów,
- filharmonia: usługi – cykliczne koncerty symfoniczne, kameralne oraz edukacyjne, projekt – jednorazowe gościnne występy orkiestr symfonicznych, koncerty gwiazd międzynarodowych,

- biblioteka: usługi – zapewnienie dostępu do literatury, projekty – spotkania z autorami, promocje książek, wieczorki poetyckie,
- galeria sztuki – usługi – organizacji wystaw dzieł sztuki, projekty – spotkania z artystami.

Mianem controllingu projektów określa się interdyscyplinarny system sterujący, pełniący funkcję koordynacyjną, dostarczający kierownictwu projektu, potrzebnych informacji do podejmowania właściwych decyzji zmierzających do osiągnięcia celów projektu (Oeppen, 2003, s. 17). Jest to zatem system ukierunkowany na realizację celów, który łączy w sobie elementy planowania, kontroli i organizacji (Oeppen, 2003, s. 23). Wśród zadań stojących przed controllingiem projektów w instytucjach kultury należy wymienić<sup>15</sup>:

- ustalenie ceny usługi oferowanej w ramach projektu (przy ustalaniu ceny należy brać pod uwagę koszty, ale przede wszystkim cena powinna zostać ustalona na poziomie zapewniającym dostęp usługi, oferowanej w ramach projektu, dla docelowej grupy klientów),
- wsparcie przy planowaniu terminów realizacji poszczególnych działań w ramach projektu (opracowanie harmonogramu rzeczowo-finansowego),
- dostarczenie informacji odnośnie do skutków poszczególnych decyzji dotyczących realizowanego projektu,
- koordynację działań związanych z realizacją projektu,
- kontrolę stopnia wykorzystania czynników wytwórczych,
- opracowanie budżetu projektu,
- planowanie i kontrolę efektywności finansowej i społecznej realizowanych projektów (Peemöller, 1990, s. 300),
- bieżące sterowanie i kontrolę kosztów projektu, stopnia zaawansowania prac oraz terminów realizacji poszczególnych zadań,
- kontrolę jakości (określenie pożądanego kształtu projektu oraz ustalenie kształtu faktycznego),
- przygotowanie sprawozdania końcowego (określenie stopnia realizacji celów, analizę realizacji budżetu).

Ważnym zadaniem controllingu projektów w instytucji kultury będzie wydzielenie odpowiednich obszarów controllingu oraz opracowanie

---

<sup>15</sup> Na podstawie: Niedbała (2008, s. 58–60); Lachnit (1994, s. 37–50).

dla każdego z nich mierników pozwalających ocenić stopień realizacji zamierzonych celów. W tabeli 2.4 zaprezentowano propozycję podziału controllingu projektów instytucji kultury na obszary oraz przykłady przypisanych im wskaźników.

**Tabela 2.4.** Wskaźniki controllingu projektów realizowanych przez instytucję kultury

Wskaźnik	Sposób obliczenia
<i>Obszar finansowy zarządzania projektami</i>	
Udział kosztów projektu w całkowitych kosztach	Koszty danego projektu/całkowite koszty instytucji
Wskaźnik pokrycia kosztów realizacji wydarzenia kulturalnego przychodami ze sprzedaży biletów	Przychody ze sprzedaży biletów na dane wydarzenie kulturalne/koszty organizacji danego wydarzenia kulturalnego
Wskaźnik pokrycia kosztów realizacji wydarzenia kulturalnego dotacją celową	Wartość dotacji celowej przyznanej na dane wydarzenie kulturalne/koszty organizacji danego wydarzenia kulturalnego
Średnie koszty realizacji projektu	Całkowite koszty realizacji wszystkich projektów kulturalnych/liczba wszystkich zrealizowanych projektów
<i>Efektywność projektów</i>	
Efektywność projektu (liczba odwiedzających)	Koszty organizacji danego wydarzenia kulturalnego/liczba odwiedzających dane wydarzenie
Efektywność projektu (przychody ze sprzedaży biletów)	Koszty organizacji danego wydarzenia kulturalnego/przychody ze sprzedaży biletów na dane wydarzenia
<i>Obszar personalny w zarządzaniu projektami</i>	
Czas pracy na rzecz projektu	(Liczba godzin przepracowanych na rzecz projektu/liczba dostępnych godzin prac w danym okresie)*
Zaangażowanie pracowników	Liczba osób zaangażowanych w realizację projektu/liczba wszystkich zatrudnionych pracowników
Wskaźnik dotrzymania terminów realizacji	(Całkowity czas trwania – opóźnienie) / całkowity czas trwania

\* Iloczyn liczby wszystkich pracowników instytucji oraz liczby godzin pracy każdego z nich.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Niedbała (2008, s. 147–149); Fiedler (2001).

Zaprezentowane wskaźniki umożliwiają prowadzenie wieloaspektowych analiz projektów realizowanych w instytucjach kultury. Poza wskazanymi w tabeli 2.4 obszarami kontroli analiza projektów kulturalnych może zostać rozszerzona o badanie charakterystyki klientów oraz poziomu ich satysfakcji z usługi oferowanej w ramach projektu<sup>16</sup>.

W celu realizacji zadań controllingu projektów wskazane jest zastosowanie następujących narzędzi:

- budżetu kosztów i przychodów projektów,
- systemu informacyjnego (system wskaźników, rachunek kosztów projektu – umożliwiający analizę kosztów projektu w różnych przekrojach, np.: w układzie miejsc powstawania, według rodzajów działalności, według rodzajów kosztów),
- system sprawozdawczości, która umożliwi porównanie wartości w czasie oraz porównanie planu z wykonaniem,

Ze względu na złożoność problemu specyfika controllingu projektów realizowanych przez instytucje kultury oraz metody badania ich efektywności zostaną szczegółowo omówione w rozdziale 3.2. niniejszego opracowania.

W przeciwieństwie do projektu usługa kulturalna ma charakter cyklicznie wykonywanego zadania, mieszczącego się w misji instytucji kultury (np. organizacja stałych wystaw w muzeum). W bogatej literaturze przedmiotu nie występuje definicja controllingu usług realizowanych przez instytucje kultury. Kształt takiej definicji można jednak opracować, posługując się analogią między procesem produkcji w przedsiębiorstwie a procesem realizacji usług w instytucji kultury. Bazując na definicji controllingu produkcji, controlling usług w jednostkach kultury można określić jako element systemu controllingu instytucji kultury, który poprzez dostarczenie odpowiednich informacji steruje i koordynuje poszczególne działania w procesie planowania, wytwarzania i kontroli procesu realizacji usług (Nowak, 2003, s. 137–138). Cele, zadania oraz instrumenty wykorzystywane w controllingu usług będą analogiczne w stosunku do tych, które przedstawiono, omawiając controlling projektów. Podobna będzie również konstrukcja wskaźników controllingu usług realizowanych przez instytucję kultury. Jednak w przypadku controllingu usług:

---

<sup>16</sup> Analiza charakterystyki klientów oraz poziomu ich satysfakcji została omówiona w rozdziale 2.5.2 niniejszego opracowania.

- rachunek kosztów powinien ujmować koszty stałe instytucji oraz koszty zmienne oferowanych usług (w przypadku projektów rachunek ten powinien być obciążony kosztami zmiennymi oraz ewentualnie częścią kosztów stałych)<sup>17</sup>,
- będzie występował problem przypisywania kosztów pośrednich, które będą obciążały usługi realizowane przez instytucję (projekty kulturalne nie muszą być obciążane kosztami pośrednimi)<sup>18</sup>,
- analiza efektywności usług powinna zostać przeprowadzona pod kątem racjonalności dysponowania dotacją podmiotową (ze względu na to, że jest ona przekazywana m.in. w celu pokrycia kosztów stałych instytucji). W przypadku projektów analizie należy poddać przede wszystkim efektywność wykorzystania ewentualnych dotacji celowych przekazanych na realizację projektów.

V.H. Peemöller w ramach controllingu produkcji wyróżnia controlling czynników produkcji (Peemöller, 1990, s. 329). Stosując takie kryteria podziału, w przypadku instytucji kultury w zakresie controllingu usług i projektów można wyodrębnić controlling środków trwałych. Zadaniem controllingu w tym obszarze jest wspieranie procesu podejmowania decyzji dotyczących środków trwałych oraz stworzenie systemu informacyjnego, którego celem jest dostarczenie danych potrzebnych do efektywnego wykorzystania tych środków (Liessmann, 1997, s. 22). Controlling środków trwałych w instytucjach kultury miały za zadanie<sup>19</sup>:

- wspieranie kierownictwa instytucji w wyborze spośród alternatywnych możliwości pozyskania środka trwałego (w tym zakresie controlling powinien dostarczać informacji kosztowych, określić umiejscowienie środka trwałego, biorąc pod uwagę atrakcyjność oferty programowej instytucji, cele kulturalne instytucji oraz kwestie związane z bezpieczeństwem),
- działanie na rzecz poprawy efektywności wykorzystania środka trwałego (controlling ma umożliwić planowanie, sterowanie i koordynowanie działań związanych z użytkowaniem środków trwałych w celu optymalnego ich wykorzystania pod kątem realizacji

<sup>17</sup> Problem został szerzej omówiony w rozdziale trzecim niniejszego opracowania.

<sup>18</sup> Jak wyżej.

<sup>19</sup> Na podstawie: Peemöller (1990, s. 316); Nowak (2007, s.103).

misji i celów instytucji kultury. Controlling ma za zadanie planować i kontrolować procesy związane z konserwacją aktywów oraz zapobiegać wystąpieniu ich uszkodzeń),

- doradzanie kierownictwu instytucji w procesie wyłączenia z użytkowania lub zastąpienia środka trwałego (do zadań controllingu należy m.in. pomoc w opracowaniu alternatywnych rozwiązań, ich analiza i wybór rozwiązania optymalnego przy uwzględnieniu strategii oraz misji instytucji kultury).

Podsumowując: controlling usług i projektów steruje procesem realizacji usług i projektów, poprzez planowanie, kontrolę oraz koordynację działań, umożliwia optymalne, ze względu na cele organizacji, pozyskiwanie oraz wykorzystanie posiadanych środków trwałych.

## 2.6. System controllingu w instytucji kultury – wnioski

---

Jak wynika przeprowadzonych rozważań, controlling jest uniwersalnym systemem wspierającym procesy decyzyjne w organizacjach. Należy traktować go jako system sterowania organizacją, który poprzez planowanie, monitorowanie, pomiar dokonań, analizę odchyłeń oraz wprowadzenie ewentualnych działań korygujących ma zapewnić wzrost efektywności funkcjonowania całej organizacji. Wśród długiej listy zadań, jakie stawiane są przed współczesnymi systemami controllingu, należy wymienić przede wszystkim opracowanie i wdrożenie instrumentów umożliwiających realizację podstawowych funkcji controllingu (planowania, kontroli, sterowania oraz zasilania w informację) oraz koordynację działań w procesie efektywniej realizacji usług, do których powołana została instytucje.

Wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie przynosi szereg korzyści. Przede wszystkim controlling zapewnia poprawę efektywności zarządzania oraz daje możliwość uzyskiwania wyników zgodnych z wcześniej przyjętymi założeniami (Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 64–65). Ponadto daje możliwość szybkiej reakcji na zmiany zachodzące na rynku oraz w szeroko pojętym otoczeniu organizacji, co umożliwia dostosowanie oferty do oczekiwań klientów oraz czynników wytwórczych do aktualnie panującej sytuacji (Marciniak i Żmijewski, 1996). Wśród innych korzyści wynikających z wdrożenia controllingu należy wymienić (Sierpińska i Niedbała, 2003):



- usprawnienie i poprawę systemu rejestracji zdarzeń w przedsiębiorstwie,
- udoskonalenie systemu rejestracji zdarzeń w przedsiębiorstwie,
- możliwość dysponowania pełniejszą i bardziej szczegółową informacją, co może prowadzić do większej trafności podejmowanych decyzji,
- realizację funkcji planistycznej i kontrolnej w przedsiębiorstwie.

Systemy controllingu są powszechnie stosowane w przedsiębiorstwach. Wydaje się jednak, że ich uniwersalność i wszechstronność sprawiają, iż mogłyby znaleźć zastosowanie również w organizacjach o innym charakterze, w tym w instytucjach kultury. W powyższych podrozdziałach podjęto próbę określenia funkcji i zadań controllingu w instytucjach kultury. Z przeprowadzonych analiz wynika, że może on w ich przypadku pełnić funkcje podobne do tych, które powierza się mu w przedsiębiorstwach. Instytucje kultury, podobnie jak przedsiębiorstwa, powinny planować, prowadzić analizę odchyień planów od rzeczywistych wyników i na tej podstawie wdrażać działania korygujące, prowadzące do poprawy efektywności funkcjonowania całej organizacji. System controllingu w instytucji kultury, podobnie jak w firmach działających na warunkach komercyjnych, powinien sprzyjać koordynacji działań podejmowanych przez organizację oraz dostarczać informacje potrzebne w procesie zarządzania oraz efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów. Oczywiście, mimo że funkcje controllingu w przedsiębiorstwach oraz instytucjach kultury są podobne, wdrożenie go w instytucji kultury wymaga jego dostosowania do specyfiki tego typu organizacji. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na różnice w definicji efektywności przedsiębiorstwa oraz organizacji typu non profit prowadzących działalność kulturalną. W przypadku przedsiębiorstw efektywność mierzona jest wartością osiąganych wyników finansowych, natomiast w przypadku instytucji kultury nacisk kładzie się na szeroko rozumiany stopień realizacji misji danej instytucji. Mimo tych różnic, zadania stawiane przed systemami controllingu w omawianych organizacjach są jednak podobne. Ponadto analiza dokonana w niniejszym rozdziale wskazuje na to, że zastosowanie systemów controllingu w instytucjach kultury może wpływać na poprawę skuteczności ich działania oraz pomagać w określeniu i realizacji strategicznych i operacyjnych celów.

W kolejnym rozdziale przedstawiono wyniki przeprowadzonej analizy możliwości zastosowania wybranych narzędzi controllingu w instytucjach kultury. Szczególną uwagę poświęcono działaniom dostosowawczym, jakie należy podjąć w celu skutecznej implementacji tych instrumentów w środowisku instytucji kultury. Dokonano również oceny zasadności stosowania tych narzędzi w tego typu instytucjach oraz podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy omawiane narzędzia faktycznie mogą wspierać procesy zarządzania, w jakim stopniu mogą przyczynić do poprawy skuteczności zarządzania organizacją, podejmowania właściwych decyzji oraz na ile mogą wspierać procesy efektywnej realizacji misji, opierając się na powierzonych aktywach.

## Rozdział 3

---

# NARZĘDZIA STOSOWANE W CONTROLLINGU ORAZ MOŻLIWOŚCI W ZAKRESIE ICH IMPLEMENTACJI W INSTYTUCJACH KULTURY

---

Controlling stanowi system sterowania organizacją, który wspiera jej adaptację do warunków panujących w szybko zmieniającym się otoczeniu. Realizacja tego zadania wymaga stworzenia odpowiednio dobranych narzędzi, które będą stanowiły podstawowy element systemu controllingu. Narzędzia te mogą zostać sklasyfikowane w dwóch grupach: narzędzia (instrumenty) controllingu strategicznego oraz narzędzia (instrumenty) controllingu operacyjnego. Controlling strategiczny wspomaga organizację w realizacji zamierzeń długookresowych, co czyni go ściśle związanym z zarządzaniem strategicznym. Spełnia on wiele zadań na każdym etapie wdrażania i realizacji strategii, czyli kolejno na etapie: analizy strategicznej, formułowania strategii, wdrażania i realizacji strategii oraz kontroli strategicznej (Nowak, 2003, s. 44). Wśród narzędzi stosowanych w ramach controllingu strategicznego należy wymienić metody wykorzystywane w diagnozie strategicznej, takie jak analiza SWOT, analiza 5 sił M. Portera, łańcuch tworzenia wartości, analizę cyklu życia produktu, benchmarking, analiza portfelową (macierz BCG, macierz GE), ocena opłacalności projektów oraz strategiczna karta wyników (Nowak, 2003; Nowak, 2008). Wszystkie wymienione narzędzia, poza strategiczną kartą wyników, mają za zadanie wspierać proces analizy strategicznej. Natomiast sama strategiczna karta wyników umożli-

liwia przełożenie planów strategicznych na plany operacyjne oraz pozwala kontrolować skuteczność realizacji przyjętej strategii.

Jak już wskazano, controlling operacyjny jest zorientowany na sterowanie wewnętrznych procesów w celu optymalizacji zysku organizacji w krótkich horyzontach czasowych (Nowak, 1996). W jego ramach dochodzi do przełożenia celów strategicznych na plany operacyjne oraz weryfikacji koncepcji strategicznych na poziomie operacyjnym. Do podstawowych instrumentów controllingu operacyjnego należy zaliczyć: wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników, analizę prognozy rentowności, budżetowanie, analizę wskaźnikową.

W dalszej części opracowania zostaną omówione najważniejsze instrumenty controllingu – zarówno strategicznego, jak i operacyjnego w kontekście możliwości ich implementacji oraz skuteczności działania w instytucjach kultury. W ramach analizy narzędzi controllingu strategicznego zostanie zaprezentowana strategiczna karta wyników oraz badanie oceny opłacalności projektów kulturalnych, natomiast w zakresie controllingu operacyjnego analizie poddany zostanie rachunek kosztów i wyników oraz proces budżetowania.

### 3.1. Strategiczna karta wyników

---

Warunkiem przetrwania przedsiębiorstw oraz innych organizacji działających w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu jest dobór właściwej strategii oraz skuteczna jej realizacja. Strategia najczęściej jest rozumiana jako długofalowy plan działania, zawierający cele organizacji oraz sposoby ich osiągnięcia (Koźmiński i Piotrowski, 1999, s. 156). Zgodnie z teorią i praktyką zarządzania proces formułowania strategii organizacji powinien rozpocząć się od określania wizji i misji instytucji. Wizja określa pożądany, przyszły kształt organizacji i jej miejsce w otoczeniu. Jest wyrażaniem intencji i aspiracji bez szczegółowego określenia sposobów i środków osiągnięcia celów. Natomiast misja stanowi ogólny cel organizacji (wyróżniający ją spośród innych organizacji), oparty na przesłankach planu, uzasadniający istnienie organizacji. Każda organizacja musi zadać sobie pytania: „Dokąd zmierza?”, „Dlaczego?” i „Jaką drogę należy wybrać, aby tam dotrzeć?” (Teicholz, 2001). Następnie powinna opracować plany działania, zatwierdzić je i wdrożyć.

Potrzebę planowania strategicznego w organizacjach non profit, w tym instytucjach kultury, już dawno zauważyli specjaliści od zarzą-

dzania. J. Bryson w opracowaniu *A Strategic Planning Process for Public and Non-profit Organizations* podkreśla, że wdrożenie zarządzania strategicznego w organizacjach non profit może im pomóc w (Bryson, 1988):

- myśleniu strategicznym,
- określaniu kierunków rozwoju oraz działania,
- podejmowaniu decyzji z myślą o przyszłych ich konsekwencjach,
- rozwijaniu spójnej bazy do podejmowania decyzji,
- rozwiązywaniu problemów organizacyjnych,
- poprawie wyników prowadzonej działalności,
- szybkim reagowaniu w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu,
- implementacji pracy zespołowej.

Ponadto J. Bryson określa pytania, jakie powinni postawić menedżerowie w procesie budowania planu strategicznego dla hipotetycznego muzeum (Bryson, 1988, s. 63):

- Jaki rodzaj odbiorców będzie zainteresowany oferowanym programem?
- Jakich innych usług, poza organizacją wystaw, oczekują ludzie od muzeum?
- Jakie eksponaty/przedmioty musi fizycznie posiadać muzeum w celu stworzenia odpowiedniego środowiska do nauki oraz rozwijania zainteresowań związanych z misją muzeum?
- Jaki rodzaj personelu jest potrzebny w celu organizacji i realizacji planowanego programu?
- Jaki udział w ofercie mają mieć wystawy stałe, a jakie tymczasowe?
- Jakie są finansowe i operacyjne uwarunkowania realizacji misji w ciągu najbliższych 5 lat?

Obecnie dostępnych jest coraz więcej przykładów instytucji oraz badań, z których wynika, że liderzy organizacji non profit są coraz bardziej zainteresowani wdrożeniem strategicznego zarządzania w zarządzanych przez nich organizacjach (Bryson i Einsweiler, 1988). Publikacje o tematyce zarządzania w organizacjach non profit zawierają wskazówki dotyczące implementacji planów strategicznych oraz ewentualnych problemów, jakie mogą się pojawić na etapie ich tworzenia i wdrażania. Na przykład American Association of Museums w opublikowanym raporcie *New Visions*, w ramach wdrażania strategicznego zarządzania, zaleca dogłębną analizę i dialog nad priorytetami muzeum, ze szczególnym uwzględnieniem roli instytucji w edukacji oraz inte-

gracji społecznej (American Association of Museums, 1996). Dalej w raporcie można przeczytać, że dobrze opracowany plan strategiczny będzie wspierać muzeum w procesie rozpoznawania szans i przewidywaniu problemów, jednocząc personel w działaniach zmierzających w wyraźnie określonym kierunku oraz alokacji ograniczonych zasobów w taki sposób, aby możliwe było osiągnięcie wytyczonych celów w określonym czasie.

Na problemy związane z wdrożeniem zarządzania strategicznego w instytucjach kultury zwraca również uwagę W. Phillips. Jego zdaniem organizacje non profit potrzebują planowania strategicznego, a jego wdrożenie jest możliwe nawet w okresie kilku miesięcy, ale tylko wtedy, jeżeli jest „pozytywny” klimat organizacyjny. Większość muzeów, ze względu na stosowane przez wiele lat podejście biurokratyczne, potrzebuje jednak więcej czasu na wdrożenie nowych sposobów zarządzania. Zmiany są problematyczne, szczególnie dla organizacji zorientowanych na procesy wewnętrzne, hierarchiczną i niespójną komunikację. Zarządzanie zmianą w takich warunkach wymaga precyzyjnej oceny aktualnej sytuacji muzeum oraz przyszłych możliwości, obejmujących wewnętrzną i zewnętrzną perspektywę przy uwzględnieniu nietypowych oczekiwań różnych grup interesariuszy (Phillips, 1998).

Podsumowując: przedsiębiorstwa oraz organizacje non profit, działające wspólnie w konkurencyjnym, pełnym zagrożeń otoczeniu, potrzebują narzędzi umożliwiających im formułowanie, implementację i kontrolę realizacji strategii. Wyniki osiągnięte przez organizacje zależą od właściwie opracowanej strategii oraz od skutecznej realizacji celów w niej zapisanych. Aby opracować i wdrożyć strategię oraz kontrolować, w jakim stopniu realizowane są planowane zamierzenia strategiczne, należy zastosować odpowiednie narzędzia kontroli zarządczej, dostosowane do specyfiki danej organizacji (Nowak, 2009, s. 314–315).

### 3.1.1. Strategiczna karta wyników jako instrument implementacji strategii i pomiaru rezultatów

Skutecznym narzędziem umożliwiającym implementację strategii oraz wspomagającym jej realizację jest strategiczna karta wyników (określana również jako zrównoważona karta wyników – Balanced Scorecard). Stanowi ona uniwersalne narzędzie przełożenia wizji i strategii organizacji na zestaw logicznie powiązanych mierników efektywności (Kaplan i Norton, 2001).

Twórcy zrównoważonej karty wyników – R.S. Kaplan i D.P. Norton – wyodrębnili cztery perspektywy, obejmujące swym zakresem różne obszary działalności przedsiębiorstwa (Kaplan i Norton, 1996, s. 43). Są to (Nowak, 2008, s. 124):

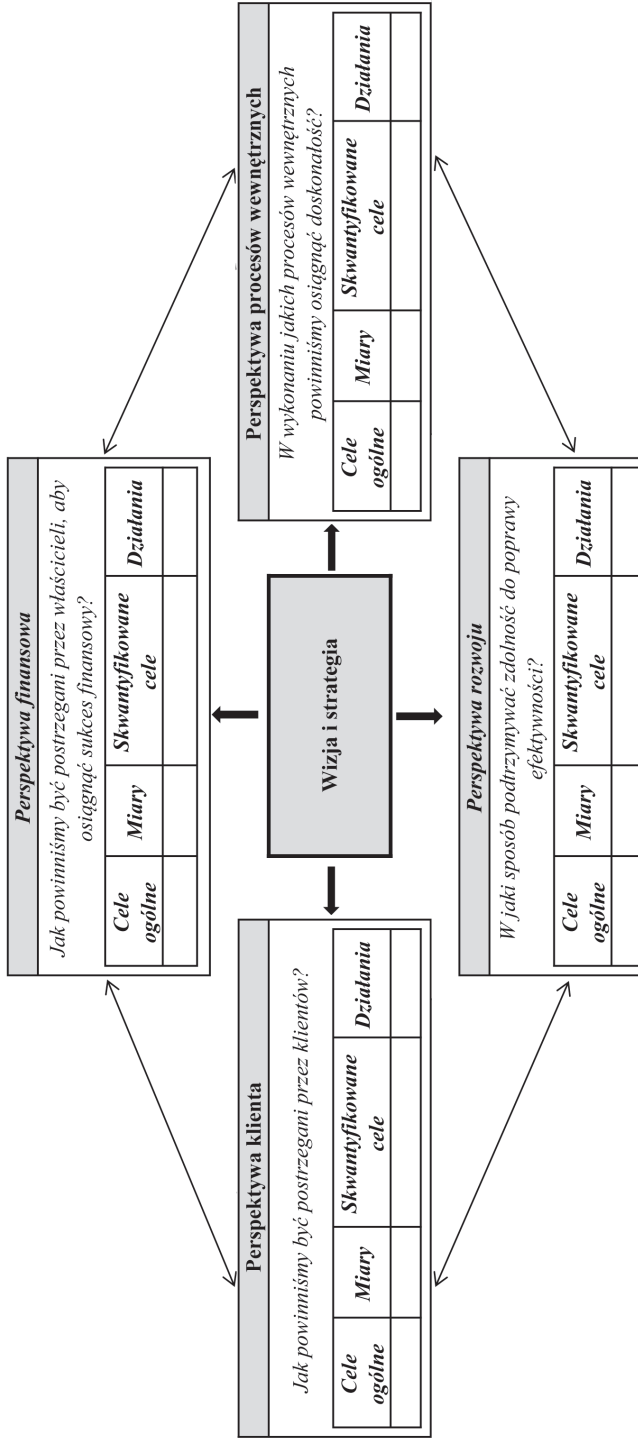
- perspektywa finansowa – umożliwiająca udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak powinniśmy być postrzegani przez właścicieli, aby osiągnąć sukces finansowy,
- perspektywa klientów – umożliwiająca udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak powinniśmy być postrzegani przez klientów, aby zrealizować naszą wizję,
- perspektywa procesów wewnętrznych – umożliwiająca udzielenie odpowiedzi na pytanie, w wykonywaniu jakich procesów wewnętrznych powinniśmy osiągnąć doskonałość, aby usatysfakcjonować właścicieli,
- perspektywa rozwoju (perspektywa uczenia się i wzrostu) – umożliwia udzielenie odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób podtrzymywać zdolność do poprawy efektywności, aby zrealizować wizję.

W ramach każdej z wymienionych perspektyw przedsiębiorstwo określa swoje strategiczne zamierzenia, mierniki realizacji tych zamierzeń oraz ich wartości docelowe, jak również działania, jakie należy podjąć, aby osiągnąć zamierzone cele (Nowak, 2008, s. 122).

Zrównoważona karta wyników łączy przyjęte w poszczególnych perspektywach cele i mierniki, za pomocą relacji przyczynowo-skutkowych. Logiczne powiązanie celów i mierników z poszczególnych perspektyw uświadamia, w jaki sposób realizacja celów w jednej perspektywie przekłada się na osiągnięcie zamierzonych celów w innych perspektywach (Nowak, 2008, s. 123). Z jednej strony, zrównoważona karta wyników umożliwia przełożenie strategii na konkretne działania, z drugiej – stosowanie tego narzędzia pozwala na pomiar dokonań organizacji oraz analizę stopnia realizacji zamierzonych celów. Schemat zrównoważonej karty wyników przedstawiono na rysunku 3.1.

Zrównoważona karta wyników dostarcza kompleksowy obraz działania całego przedsiębiorstwa, umożliwiając analizę i ocenę w czterech perspektywach. Nie powinna ona pomijać żadnego z kluczowych dla organizacji mierników działalności, jednak nie może zawierać zbyt dużej liczby miar, ponieważ mogłoby to prowadzić do powstawania „szumu informacyjnego” i problemów w identyfikacji miar istotnych i mniej istotnych (Sobańska, 2006, s. 458).

Rysunek 3.1. Schemat strategicznej karty wyników



Źródło: Kaplan i Norton (1996, s. 9).



Ważnym elementem strategii każdej firmy jest klient i polityka firmy wobec niego. Zrównoważona karta wyników, jako kompleksowe narzędzie służące implementacji strategii oraz pomiarowi dokonań przedsiębiorstwa, pozwala przekładać strategiczne zamierzenia organizacji wobec klientów na system miar, odzwierciedlający istotne z perspektywy klienta aspekty prowadzonej działalności. Dzięki temu instytucja otrzymuje instrument, który umożliwia weryfikację słuszności strategii przyjętej wobec klientów oraz ewaluację osiąganych rezultatów (porównanie planu z wykonaniem). Miernikami charakterystycznymi dla tej perspektywy są: poziom satysfakcji klientów, czas realizacji zamówienia, jakość oferowanych usług, dóbr, koszty oferowanego produktu.

Logicznym uzupełnieniem perspektywy klienta jest perspektywa procesów wewnętrznych. Wskazuje ona, czy firma jest organizacyjnie przygotowana do spełniania oczekiwań klientów. Aby usatysfakcjonować klienta, należy zwrócić uwagę na to, czy wewnętrzne procesy zachodzące w przedsiębiorstwie wychodzą naprzeciw jego potrzebom (Sobańska, 2006, s. 464). Do najczęściej stosowanych w tej perspektywie mierników należy zaliczyć: czas trwania poszczególnych procesów wytwórczych, przeciętny czas potrzebny na zrealizowanie zamówienia, czas potrzebny na wyprodukowanie wyrobu, koszty realizacji kolejnych działań operacyjnych, odsetek wadliwie wykonanych produktów, czas opóźnień, liczbę przeterminowanych zleceń.

Sukces organizacji zależy przede wszystkim od skuteczności i trafności podejmowanych działań w perspektywie klientów oraz procesów wewnętrznych. W obecnie dynamicznie zmieniającym się otoczeniu coraz większe znaczenie ma jednak umiejętność organizacji dotycząca uczenia się i adaptowania do nowych warunków, w których przychodzi jej funkcjonować. Ze względu na to, budując skuteczną strategię, nie można zapomnieć o istocie rozwoju i uczenia się wyrażanej w kolejnej perspektywie strategicznej karty wyników. Perspektywa rozwoju identyfikuje zasoby, które organizacja musi rozwijać, aby stworzyć podstawy długoterminowego progresu, ewolucji i doskonalenia. Zdolność organizacji do uczenia się i rozwoju może być mierzona za pomocą takich wskaźników jak: satysfakcja pracowników, liczba szkoleń, produktywność pracowników, wskaźnik dostępności do systemów informacyjnych, liczba technologicznych innowacji.

Swoiste podsumowanie przedstawionych perspektyw stanowi perspektywa finansowa. W jej ramach dochodzi do pomiaru finansowych

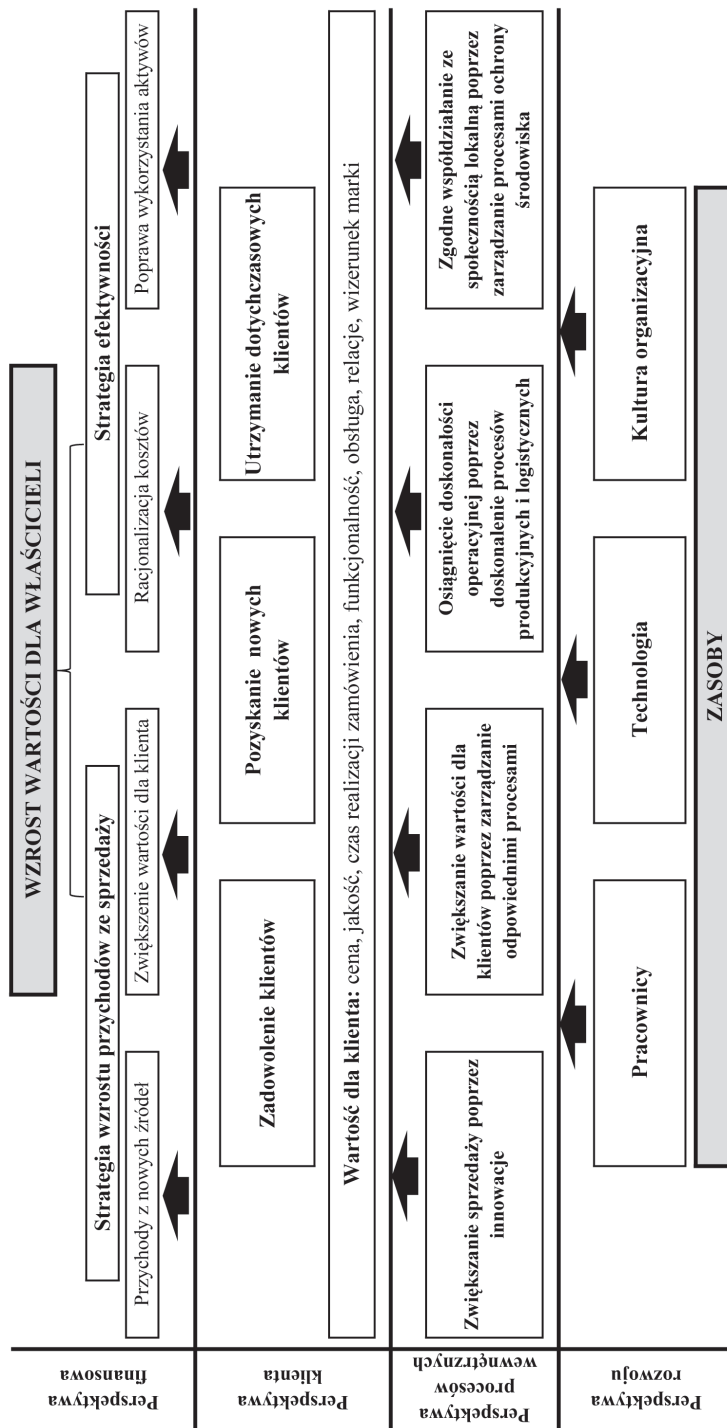
efektów prowadzonej przez przedsiębiorstwo strategii działania (strategii obejmującej relacje z klientami, zarządzanie procedurami wewnętrznymi oraz kwestie związane z rozwojem organizacji). Wśród typowych mierników stosowanych w tej perspektywie można wskazać: rentowność kapitału własnego (ROE), rentowność sprzedaży (ROS), wartość rynkową przedsiębiorstwa, ekonomiczną wartość dodaną (EVA), wzrost zysku.

Na proces tworzenia zrównoważonej karty wyników składa się kilka etapów. Podstawą jej budowania jest określenie misji i wizji organizacji. Na podstawie misji i wizji organizacji powstaje strategia. W procesie jej formułowania należy przede wszystkim uwzględnić zewnętrzne i wewnętrzne czynniki wpływające na działalność organizacji oraz jej mocne i słabe strony (Sobańska, 2006, s. 293). Na tym etapie istotne jest dokonanie analizy makrootoczenia, analizy branży oraz otoczenia konkurencyjnego instytucji. W ramach strategii powinny zostać określone cele strategiczne, będące uszczegółowieniem celów istnienia i działania określonych przez wizję i misję organizacji (Skowronek-Mielczarek i Leszczyński, 2007, s. 82).

Kolejnym etapem tworzenia zrównoważonej karty wyników jest mapowanie strategii, polegające na wizualnym przedstawieniu strategicznych celów przedsiębiorstwa oraz relacji zachodzących między nimi (Kaplan i Norton, 2000). Kluczowe cele porządkuje się według czterech perspektyw karty wyników, w taki sposób, aby wskazać powiązania między nimi oraz ich wpływ na realizację strategii. W ten sposób powstaje mapa strategii, prezentująca związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy poszczególnymi celami organizacji, z perspektywy realizacji misji i wizji organizacji. W praktyce mapa stanowi zestaw wzajemnych zależności przyczynowo-skutkowych pomiędzy celami strategicznymi karty wyników, wyrażonymi w czterech logicznie powiązanych ze sobą obszarach: finansowym, relacji z klientami, procesów wewnętrznych oraz rozwoju (Kowal, 2009). Twórcy zrównoważonej karty wyników opracowali również przykładowy schemat mapy strategii, który został przedstawiony na rysunku 3.2.

Realizacja celów strategicznych organizacji jest możliwa wyłącznie wtedy, gdy poszczególnym jednostkom organizacyjnym, lub w niektórych przypadkach nawet poszczególnym pracownikom, zostaną przypisane cele, których realizacja jest konieczna z perspektywy osiągnięcia celów nadrzędnych instytucji. Innymi słowy: konieczne jest przełożenie celów strategicznych na niższe szczeble zarządzania. W podobny sposób dochodzi również do przeniesienia koncepcji zrównoważonej

Rysunek 3.2. Mapa strategii



Źródło: opracowanie na podstawie Kaplan i Norton (2001, s. 106); Nowak (2008, s. 125).

karty wyników na kolejne centra organizacji. W literaturze przedmiotu proces ten określa się terminami: kaskadowanie celów (przełożenie celów strategicznych przedsiębiorstwa) lub kaskadowanie karty wyników (Feliks, Kowal i Kowal, 2011).

Następnym etapem konstrukcji zrównoważonej karty wyników jest określenie mierników, które pozwolą kontrolować efektywność działań podejmowanych w obszarach wyznaczonych przez mapę strategii. Cztery perspektywy karty wyników prezentują, w jaki sposób organizacja zamierza realizować swoją strategię i jakie mają być tego rezultaty, tzn. jakimi zasobami organizacja musi dysponować (perspektywa rozwoju) i w jaki sposób je alokować (perspektywa procesów), aby spełnić oczekiwania swoich klientów (perspektywa klienta) oraz właścicieli (perspektywa finansowa) (Skowronek-Mielczarek, 2007, s. 84). Kolejne etapy tworzenia zrównoważonej karty wyników zostały przedstawione na rysunku 3.3.



**Rysunek 3.3.** Proces tworzenia zrównoważonej karty wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kaplan i Norton (2001, s. 147–160).

Zgodnie z przedstawionymi rozważaniami kolejne etapy wdrożenia zrównoważonej karty wyników można spisać w postaci następujących punktów:

1. Sformułowanie wizji organizacji.
2. Sformułowanie misji organizacji.
3. Opracowanie strategii:
  - a. analiza makrootoczenia;
  - b. analiza otoczenia konkurencyjnego – analiza „pięciu sił Portera”;
  - c. zdefiniowanie kluczowych czynników sukcesu w branży;

- d. pogrupowanie czynników według ich ważności;
- e. wyselekcjonowanie kluczowych czynników;
- f. analiza czynników wewnętrznych organizacji (analiza SWOT);
- g. opracowanie strategii dla grupy.
4. Opracowanie celów strategicznych.
5. Opracowanie mapy strategii dla zdefiniowanych celów.
6. Opracowanie karty wyników dla całej organizacji.
7. Kaskadowanie karty na niższe poziomy zarządzania (opracowanie celów i kart dla poziomu zarządu, poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz poszczególnych pracowników).
8. Opracowanie mierników zrównoważonej karty wyników.
9. Opracowanie karty monitorowania.
10. Opracowanie systemu motywacyjnego dla pracowników, związanego z wynikami zrównoważonej karty wyników.
11. Wdrożenie zrównoważonej karty wyników.

W kontekście powyższych refleksji strategiczna karta wyników stanowi istotny instrument zarządzania i sterowania działalnością organizacji, mający za zadanie podnoszenie długookresowej efektywności. Wśród zalet stosowania zrównoważonej karty wyników można wskazać to, że<sup>1</sup>:

- wyjaśnia i weryfikuje strategię,
- komunikuje strategię wewnątrz przedsiębiorstwa,
- wiąże cele poszczególnych pracowników, podmiotów wewnętrznych i przedsiębiorstwa jako całości,
- wiąże cele strategiczne z celami krótkookresowymi,
- identyfikuje inicjatywy strategiczne,
- umożliwia prowadzenie okresowych ocen działalności pod kątem realizacji strategii,
- pozwala na skuteczną realizację obranej strategii,
- stanowi system mierników wyników działań mających na celu osiągnięcie efektów długookresowych,
- pozwala zintegrować działalność jednostek organizacyjnych wokół celów strategicznych organizacji,
- prowadzi do zrównoważenia celów i działań w różnych obszarach funkcjonowania organizacji.

---

<sup>1</sup> Na podstawie: Kaplan i Norton (1996), Nowak (2009, s. 477).

Podsumowując, należy wyraźnie zaznaczyć, że zrównoważona karta wyników jest czymś więcej niż tylko zestawem mierników ujętych w czterech perspektywach. Opisuje ona strategię organizacji za pomocą mierników realizacji celów, ujętych w łańcuchach zależności przyczynowo-skutkowych. Prawidłowo zbudowana karta umożliwi zarówno zrozumienie wizji i strategii, jak i monitoring realizacji zamierzonych celów strategicznych.

### 3.1.2. Systemy pomiaru dokonań w instytucjach kultury w kontekście wdrożenia zrównoważonej karty wyników

Literatura dotycząca pomiaru dokonań w instytucjach non profit nie jest z pewnością tak bogata jak ta traktująca o organizacjach nastawionych na generowanie zysków. Poza tym brak w niej konkretnych modeli pokazujących sposoby pomiaru efektywności instytucji non profit. W 1998 roku Forbes przeprowadził przegląd literatury pod kątem oceny stanu badań nad koncepcją pomiaru jakości zarządzania organizacjami non profit (Forbes, 1998, s. 190–200). Zauważył on, że takie organizacje nie posiadają jednego uniwersalnego miernika oceny efektywności prowadzonej działalności, takiego, jaki stanowi rentowność lub stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność komercyjną. Generalnie z badań D. Forbesa wynikało, że organizacje non profit mają problem z budowaniem ilościowych miar (wskaźników) monitorowania stopnia realizacji strategii (Forbes, 1998, s. 183–202).

Potrzebę wdrożenia wskaźników, dzięki którym możliwy będzie pomiar stopnia rozwoju programów artystycznych instytucji kultury opisuje F. Matarasso. Podkreśla, że świat kultury i sztuki zrobił niewiele w celu zbudowania systemów monitorowania wartości i efektywności instytucji kultury. Jego zdaniem zastosowanie takich systemów w instytucjach kultury mogłoby zwiększyć skuteczność i wydajność tych instytucji oraz ich organizacyjną zdolność do osiągania celów (Matarasso, 1996).

Według A. Brooks standardowe miary ekonomiczne (np. stopa zwrotu z inwestycji) nie ujmują misji organizacji non profit. Organizacje tego typu mają przede wszystkim realizować zadania społeczne, a efekty prowadzonej działalności nie muszą przekładać się na poprawę sytuacji finansowej instytucji. W związku z tym może dochodzić do napięć między ekonomiczną stroną prowadzonej działalności a istotą realizacji

misji społecznej. Brooks sugeruje, aby organizacje non profit podejmowały działania sprzyjające maksymalizacji przepływów pieniężnych w obszarach niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością (takie jak poszukiwanie dotacji, efektywne zarządzanie organizacją). Ponadto, jego zdaniem, organizacje non profit powinny prowadzić działalność w taki sposób, aby jak najwięcej środków pozostało na realizację celów statutowych. W związku z powyższym Brooks proponuje wyróżnić dwa obszary monitorowania wydajności organizacji non profit: pierwszy związany z realizacją celów statutowych oraz drugi, związany z efektywnym zarządzaniem całą organizacją (Brooks, 2006, s. 303–312).

Na podstawie założenia, że organizacje non profit potrzebują do zarządzania wielowymiarowe systemy pomiaru wyników wielu autorów prezentuje opracowania zawierające wytyczne dotyczące najlepszych praktyk w zakresie budowania systemów pomiaru dokonań tych instytucji. K. Cameron, T. Connolly, E. Conlon i S. Deutsch zwracają uwagę na istotę stosowania wielowymiarowego systemu oceny efektywności działania instytucji non profit. Ich zdaniem, dzięki jego wykorzystaniu użytkownicy będą mieli dostęp do danych dotyczących zdolności organizacji w zakresie pozyskiwania zasobów (funduszy) oraz danych prezentujących zdolności organizacji w zakresie wykorzystania zasobów w procesie realizacji celów organizacji (Cameron, 1981; Cameron, 1982; Connolly, Conlon i Deutsch, 1980). R. Kanter i D. Summer postulują za stosowaniem krótko- i długookresowych wielowymiarowych wskaźników efektywności działania organizacji non profit (Kanter i Summers, 1987).

W kontekście możliwości zastosowania wielowymiarowych systemów pomiaru w organizacjach non profit R. Sheehan – na podstawie przeprowadzonych badań – dowodzi, że organizacje non profit często mają wyraźnie określoną misję oraz strategię działania, jednak niewiele z nich zbudowało system mierników dostosowany do pomiaru skuteczności ich realizacji. W związku z tym organizacje te nie są w stanie określić, czy realizacja zaplanowanej strategii przebiega w sposób właściwy (Sheehan, 1996).

Głos w sprawie pomiaru dokonań instytucji kultury zabrali autorzy raportu *Renaissance in the Regions: a new vision for England's museums* (2001, <http://>). Opracowali oni zarys modelu do oceny skuteczności działania instytucji kultury, bazujący na systemie wskaźników analizujących następujące obszary działalności: edukacja, dostępność, wpływ na gospodarkę, zbiory, perfekcjonizm w świadczeniu usług, rozwój.

Wskaźniki odzwierciedlają wpływ instytucji kultury na integrację społeczną, procesy uczenia się oraz na gospodarkę. Zostały opracowane przez praktyków oraz naukowców z uwzględnieniem uwarunkowań oraz celów funkcjonowania muzeów, archiwów oraz publicznych bibliotek.

Podobną propozycję systemu monitoringu dokonań muzeum przedstawił O. Paulus. Zgodnie z zaprezentowanym przez niego systemem ocena działalności muzeum powinna być prowadzona w ramach następujących obszarów: ekonomika (analiza kosztów, zapotrzebowania na środki finansowe), kapitał (analiza zbiorów), efektywność (indeksy realizacji zamierzonych celów, przychody ze sprzedaży usług i produktów, wpłaty darowizn, liczba klientów, poziom satysfakcji klientów, zainteresowanie klientów ofertą, korzyści dla konsumentów), efektywność i skuteczność (efektywne wykorzystanie zasobów w procesie realizacji celów organizacji), efektywność, skuteczność oraz gospodarka (wpływ na gospodarkę), efektywność, skuteczność, zasoby oraz gospodarka (porównanie efektów prowadzonej działalności na tle innych organizacji o podobnym charakterze, ocena jakościowa dokonana przez personel, ocena jakościowa dokonana przez darczyńców oraz ocena jakościowa dokonana przez zewnętrznych ekspertów) (Paulus, 2003).

Istotne wytyczne dla budowania systemu pomiaru wydajności instytucji non profit przedstawił Z. Voss i G. Voss (2000). Ich zdaniem skuteczny pomiar efektywności tego typu organizacji spoczywa na jasno określonej misji. Dla poparcia swoich twierdzeń Z. Voss i G. Voss przebadali próbkę niekomercyjnych teatrów w Stanach Zjednoczonych. Przyjęli założenie, że im pełniejsze jest zrozumienie wpływu organizacji i jej „wartości” na interakcje z otoczeniem, tym trafniejsze są podejmowane decyzje, a efektywność podejmowanych działań wyższa. Wyniki prowadzonych badań wskazują, że efektywność organizacji jest związana z organizacyjną „wartością” i orientacją strategiczną. Dlatego, szukając wzrostu wydajności, menedżerowie powinni określić wewnętrzną „wartość” organizacji i orientację strategiczną sprzyjając w ten sposób precyzyjnemu określeniu misji. Ta podstawowa zasada nie jest jednak łatwo implementowana w sektorze sztuki. Jedną z głównych trudności w przypadku sektora kultury jest zrównoważenie ilości zasobów niezbędnych do osiągnięcia doskonałości artystycznej z niezbędnymi do tego celu środkami finansowymi. Wychodząc z założenia, że menedżerowie konfrontują cele artystyczne i estetyczne z wymogami rynkowymi, J. Lampel, T. Lant i J. Shamsie, patrząc na instytucję kulturalną, widzą ją jako organizację, która ewoluuje w złożonym



środowisku zarządzania, gdzie te dwa cele są sprzeczne. Badacze ci twierdzą, że ocena działania instytucji kultury polega na „zrównoważeniu działań” związanych ze swobodą twórczą oraz uwarunkowaniami rynkowymi (Lampel, Lant i Shamsie, 2000).

J. Schuster był jednym z pierwszych, który dokonał przełożenia tych sprzecznych celów na fundamenty kompleksowego modelu do monitorowania efektywności w zakresie prowadzenia działalności artystycznej na zasadach non profit. Wskazuje on na ryzyko związane z stosowaniem ograniczonej liczby wskaźników dla celu monitorowania wydajności instytucji w sektorze kultury. Zakładając, że wskaźniki mogą służyć wielu celom – nie tylko celom oceny działalności instytucji, ale również jako sygnalizatory zagrożeń, twierdzi on, że wykorzystywanie niekompletnego zestawu wskaźników może prowadzić do podejmowania niepożądanych działań. Na przykład organizacja non profit, która kładzie zbyt duży nacisk na monitorowanie budżetu, może poświęcać zbyt wiele uwagi tej dziedzinie działalności, a zbyt mało istotnym aspektem realizacji misji. Niemniej jednak organizacja, która nie uwzględni ograniczeń budżetowych, naraża się na ryzyko utraty wsparcia instytucji finansujących (Schuster, 1997).

Według R. Kushnera i P. Poole’a system oceny efektywności instytucji kultury powinien uwzględniać następujące obszary:

- satysfakcję publiczności, darczyńców i wolontariuszy,
- identyfikację i pozyskiwanie zasobów finansowych i ludzkich,
- skuteczne organizowanie zasobów w technologii w celu produkcji występów artystycznych,
- realizację celów programu artystycznego (Kushner i Poole, 1996).

Aby sprawdzić zasadność stosowania przedstawionych rekomendacji, w drodze wywiadów, analizy dostępnej dokumentacji oraz obserwacji, R. Kushner i P. Poole zebrali dane na temat 19 amerykańskich instytucji teatralnych. Wyniki przeprowadzonego badania dowiodły, że najbardziej efektywne są te organizacje, w których członkowie wykazywali się dużym poziomem zaangażowania w monitoring wszystkich czterech perspektyw efektywności organizacyjnej.

I. Gilhespy określił 10 celów działalności instytucji kultury oraz przypisanych im mierników (Gilhespy, 1999). Należą do nich między innymi: mierniki artystycznej doskonałości, innowacyjności, spójności społecznej, uczestnictwa w wydarzeniach kulturalnych oraz celów finansowych. Gilhespy zauważa, że model do ewaluacji i monitoringu dokonań

organizacji kultury powinien składać się z szerokiego zakresu wskaźników mierzących cele strategiczne organizacji; powinien być wrażliwy na konflikty między poszczególnymi celami strategicznymi, nadawać wagi poszczególnym celom, a wskaźniki powinny być możliwe do zweryfikowania (powinny umożliwiać pomiary w czterech obszarach: ekonomicznym, wydajności, skuteczności oraz jakości) (Gilhespy, 1999). Ponadto, na podstawie opublikowanych w 2001 roku wywiadów z 27 menedżerami sztuki, Gilhespy wskazuje, że instytucje kultury zbyt często koncentrują się na wskaźnikach uczestnictwa w przedsięwzięciach kulturalnych, które są ważne, ale nie dostarczają informacji dotyczących jakościowych aspektów oferty artystycznej, a więc nie są przydatne do porównywania efektywności różnych organizacji kulturalnych (Gilhespy, 2001).

Istotny wkład w budowanie systemów pomiaru dokonań instytucji kultury wnieśli autorzy raportu *Impact evaluation of museums, archives and libraries: available evidence project* (Wavell i in., 2002). Na podstawie przeprowadzonych badań własnych oraz badań dostępnych opracowań ustalili, że wskaźniki oceny działalności instytucji kultury powinny umożliwiać monitoring następujących obszarów:

- poziom zaangażowania odwiedzających (długość czasu spędzonego w instytucji kultury, długość czasu poświęconego na poszczególne wystawy, ekspozycje),
- entuzjazm odwiedzających (forma prowadzenia rozmów przez odwiedzających, reakcja klientów na poszczególne elementy oferty programowej),
- wzbogacenie programu szkolnego,
- poziom zachęcenia do uczenia się (ponowne wizyty, polecenie innym),
- poziom zdobytej wiedzy (zapamiętane fakty),
- wzrost pewności siebie, wzrost poczucia własnej wartości,
- usprawnienia organizacyjne (zmiany postaw pracowników, osiągnięcia, umiejętność realizacji różnego rodzaju przedsięwzięć),
- jakość procesu podejmowania decyzji,
- osiągnięcia na gruncie naukowym,
- poziom satysfakcji w stosunku do oczekiwań.

Dodatkowo autorzy powyższego raportu określili wskaźniki ekonomicznych skutków prowadzonej działalności kulturalnej. Ich zdaniem powinny one koncentrować się na następujących obszarach:

- analiza bezpośredniego wpływu ekonomicznego:
  - wartość dotacji, opłat wstępu oraz sprzedaży towarów,
  - liczba odwiedzających,
  - wartość funduszy kapitałowych,
  - zatrudnienie – liczba zatrudnionych, wartość wynagrodzeń,
  - koszty – wynagrodzenia, poszczególne koszty operacyjne,
  - udział w tworzeniu produktu krajowego brutto,
- analiza pośredniego wpływu ekonomicznego:
  - wpływ na lokalny przemysł i przedsiębiorstwa,
  - wpływ na poziom wydatków turystów,
- analiza kosztów i korzyści:
  - gotowość użytkowników do płacenia za usługi.

Na koniec rozważań związanych z systemami pomiaru dokonań instytucji kultury przedstawiono badania dotyczące wskaźników stosowanych w tego typu instytucjach w Kanadzie. J. Turbide oraz C. Laurin zebrali dane dotyczące mierników oceny działalności od 300 menedżerów instytucji kultury w Kanadzie, w prowincji Quebec (Turbide i Laurin, 2009). Analiza została przeprowadzona na reprezentatywnej próbie, a zatem wyniki mogą stanowić podstawę do wnioskowania na temat całej populacji (całego sektora kultury). Celem prezentowanych prac badawczych była analiza wskaźników oceny dokonań stosowanych przez instytucje kultury. Wskaźniki pogrupowano w siedem następujących kategorii: osiągnięcia artystyczne, satysfakcja publiczności, satysfakcja fundatorów, satysfakcja personelu, zarządzanie finansami, konkurencyjność i wizerunek. Do każdej z kategorii dopasowano od dwóch do pięciu wskaźników, a następnie zapytano respondentów, czy monitorują dokonania instytucji, stosując dany wskaźnik. Wyniki ankiety przedstawiono w tabeli 3.1.

Z danych przedstawionych w tabeli 3.1 wynika, że najczęściej monitorowane są wskaźniki związane z dokonaniami artystycznymi oraz zarządzaniem finansami. Chociaż respondenci twierdzą, że dokonania artystyczne są najważniejsze, tylko 78% instytucji monitoruje dokonania artystyczne, podczas gdy aż ok. 90% analizuje realizację budżetów. Wy tłumaczeniem takiego stanu rzeczy może być fakt, że łatwiej monitorować realizację budżetów, a trudniej osiągnięcia artystyczne.

Ponadto badania wskazują, że menedżerowie kultury jako priorytet postrzegają wzrost zadowolenia klientów oraz darczyńców. Przeprowadzone badania dowodzą, że aż 70% z nich kontroluje wskaźnik związany

z satysfakcją klientów, podczas gdy poszczególne wskaźniki satysfakcji darczyńców są monitorowane w 40–60% przebadanych instytucji.

**Tabela 3.1.** Wskaźniki pomiaru dokonań stosowane w instytucjach kultury

Kategoria	Wskaźnik	Odpowiedzi twierdzące*	Średnia wartość dla danej kategorii
Kategoria 1: Osiągnięcia artystyczne	Osiągnięcia artystyczne	77,89%	77,89%
Kategoria 2: Satysfakcja klientów	Satysfakcja z programu	70,53%	67,72 %
	Zadowolenie z jakości obsługi	55,79%	
	Wzrost liczby klientów	76,84%	
Kategoria 3: Satysfakcja darczyńców	Zadowolenie organizacji dotujących	63,16%	54,74%
	Uznanie dawców	40,00%	
	Wzrost środków pochodzących od sponsorów	61,05%	
Kategoria 4: Zadowolenie personelu	Czas poświęcony na zarządzanie projektami	32,63%	54,53%
	Zadowolenie pracowników etatowych	55,79%	
	Zadowolenie pracowników zatrudnionych na czas określony	63,16%	
	Zadowolenie artystów	70,53%	
	Zadowolenie wolontariuszy	50,53%	
Kategoria 5: Zarządzanie finansami	Kontrola kosztów produkcji	80,00%	70,53%
	Przychody i koszty	42,11%	
	Aktualny wynik w zestawieniu z budżetem	89,47%	
Kategoria 6: Wzrost i konkurencyjność	Udział w rynku	10,53%	23,86%
	Nowe programy (innowacje)	17,89%	
	Zwrot na kosztach promocji i reklamy	43,16%	
Kategoria 7: Wizerunek i reputacja	Wizerunek w środowisku artystycznym	64,21%	59,48%
	Wizerunek w szerszym społeczeństwie	54,74%	

\* Respondenci zostali zapytani o to, czy monitorują dany wskaźnik.

Źródło: Turbide i Laurin (2009).

Druga część prezentowanego badania dotyczyła istotności stosowanych wskaźników z punktu widzenia ankietowanych menedżerów. W ramach badania instytucje kultury zostały poproszone o przygotowanie listy najwyżej 5 najważniejszych wskaźników obecnie stosowanych w organizacji oraz rankingu tych wskaźników pod względem ich priorytetowości. W sumie respondenci przekazali listę 450 wskaźników (średnio 4,5 na organizację), na podstawie której stworzono zestaw 66 najczęściej stosowanych mierników. Następnie, zgodnie z filozofią zrównoważonej karty wyników R. Kaplana i D. Nortona, zaklasyfikowano poszczególne wskaźniki do jednej z czterech perspektyw. Okazało się, że najliczniej jest reprezentowana perspektywa finansowa – 81% respondentów wskazało przynajmniej jeden wskaźnik finansowy. Natomiast najwyżej w rankingu priorytetowości znalazł się wskaźnik oceny artystycznych dokonań (średnia pozycja w rankingu 1,93). Tylko 20% respondentów określiło wskaźniki związane z procesami wewnętrznymi. Powyższe wyniki dowodzą, że chociaż większość organizacji dąży do monitorowania osiągnięć, używając wielowymiarowego podejścia, tylko niewielka ich liczba stosuje wskaźniki ze wszystkich czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników.

W celu zidentyfikowania najczęściej stosowanych wskaźników autorzy raportu ułożyli listę najczęściej używanych wskaźników – utworzono listę 6 wskaźników (wszystkie z nich powtórzyły się co najmniej 20 razy). Wyniki zaprezentowano w tabeli 3.2.

Wyniki badań wskazują na to, że zdecydowana większość organizacji stosuje wiele wskaźników do oceny prowadzonej działalności. Okazało się, że organizacje non profit (w sektorze kultury) badają różne aspekty prowadzonej działalności w celu pomiaru swoich dokonań. Szczególną uwagę zwracają na finansowe i artystyczne aspekty prowadzonej działalności. Ponadto przeprowadzona analiza wykazała, że chociaż instytucje, określając swoje cele strategiczne, szczególną wagę przywiązują do artystycznego wymiaru prowadzonej działalności, to jednak najczęściej stosują finansowe wskaźniki do mierzenia dokonań instytucji.

Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu, dotyczącej budowania wieloaspektowego systemu pomiaru i monitorowania dokonań dla instytucji kultury, można wskazać podstawowe założenia odnoszące się do tworzenia i funkcjonowania takiego systemu. Są one następujące:

- podstawą budowania systemu pomiaru dokonań jest precyzyjne określenie misji i strategii organizacji,

- system pomiaru powinien uwzględniać długo- i krótkookresowe cele strategiczne organizacji,
- konieczne jest stosowanie wielowymiarowych wskaźników, obrazujących efektywności działania instytucji w różnych obszarach,
- w ramach systemu oceny dokonań powinny być stosowane mierniki finansowe oraz niefinansowe,
- w przypadku instytucji kultury, budując system pomiaru, należy priorytetowo traktować program artystyczny oraz satysfakcję klientów (efekty finansowe nie są najważniejsze),
- system mierników powinien uwzględniać istotę zrównoważenia działań o charakterze twórczym (artystycznym) z uwarunkowaniami rynkowymi.

**Tabela 3.2.** Najczęściej stosowane wskaźniki pomiaru dokonań w instytucjach kultury

	Liczba wskaźników	Liczba wskazań	Odsetek organizacji analizujących daną perspektywę	Średnia pozycja w rankingu (1 – pierwsze miejsce)	Odsetek pierwszych miejsc w rankingu „1”
Klasyfikacja przy zastosowaniu zrównoważonej karty wyników (4 perspektywy)					
■ Finansowa (F)	12	111	80,85 %	2,86	15,32
■ Klienta (K)	19	115	78,72 %	2,69	15,65
■ Innowacji artystycznych (I)	10	92	69,15 %	1,93	54,35
■ Wewnętrznych procesów (P)	25	32	20,21 %	3,03	12,50
<b>Razem</b>	<b>66</b>	<b>450</b>			
	Perspektywa	Liczba wskazań	Odsetek organizacji stosujących dany wskaźnik	Średnia pozycja w rankingu (1 – pierwsze miejsce)	Odsetek pierwszych miejsc w rankingu „1”
<b>6 najważniejszych wsk.</b>					

Analiza wskaźnikowa raportów finansowych	F	54	56,84 %	2,72	11,11
Artystyczne dokonania	I	51	53,68 %	1,14	92,16
Zadowolenie klientów	K	49	51,58 %	2,43	14,29
Zadowolenie fundatorów	F	32	33,68 %	3,44	3,13
Zadowolenie pracowników	I	25	26,32 %	3,08	4,00
Wizerunek i reputacja	K	23	24,21	3,70	4,35

Źródło: Turbide i Laurin (2009).

**Biorąc pod uwagę powyższe wskazania, odnoszące się do budowania systemu monitoringu dokonań w instytucjach kultury, można przypuszczać, że mógłby on zostać ujęty w zrównoważonej karcie wyników.** Instytucje kultury napotykają wyzwania podobne do tych, na które trafiają instytucje nastawione na generowanie zysku. Można również przyjąć, że instytucje kultury mogą uzyskać podobne korzyści dzięki wdrożeniu zrównoważonej karty wyników (Niven, 2003). Wskaźniki dokonań mogą stanowić skuteczne narzędzie zarządzania instytucją kultury w dynamicznie zmieniającym się świecie (Baeker, 1998; Soren, 2000). Dostosowana do specyfiki instytucji kultury karta wyników może przyczynić się do rozwoju instytucji oraz wzrostu jej odpowiedzialności społecznej poprzez wsparcie procesów zarządzania oraz planowania (Soren, 2000, s. 40–49).

R. Kaplan i D. Norton, często wymieniani jako twórcy systemów wskaźników efektywności, pozwalających na badanie efektywności działania organizacji w wielu wymiarach, również zastosowali swój model pomiaru wydajności w organizacjach non profit. Twierdzą oni, że wskaźniki finansowe nie są odpowiednimi miarami wypełnienia misji oraz zadań określonych dla tych organizacji. Podkreślają, że w tego typu instytucjach istotne jest mierzenie wydajności za pomocą wielowymiarowych zestawów wskaźników, głównie na podstawie wskaźników niefinansowych (Kaplan i Norton, 2001). Podobnie wygląda to w przypadku instytucji kultury. W związku z tym, że misja organizacji artystycznych

nastawiona jest głównie na wzbogacenie środowiska kulturalnego poprzez osiągnięcia artystyczne, systemy pomiaru wyników powinny położyć większy nacisk na analizę jakości występów (przedstawień) oraz zadowolenia klientów niż na efektywność finansową. Stąd coraz częściej widoczne są w literaturze oraz w praktyce gospodarczej dążenia do użycia w ramach systemów pomiaru wydajności dla takich organizacji, wskaźników niefinansowych.

### 3.1.3. Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w instytucjach kultury

Zrównoważona karta wyników została stworzona na potrzeby firm działających w warunkach rynkowych, których ocena efektywności działalności, oparta na tradycyjnym modelu rachunkowym (finansowym), pomijała wiele istotnych parametrów prowadzonej działalności, takich jak: wartość aktywów niematerialnych, umiejętności, poziom motywacji, możliwości pracowników, poziom zaspokojenia potrzeb klientów, zdolność do utrzymania i pozyskiwania klientów, wprowadzone innowacje produktowe oraz stosowana technologia. Firmy, które zastosowały zrównoważoną kartę wyników, były zdolne do dynamicznego i skutecznego wdrażania strategii, co prowadziło do wyraźnej poprawy osiąganych wyników (Kaplan i Norton, 2001).

Możliwości zastosowania zrównoważonej karty wyników w sektorze organizacji non profit badał w 1996 roku R. Kaplan, w ramach programu prowadzonego przez Harvard Business School (Wnuczak, 2015). Badania te dowiodły, że osoby zarządzające organizacjami non profit traktują kwestie związane ze wskaźnikami efektywności jako jeden z trzech podstawowych obszarów swojego zainteresowania. Najważniejsze wnioski z przeprowadzonego badania zaprezentowano poniżej (Kaplan, 2001):

1. Organizacje non profit mają problem w jasnym zdefiniowaniu strategii. Większość dokumentów, z którymi zetknął się Kaplan stanowiły listy programów i inicjatyw, które organizacja chce zrealizować, brakowało jednak wyraźnego określenia celów, które ma osiągać. Tymczasem inicjatywy powinny wynikać z celów strategicznych organizacji. Z kolei strategia i system wskaźników powinny koncentrować się na produktach i wynikach, które instytucja zamierza osiągnąć.



2. Strategie organizacji nie były sformułowane w sposób precyzyjny i jasno określający, co organizacja zamierza robić. Tymczasem strategie powinny jednoznacznie pokazywać, co organizacja planuje w przyszłości i jednocześnie wyraźnie wskazywać, czego instytucja robić nie powinna.
3. Wielu ludzi przychodzi do pracy w takich organizacjach ze względów ideologicznych (chcą w jakiś sposób nieść pomoc). Jak zauważa Kaplan, jest to bardzo szlachetne, ale może być bardzo niebezpieczne dla samej organizacji. Tacy ludzie często mają wyobrażenie na temat sposobu realizacji swojej misji, co jest widoczne w ich działaniach, natomiast niekoniecznie będzie zgodne ze strategią organizacji.
4. Większość organizacji non profit ma problem z budowaniem zrównoważonej karty wyników, co jest spowodowane umieszczeniem w centralnym miejscu karty perspektywy finansowej. Tymczasem wydaje się, że w organizacjach non profit najważniejsi są klient oraz misja, dla której realizacji powołano instytucję. W związku z tym należy rozważyć wprowadzenie nadrzędności perspektywy klienta nad perspektywą finansową (osiąganie wyników finansowych w tego typu organizacjach nie stanowi celu nadrzędnego).
5. W karcie wyników instytucji non profit należy umieścić perspektywę dwóch grup klientów – darczyńców (jako płatnika za usługę) i faktycznie korzystających z usług.

Na rysunku 3.4 przedstawiono proces adaptowania struktury zrównoważonej karty wyników do potrzeb organizacji non profit (w tym instytucji kultury).

Zrównoważona karta wyników ułatwia przełożenie misji i strategii organizacji na konkretne działania operacyjne. W ramach prac nad kartą dochodzi do precyzyjnego zdefiniowania celów szczegółowych, co umożliwia sprawną realizację strategii oraz przeciwdziała patologii polegającej na tym, że organizacja oferuje „wszystko” dla „wszystkich”. Na podstawie przedstawionych wniosków Kaplan i Norton zaproponowali strukturę karty wyników, dostosowanej do potrzeb organizacji non profit. Schemat takiej karty został przedstawiony na rysunku 3.5.

Przy okazji tworzenia karty wyników dla instytucji non profit Kaplan i Norton określili również trzy nadrzędne cele, jakie musi osiągnąć organizacja sektora publicznego, aby spełnić swoją misję. Wśród nich wymienili (Kaplan i Norton, 2001, s. 146–147):

- **tworzenie wartości** – w ramach tego obszaru dochodzi do identyfikacji korzyści dla klientów, wynikających z korzystania z usług oferowanych przez organizację. Zazwyczaj rezultaty osiągnięte w tej płaszczyźnie są trudne do zmierzenia,
- **optymalizowanie kosztów** – realizacja tego celu jest związana z istotą gospodarności w zarządzaniu organizacją,
- **zapewnienie trwałego wsparcia darczyńców, przekazujących środki finansowe** – perspektywa wyraża dążenia organizacji do zaspokojenia oczekiwań instytucji zapewniających fundusze na prowadzenia działalności.



**Rysunek 3.4.** Proces adaptacji struktury zrównoważonej karty wyników do potrzeb organizacji non profit (w tym instytucji kultury)

Źródło: Kaplan (2001, s. 361).

Kolejne etapy budowania zrównoważonej karty wyników w instytucji kultury pokrywają się z procedurą opracowaną dla przedsiębiorstw działających w warunkach rynkowych. Punktem wyjścia do tworzenia zrównoważonej karty wyników jest opracowanie wizji i misji organizacji. Na tej podstawie tworzy się strategię organizacji, określa się cele strategiczne, a następnie dochodzi do mapowania strategii. Ostatnim etapem budowania karty wyników jest opracowanie mierników dokonanych przyporządkowanych do jednej z czterech perspektyw. Miary opracowane

cowane w ramach każdego z czterech obszarów składają się na cały system pomiaru dokonań organizacji (Weinstein i Bukovinsky, 2009, s. 42–44).



**Rysunek 3.5.** Struktura zrównoważonej karty wyników dostosowanej do potrzeb organizacji non profit

Źródło: Kaplan i Norton (2001).

Zgodnie z zaleceniami R. Kaplana i D. Nortona w przypadku instytucji kultury nadrzędny obszar zrównoważonej karty wyników powinna stanowić **perspektywa klienta** (odnosząca się do zdolności organizacji w zakresie zaspokajania potrzeb klientów). Zazwyczaj, stosowane w tej perspektywie mierniki to: udział w rynku, liczba klientów, poziom satysfakcji klientów, stopa wzrostu sprzedaży. W świecie organizacji komercyjnych klient został precyzyjnie zdefiniowany jako jednostka, która dostarcza zasobów (przychodów), w zamian za co otrzymuje produkt lub usług. W świecie organizacji non profit klient nie jest tak precyzyjnie określony. W tym przypadku dostawca zasobów (przychodów) nie musi być jednostką uzyskującą produkt lub usługę. Z tego powodu jednostki kultury w pierwszej kolejności muszą określić grupę lub grupy swoich klientów. W tych organizacjach klientem może być nabywca biletu na przedstawienie, ale również darczyńca, który wspiera organizację poprzez dotacje i darowizny. Dlatego w publicznych in-

stytucjach kultury można zdefiniować dwie grup klientów. Każdej grupie należy przypisać inne krytyczne czynniki sukcesu oraz miar realizacji przyjętych celów. W przypadku organizacji kultury miarą występującą w zrównoważonej karcie wyników, w perspektywie klienta, mogą być:

- **nabywcy biletów:** liczba sprzedanych abonamentów w sezonie, liczba klientów, którzy powtórnie wykupili abonament, średnia liczba widowni w przeliczeniu na jedno przedstawienie, poziom satysfakcji klientów z przedstawienia, różnorodność klientów (wiek, wykształcenie, miejsce zamieszkania),
- **darczyńcy:** liczba darczyńców, liczba nowych darczyńców.

Kolejne perspektywy karty wyników mogą również zostać dostosowane do specyfiki instytucji kultury. Jedną z nich dotyczy **procesów wewnętrznych**. W ramach tej perspektywy ocenia się, jak dobrze organizacja realizuje zadania i procesy operacyjne. Typowe wskaźniki charakterystyczne dla tej perspektywy badają doskonałość wytwórczą, wydajność, jakość obsługi klienta, liczbę zleceń przeterminowanych, czas wdrożenia nowych produktów lub usług. W przypadku instytucji kultury w ramach perspektywy wewnętrznej można zaproponować następujące mierniki: liczbę nowych przedstawień, czas potrzebny na opracowanie nowego przedstawienia, odsetek biletów zamówionych drogą elektroniczną, poziom satysfakcji pracowników. Kolejną perspektywę stanowi perspektywa **innowacji i uczenia się**. W ramach tego wymiaru typowa karta wyników bada, jak dobrze organizacja przygotowuje się do prowadzenia działalności w przyszłości. Wśród wskaźników charakterystycznych dla tej perspektywy należy wymienić: liczbę szkoleń, liczbę uzyskanych certyfikatów oraz liczbę technologicznych innowacji. Z kolei w przypadku instytucji kultury wśród wskaźników innowacji i uczenia się można wskazać: liczbę uzyskanych stopni naukowych przez pracowników merytorycznych muzeum, liczbę pozyskanych eksponatów o określonym poziomie artystycznym, liczbę pracowników przeszkolonych w zakresie obsługi klienta, wartość nakładów inwestycyjnych poniesionych na rozwój infrastruktury.

**W przypadku przedsiębiorstw komercyjnych w obszarze dokonania finansowych (stanowiących najważniejszą z perspektyw)** mierzona jest zdolność firmy do generowania dodatnich przepływów pieniężnych, wartość zysku netto oraz wzrost ceny rynkowej. W przypadku instytucji kultury mogą być to na przykład: zdolność do genero-

wania dodatnich przepływów pieniężnych, zdolność do realizacji celów w zakresie pozyskiwania finansowania zewnętrznego, zdolność do generowania nadwyżki przychodów nad kosztami, umiejętność realizacji założeń budżetowych, wysokość darowizn, średni dochód ze sprzedaży biletów na jedno przedstawienie. Wśród wskaźników możliwych do zastosowania w instytucji kultury w perspektywie finansowej można zatem wskazać: wartość przychodów ze sprzedaży biletów, wartość uzyskanych dotacji, wartość kosztów operacyjnych w przeliczeniu na jednego odwiedzającego, udział przychodów uzyskiwanych ze źródeł pozabudżetowych w stosunku przychodów ogółem. Finansowe wskaźniki dostarczają informacji zwrotniej na temat ekonomicznych rezultatów prowadzonej działalności.

Perspektywy zrównoważonej karty wyników są powiązane ze sobą siecią wzajemnych zależności. Realizacja celów operacyjnych w ramach jednej z perspektyw warunkuje realizację celów umieszczonych w innych perspektywach karty. Dlatego wskaźniki dla każdej z perspektyw muszą być dobrane w odpowiedni sposób, tak, aby został zachowany związek przyczynowo-skutkowy.

Inne podejście w zakresie budowania zrównoważonej karty wyników przedstawiła H. Fox. Na podstawie teoretycznych założeń tworzenia karty wyników dla organizacji non profit, zaprezentowanych przez Kaplana i Nortona (Fox, 2006), przedstawiała zrównoważoną kartę dla muzeum sztuki. H. Fox, budując koncepcję karty wyników, brała pod uwagę standardy funkcjonowania muzeum sztuki, opisane w podręczniku dobrych praktyk Stowarzyszenia Dyrektorów Muzeów Artystycznych (Association of Art Museum Directors – AAMD) (Professional Practices..., 2001, s. 8). Opracowana przez Fox karta wyników ujmuje zarówno wewnętrzną, jak i zewnętrzną orientację organizacji, w ramach których wyróżniono trzy perspektywy: operacyjną i finansową, intelektualną oraz publiczną. Poszczególne perspektywy podzielono na następujące moduły (Wnuczak, 2015):

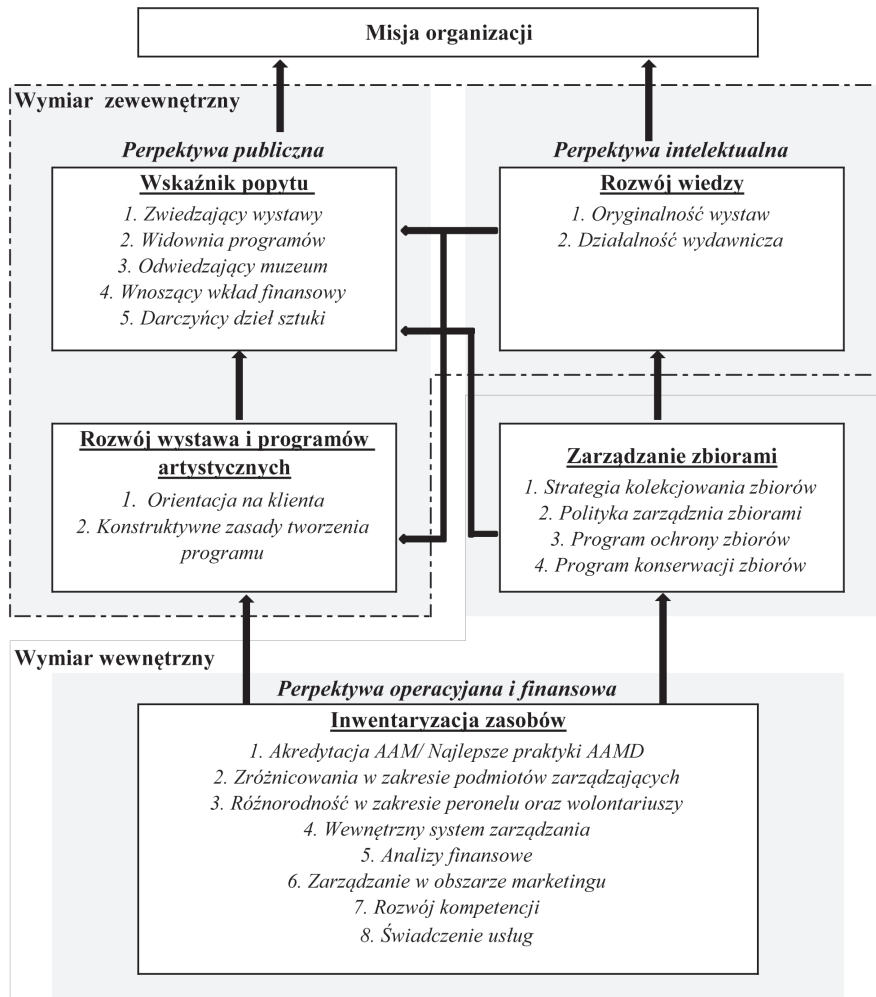
- **perspektywa operacyjna i finansowa:**
  - moduł: inwentaryzacja zasobów – ewidencja zasobów wykorzystywanych w działalności operacyjnej,
- **perspektywa intelektualna:**
  - moduł: zarządzanie zbiorami – optymalizacja procedur wewnętrznych prowadząca do wzrostu gospodarności w zakresie realizowanych celów organizacji, ocena zasadności oraz efektywności podejmowanych działań,

- moduł: rozwój wiedzy – zdolność w zakresie rozwoju i wdrażaniu innowacji oczekiwanych przez klientów,
- **perspektywa publiczna:**
  - moduł: rozwój wystawy oraz programów artystycznych – umiejętność w zakresie dostosowania programów, usług, produktów do oczekiwań klientów,
  - moduł: wskaźnik popytu – pomiar popytu (według różnych perspektyw).

Funkcjonowanie każdego z modułów jest oceniane według odmiennych kryteriów. Na przykład, w ramach obszaru wewnętrznego występują moduły inwentaryzacji zasobów (perspektywa operacyjna i finansowa) oraz moduł zarządzania zbiorami (perspektywa intelektualna). W ramach obszaru mierzona jest skuteczność działania systemów zarządzania, dopasowanie struktur operacyjnych oraz właściwy dobór procedur wewnętrznych. Obszar zewnętrzny obejmuje moduły: rozwoju wiedzy (perspektywa intelektualna), rozwoju wystawy oraz publicznych programów (perspektywa publiczna), popytu (perspektywa publiczna). W przypadku obszaru zewnętrznego nacisk położono na realizację misji organizacji. Poszczególne moduły są z sobą powiązane. Sieć powiązań oraz logikę karty wyników opracowanej przez Fox dla muzeum sztuki zaprezentowano na rysunku 3.6.

Zaprezentowana karta wyników nie odwzorowuje dokładanie architektury karty organizacji non profit opracowanej przez Kaplana i Nortona. Została ona dostosowana do specyfiki muzeum sztuki. Perspektywa klienta została zastąpiona perspektywą publiczną (lewa górna część modelu) i dotyczy również kwestii związanych z zaangażowaniem klientów w finansowanie działalności instytucji (w przypadku Kaplana i Nortona kwestie związane z finansowaniem umieszczono w perspektywie finansowej). Również w perspektywie intelektualnej wprowadzono funkcje finansowe związane ze zdolnością muzeum w zakresie gromadzenia środków pieniężnych (Kaplan i Norton – perspektywa finansowa). Perspektywa publiczna oraz intelektualna zostały umieszczone na górze karty. Zarządzanie finansami zintegrowano w najniższej części karty – „inwentaryzacja zasobów”. Perspektywa procesów wewnętrznych oraz rozwoju (z modelu Kaplana i Nortona) została umieszczona w ramach modułu rozliczania zasobów oraz zarządzania zbiorami (obejmuje działania prowadzące do wzrostu efektywności oraz właściwe-

go wykorzystania zasobów muzeum). Poniżej zaprezentowano rolę każdej z wymienionych perspektyw w zarządzaniu instytucją kultury.



**Rysunek 3.6.** Schemat koncepcji pomiaru dokonań muzeum sztuki

Źródło: Fox (2006).

### Perspektywa operacyjna i finansowa

W ramach tej perspektywy występuje jeden moduł – inwentaryzacja zasobów, która dotyczy kwestii związanych z efektywnym wykorzystaniem wewnętrznego potencjału instytucji. Zadania zawarte w jego

zakresie sprowadzają się do gospodarnego wykorzystania zasobów instytucji w procesie realizacji misji. Poszczególne grupy interesariuszy (zarząd muzeum, władze lokalne, darczyńcy, klienci) są zainteresowane efektami prowadzonej w tym zakresie polityki muzeum. W odniesieniu do tego modułu, zgodnie z akredytacją AMM, należy (Fox, 2006, s. 36–60):

- w celu zapewnienia przejrzystości (transparentności) i odpowiedzialności wobec społeczeństwa skutecznie komunikować, w jaki sposób muzeum realizuje swoją misję,
- powoływać do składu zarządu placówki osoby mające różne wykształcenie i doświadczenia zawodowe (to znaczy wśród zarządzających tymi instytucjami powinni znaleźć się prawnicy, finansiści, ekonomiści, specjaliści od marketingu oraz przedstawiciele innych zawodów),
- proces zatrudniania pracowników dostosować do zapotrzebowania organizacji (dobór pracowników powinien zostać poprzedzony analizą potrzeb w tym zakresie),
- korzystać z następujących systemów wspomagających zarządzanie: systemu oceny finansowej umożliwiającego efektywne, zgodne z założeniami strategii wykorzystywanie zasobów, systemu zarządzania projektami, stosowanego do śledzenia i monitorowania określonych działań oraz systemu monitorowania wydajności całej organizacji,
- wykorzystywać sprawozdania finansowe, raporty finansowe oraz wskaźniki do określenia ekonomicznej sytuacji muzeum w danym momencie. System wskaźników oraz raportów powinien być budowany z uwzględnieniem celów strategicznych,
- dostosować działania marketingowe muzeum do celów strategicznych, w taki sposób aby stanowiły istotne narzędzie przyciągania klientów oraz darczyńców.

### Perspektywa intelektualna

Perspektywa intelektualna zawiera dwa moduły: zarządzanie zbiorami (występuje w ramach wymiaru wewnętrznego) oraz rozwój wiedzy (występuje w ramach wymiaru zewnętrznego).

Zarządzanie zbiorami jest związane z polityką odpowiedzialnego gospodarowania posiadanymi zasobami. Powinno ono uwzględniać politykę kolekcjonowania zbiorów, w ramach której możliwe będzie udzielenie odpowiedzi na pytania, dlaczego zbieramy dane eksponaty i jak wypełnia to misję instytucji. Ponadto, polityka zarządzania zbiorami



musi polegać na porządkowaniu takich kwestii jak: procedura nabywania i zbywania eksponatów, sposób zarządzania pożyczonymi eksponatami, procedura pożyczania eksponatów, wymogi dokumentacyjne, procedura konserwacji, przechowywania oraz bezpieczeństwa eksponatów, plany postępowania w czasie awarii oraz sposób dostępu do eksponatu.

Drugi moduł występujący w ramach perspektyw intelektualnej to moduł rozwoju wiedzy. Odnosi się on do roli muzeów artystycznych, polegającej na prowadzeniu badań dotyczących pochodzenia eksponatów oraz prowadzeniu działalności wydawniczej. Wyniki badań powinny być publikowane również w materiałach informacyjnych dotyczących muzeum. Ponadto, muzea powinny wypracować system i procedurę pozyskiwania stypendiów.

### Perspektywa publiczna

Na perspektywę publiczną składają się dwa moduły: moduł rozwoju wystaw i programów artystycznych oraz moduł wskaźników popytu. Zgodnie z zapisanymi wytycznymi, w ramach modułu rozwoju wystaw i programów artystycznych, prezentowane wystawy powinny być dostosowane do potrzeb i zainteresowań różnych odwiedzających (ludzie mają różne oczekiwania dotyczące sztuki, różnie ją odbierają oraz interpretują). Twórcy programów artystycznych muszą pamiętać o edukacyjnej funkcji muzeów artystycznych. Ponadto istotne jest budowanie współpracy między poszczególnymi muzeami w zakresie organizacji wystaw oraz tworzenia programów. Uwaga w zakresie prowadzonej działalności powinna być skoncentrowana na kliencie i jego zadowoleniu. Ważne jest również odpowiednie przeszkolenie personelu mającego kontakt z klientem (obsługa, pracownicy kas biletowych, ochrona).

Ostatni moduł, wskaźniki popytu, koncentruje się na pomiarze popytu w różnych perspektywach (np.: stali klienci, powtórne wizyty, liczba dorosłych, liczba dzieci odwiedzających muzeum, liczba darczyńców, polityczne wsparcie).

**H. Fox podkreśla znaczenie wysokich zdolności adaptacyjnych opracowanej przez siebie zrównoważonej karty wyników, jako wszechstronnego narzędzia do oceny działalności prowadzonej przez muzea sztuki.** Według jej oceny karta jest w stanie sprostać oczekiwaniom każdej instytucji kultury i pomóc artykułować relacje, jakie zachodzą między wydajnością a strategicznym zarządzaniem. Opracowane przez H.Fox narzędzie pokazuje istotę i znaczenie zależności zachodzącej między organizacją a jej interesariuszami.

W celu określenia, na ile zrównoważona karta wyników może być narzędziem usprawniającym proces zarządzania w organizacji, poniżej przytoczono wyniki badań Contrast Management Consulting (*Strategische Steuerung...*, 2002) przeprowadzonych na 82 austriackich instytucjach non profit, które wdrożyły, są w fazie wdrażania lub zamierzają wdrożyć zrównoważoną kartę wyników.

Respondenci, u których wdrożono kartę, zostali poproszeni o sklasyfikowanie korzyści wynikających z jej wdrożenia. Uzyskano następujące wyniki:

- blisko 100% respondentów wskazało, że karta ułatwia im zarządzanie organizacją,
- 90% stwierdziło, że karta ułatwia wiązanie celów strategicznych z operacyjnymi,
- 80% uważało, że karta ułatwia komunikację wewnątrz organizacji,
- 50% widziało korzyści wynikające ze stosowania miar niefinansowych,
- 20% uważało, że karta prowadzi do zrównoważenia celów operacyjnych.

Wśród argumentów przeciw wdrożeniu zrównoważonej karty wyników wskazano:

- długi i pracochłonny proces implementacji (69% ankietowanych),
- brak potrzeby wdrożenia – system wcześniej działający spełniał oczekiwania (31%),
- trudności z wdrożeniem systemu pomiaru osiągniętych efektów (31%).

Badanie 20 organizacji non profit, wdrażających lub posiadających już zrównoważoną kartę wyników, przeprowadziła również D. Greiling (2010). Wśród badanych cztery organizacje były we wczesnej fazie budowania karty wyników (faza tworzenia koncepcji), osiem organizacji zakończyło fazę koncepcyjną i rozpoczęło wdrożenie, jedna organizacja była w trakcie testowania, jedna miała kartę wdrożoną w jednym ze swoich oddziałów, w sześciu organizacjach natomiast narzędzie to było już wdrożone. W ramach przeprowadzonego badania sprawdzono, jakiego rodzaju wskaźniki zostały zastosowane w powyższych organizacjach. Następnie pogrupowano wskaźniki według różnych perspektyw prowadzonej działalności. Liczbę organizacji stosujących mierniki odnoszące się do poszczególnych perspektyw prezentuje tabela 3.3.

**Tabela 3.3.** Stosowane perspektywy w zrównoważonej karty wyników w organizacjach non profit

Perspektywa	Liczba wskazań (na 19 ankietowanych)
Perspektywa wyników	1
Perspektywa finansowa	18
Perspektywa klienta	17
Perspektywa misji	3
Perspektywa wewnętrznych procesów	15
Perspektywa uczenia się i wzrostu	15
Perspektywa pracowników	10
Perspektywa uczestnictwa	1

Źródło: Greiling (2010).

Korespondenci zostali również poproszeni o ocenę w skali od 1 do 5 – znaczenia (rzeczywistego lub oczekiwanego) korzyści osiągniętych przez organizację dzięki wdrożeniu zrównoważonej karty wyników. Rezultaty badania zaprezentowano w tabeli 3.4.

**Tabela 3.4.** Analiza korzyści z wdrożenia zrównoważonej karty wyników

Korzyść	Suma punktów
Precyzuje i komunikuje strategię	90
Usprawnia przełożenie celów strategicznych na działania	87
Tworzy system pomiaru osiągniętych wyników	82
Wyrównuje inicjatywy strategiczne	82
Wzmacnia procesy zmian w organizacji	82
Koncentruje zasoby na celach strategicznych	80
Usprawnia koncentrację na potrzebach klienta	79
Identyfikuje możliwe zmiany dotyczące procesów wewnętrznych	78
Umożliwia rozwój strategii	78

Rozwija spójny system celów w organizacji	78
Poprawia jakość zarządzania	78
Usprawnia proces strategicznego uczenia się	78
Usprawnia proces rozumienia przyczynowo-skutkowego	74
Usprawnia proces koncentracji na interesariuszach	69
Zwiększa inwestycje w aktywa niematerialne	64
Zwiększa poziom koncentracji na czynnikach niefinansowych	58
W długim okresie prowadzi do poprawy wyników finansowych	58
Wspiera procesy oszczędności kosztowych	58
Buduje bazę dla systemu motywacyjnego	57
Wspiera procesy strategii wzrostu	55

Źródło: Greiling (2010).

Z raportu z przeprowadzonego badania wynika, że coraz więcej menedżerów pracujących w tych organizacjach dostrzega użyteczność zrównoważonej karty wyników i widzi potrzebę jej wdrożenia. Zauważają różnorodny charakter korzyści wynikających z jej stosowania oraz jej wpływ na usprawnienie szeroko rozumianych procesów zarządczych.

Podsumowując warto zaznaczyć, że analizy przeprowadzone przez autora niniejszego opracowania wskazują, iż istnieje liczna grupa instytucji kultury, które wdrożyły zrównoważoną kartę wyników i uzyskują korzyści wynikające z jej stosowania. W załączniku 1 przedstawiono przykłady zrównoważonych karty wyników opracowane dla Boston Lyric Opera oraz Victoria and Albert Museum w Londynie. Z doświadczeń tych instytucji wynika, że zrównoważona karta wyników:

- pozwala na włączenie niefinansowych mierników do systemu oceny prowadzonej działalności – ma to szczególne znaczenie dla instytucji, które za cel główny podejmowanych inicjatyw stawiają wyniki pozafinansowe,
- stanowi wsparcie w procesie decyzyjnym oraz pomaga zintegrować działania z obszaru operacyjnego w celu zapewnienia realizacji celów strategicznych organizacji,
- pomaga w komunikowaniu roli każdego pracownika w procesie realizacji strategii organizacji,
- wiąże strategię z procesem budżetowania.

Podsumowując, należy podkreślić, że analiza literatury przedmiotu, dostępnych wyników badań oraz studiów przypadków instytucji kultury wskazuje na możliwość dostosowania i wdrożenia w tych organizacjach zrównoważonej karty wyników. Dokonane w ramach niniejszego rozdziału badania potwierdzają również występowanie istotnych korzyści wynikających ze stosowania karty wyników. Podobnie jak w przedsiębiorstwach, również w instytucjach kultury zrównoważona karta wyników może stanowić narzędzie wspierające proces opracowania i implementacji strategii oraz instrument pomiaru osiągniętych wyników i stopnia realizacji zamierzonych celów. W tym miejscu warto również przytoczyć słowa Kaplana, przekonanego, że wdrożenie zrównoważonej karty wyników w instytucjach non profit jest co najmniej tak samo korzystne jak w przypadku instytucji z sektora prywatnego (Kaplan, 1999, s. 99–103; Kaplan, 2001, s. 353–370). Według Kaplana instytucje, które mają wdrożoną strategiczną kartę wyników, stają się bardziej efektywne w dostarczaniu usług (Kaplan, 2002).

### 3.2. Ocena opłacalności projektów kulturalnych

---

Pod pojęciem projektu kulturalnego należy rozumieć zbiór zadań, jakie jednostka kultury musi zrealizować, aby osiągnąć określone cele<sup>2</sup>. W przypadku jednostek kultury projekty dotyczą przede wszystkim następujących działań: renowacji, odbudowy (rekonstrukcji), modyfikacji, ochrony oraz ekspozycji. Jako przykłady projektów kulturalnych współczesny badacz ekonomiki kultury D. Throsby podaje (Throsby, 2001, s. 77):

- odbudowę (rekonstrukcję) dzieł sztuki: prace mogą polegać na rekonstrukcji pojedynczego przedmiotu (np. obrazu), mogą dotyczyć grupy przedmiotów lub prac dokonanych na nieruchomych elementach (np.: prace związane z rekonstrukcją całych budynków, fresków, mozaiki),
- reorganizację muzeum lub galerii, które stanowią teren magazynowania i ekspozycji dzieł sztuki,
- odbudowę lub modyfikację historycznych lokalizacji, dzielnic bądź przestrzeni miejskich.

---

<sup>2</sup> Definicja projektów została zaprezentowana w rozdziale 2.5.4.

Projekty realizowane w obszarze kultury mogą zatem mieć charakter nowych inwestycji, działań mających na celu zachowanie dziedzictwa kulturowego (renowacje, konserwacje, ochronna) lub też mogą służyć jednocześnie realizacji obydwu wyżej wymienionych celów.

Wspólną cechą wszystkich projektów, niezależnie od podmiotu, który je realizuje, jest konieczność alokacji zasobów (najczęściej w postaci wydatków środków pieniężnych) w celu uzyskania określonych efektów w przyszłości. W tym kontekście wszystkie przedsięwzięcia kulturalne należy traktować jako proces inwestycji ekonomicznych, ludzkich i kulturalnych zasobów, w celu uzyskania określonych korzyści<sup>3</sup> oraz budowania przyszłych aktywów kulturowych. Istotne zatem staje się pytanie, w jaki sposób instytucje kultury mają oceniać zasadność i efektywność realizowanych projektów.

W przypadku przedsięwzięć działających na warunkach rynkowych typowa analiza opłacalności projektów ma przynieść odpowiedź na pytanie, czy zasoby zainwestowane w konkretne przedsięwzięcie przyniosą w przyszłości oczekiwane korzyści. Najbardziej rozpowszechnionymi metodami oceny racjonalności przedsięwzięć inwestycyjnych są metody złożone, bazujące na koncepcji zdyskontowanych przepływów pieniężnych. U podstawy tych metod leży oszacowanie powstających w różnych okresach planowanych wpływów i wydatków środków pieniężnych, wynikających z realizacji projektu. Zastosowanie techniki dyskontowania doprowadza do porównywalności wydatki i wpływy realizowane w różnym czasie. Określenie wartości terażniejszej (zaktualizowanej) wszystkich przepływów pieniężnych związanych z realizowanym projektem może być podstawą do dalszego wnioskowania.

Na koncepcji dyskontowania strumieni przepływów pieniężnych oparta jest między innymi metoda wartości bieżącej netto (NPV – Net Present Value). Wartość bieżąca netto (NPV) stanowi sumę zdyskontowanych przepływów pieniężnych netto, w całym okresie objętym analizą. Do obliczenia wartości NPV można zastosować następującą formułę (Rutkowski, 2003, s. 213):

---

<sup>3</sup> W przypadku instytucji kultury korzyści będące rezultatem realizacji projektów będą miały najczęściej charakter społeczny.

$$NPV = \sum_{i=0}^n \frac{CF_i}{(1+r)^i}$$

gdzie:

NPV – wartość bieżąca netto,  
 $CF_i$  – przepływ pieniężny w i-tym okresie,  
 r – stopa dyskontowa.

Projekty, dla których wartość NPV jest wyższa lub równa zero, należy przyjąć do realizacji, gdyż zdyskontowane wpływy przewyższają zdyskontowane wydatki lub są im równe, a projekt jednocześnie daje oczekiwaną lub wyższą od oczekiwanej stopę zwrotu. Dlatego też, z perspektywy racjonalności finansowej, projekt taki należy uznać za opłacalny.

Z założenia taka definicja opłacalności nie pasuje do projektów realizowanych przez instytucje kultury. Głównym celem realizacji przedsięwzięć kulturalnych jest spełnienie określonej misji społecznej, a nie generowanie nadwyżek finansowych<sup>4</sup>.

Zaprezentowane cechy projektów kulturalnych definiują priorytety w zakresie oceny ich opłacalności. Nadrzędną płaszczyzną oceny projektów z obszaru kultury powinno być spełnienie celów, dla których dane przedsięwzięcie jest realizowane. Klasyczna ocena opłacalności finansowej stosowana w przypadku przedsięwzięć komercyjnych powinna zostać zastąpiona oceną opłacalności z perspektywy społecznej. Innymi słowy, rezultatem realizacji projektu kulturalnego nie powinien być zysk finansowy, ale pożądane korzyści społeczne.

Model oceny opłacalności przedsięwzięć kulturalnych powinien być zatem dostosowany do ich specyfiki i koncentrować się na pomiarze efektów społecznych. Narzędziem umożliwiającym pomiar korzyści społecznych, które może zostać zastosowane w procesie oceny opłacalności przedsięwzięć kulturalnych jest **analiza kosztów i korzyści (CBA – cost-benefit analysis)**. Analiza taka ma na celu wykazanie, czy dane przedsięwzięcie doprowadzi do wzrostu dobrobytu społeczności objętej jego efektami (*Analiza kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych*, 2003, s. 4). Koszty i korzyści powinny nie tylko uwzględniać finansowe wpływy i wydatki, ale również dostarczać informacji o tych

<sup>4</sup> Problem badania efektywności instytucji kultury został szerzej omówiony w rozdziale 2 niniejszego opracowania.

aspektach oddziaływania przedsięwzięcia, które nie stanowią bezpośrednich przepływów pieniężnych dla instytucji realizującej projekt. W związku z tym szacunek kosztów i korzyści dokonywany na potrzeby analizy CBA powinien brać pod uwagę wszystkie koszty i korzyści, jakimi zostaną objęci bezpośredni i pośredni beneficjenci danego projektu (*Analiza kosztów i korzyści projektów*, 2003, s. 154).

Analiza kosztów i korzyści opiera się na założeniach ekonomii neoklasycznej ekonomii dobrobytu, a ściślej jednego z jej działów. Koncepcja ta powstała na początku XX wieku, jednak pierwsze analizy kosztów i korzyści można dostrzec w pracach francuskiego ekonomisty i inżyniera J. Dupuit, pochodzących z połowy XIX wieku (Sulejewicz, 1991, s. 18). Twierdził on, że inwestycje w infrastrukturę drogową mają sens jedynie wtedy, kiedy płynące z nich korzyści przewyższają koszty. W tamtych czasach teza taka nie była powszechnie akceptowana (Haber i Szałaja, 2008, s. 109–110).

Próbie zastosowania analizy kosztów i korzyści do oceny projektów realizowanych z środków publicznych podjęto dopiero w 1936 roku w Stanach Zjednoczonych. Wówczas Kongres, tworząc ustawę o kontroli przeciwpowodziowej, zalecił, aby projekty dotyczące gospodarowania wodą realizować jedynie wtedy, kiedy korzyści przewyższą koszty. Jednak dopiero w 1950 roku opracowano pierwszy przewodnik do oceny kosztów i korzyści dla projektów dotyczących gospodarki wodnej. W latach 60. pojawiły się wytyczne do analiz kosztów i korzyści dla projektów społecznych, a w latach 70. – do oceny projektów z obszaru ochrony środowiska (Haber i Szałaja, 2008, s. 109–110). W Europie analizę kosztów i korzyści po raz pierwszy zastosowano do oceny zasadności inwestycji w infrastrukturę transportową w latach 60. w Wielkiej Brytanii. Mimo prób stosowania analiz kosztów i korzyści w latach 60. i 70. wzrost zainteresowania tą techniką oceny opłacalności przypada na lata 90., kiedy Komisja Europejska wskazała analizę CBA jako narzędzie umożliwiające pomiar efektywności programów publicznych.

Równoległe do działań związanych z upowszechnianiem analizy kosztów i korzyści w praktyce gospodarczej trwały prace naukowców i specjalistów nad wypracowaniem zasad teoretycznych prowadzenia analizy CBA. Przełomowym osiągnięciem w rozwoju podstaw teoretycznych okazała się sformułowana przez V. Pareto zasada efektywności alokacji (optimum Pareto), zgodnie z którą alokacja jest efektywna, jeżeli prowadzi do polepszenia sytuacji przynajmniej jednej osoby bez pogorszenia sytuacji innych osób. Kryterium to wymaga dokonywania



transferów pomiędzy tymi, którzy zyskują w wyniku zrealizowania projektu, a tymi, którzy ponoszą straty, w taki sposób, aby przynajmniej jedna osoba zyskała bez pogarszania sytuacji innych osób. Zgodnie z tą regułą powinny być akceptowane tylko te projekty, które generują korzyści po zrekompensovaniu kosztów osobom, które je ponoszą (Ligus, 2010, s. 15). Ze względu na to, że większość projektów wiąże się z korzyściami dla jednej ze stron i stratami dla innych, zastosowanie zasady Pareto jako kryterium wyboru projektów skutkowałoby odrzuceniem wielu projektów, które mogłyby generować korzyści netto. Innymi słowy, zgodnie z zasadą Pareto: jeżeli projekt prowadzi do powstania korzyści netto, to fakt, że przynajmniej jedna osoba na nim traci, jest wystarczającym powodem do jego odrzucenia (Ligus, 2010, s. 15).

W celu umożliwienia wzrostu praktycznego zastosowania analizy kosztów i korzyści zasadę Pareto zastąpiono tzw. kryterium Kaldora-Hicksa (Freeman, 1993, s. 60). Według tego kryterium społecznie opłacalne są projekty, w przypadku których hipotetycznie możliwe jest, że korzyści osób zyskujących na realizacji projektu przewyższają koszty osób na nim tracących. Uzasadnione jest zatem wdrażanie przedsięwzięć, które tworzą korzyści społeczne przewyższające koszty społeczne. Takie zdefiniowanie racjonalności projektu stało się podstawą powszechnie stosowanego kryterium korzyści netto, zgodnie z którym jeżeli projekt charakteryzuje się dodatnią wartością korzyści netto z perspektywy społecznej, powinien zostać zrealizowany (Boardman i in., 2001, s. 45).

W procesie analizy kosztów i korzyści można wyróżnić następujące etapy<sup>5</sup>:

- **Określenie celów projektu.** Zidentyfikowanie celów projektu jest konieczne do określenia samego projektu oraz jego oddziaływania. Cele powinny definiować korzyści społeczno-ekonomiczne, jakie można osiągnąć dzięki realizacji przedsięwzięcia. Jasne i wyczerpujące określenie celów jest istotnym krokiem mającym na celu stwierdzenie, czy inwestycja ma wartość społeczną (tzn. czy ogólny wzrost dobrobytu wynikający z realizacji projektu uzasadnia jego koszty).

<sup>5</sup> Na podstawie: Hanley i Spash (1993, s. 8–20); Boardman i in. (2001, s. 7–17); Ligus (2010, s. 16–18); *Analiza kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych* (2008).

- **Identyfikacja projektu.** W celu właściwego przeprowadzenia oceny projektu, musi on zostać jednoznacznie określony jako samoistna jednostka analizy. Projekt można zdefiniować jako serię prac, działań, czynności i usług, które mają spełnić niepodzielne zadanie o precyzyjnie określonym charakterze ekonomicznym i technicznym. Zadanie takie ma jasno zdefiniowane cele. Ocena projektu musi się jednak koncentrować na projekcie jako na niepodzielnej całości, a nie na jego poszczególnych elementach.
- **Identyfikacja alternatywnych rozwiązań.** Celem tego procesu jest wykazanie, że realizacja projektu stanowi najlepszy wariant ze wszystkich możliwych wariantów postępowania. Praca na tym etapie sprowadza się do identyfikacji wielu alternatywnych rozwiązań, które mogą zapewnić realizację określonych celów.
- **Określenie perspektywy analizy.** W ramach tego etapu prac dokonywana jest identyfikacja obszaru terytorialnego, na który oddziaływać będzie projekt (perspektywa międzynarodowa, krajowa, regionalna, lokalna) oraz podmiotów projektu: bezpośrednich i pośrednich beneficjentów oraz wszystkich interesariuszy, których dotyczy oddziaływanie projektu.
- **Analiza finansowa projektu.** Niezależnie od tego, czy celem projektu jest generowanie nadwyżek finansowych, czy nie, realizacja projektu pociągnie pewne skutki finansowe. Analiza finansowa powinna zawierać zatem kalkulację następujących pozycji: nakładów inwestycyjnych, przychodów i kosztów operacyjnych projektu, nakładów na kapitał obrotowy oraz źródła finansowania.
- **Analiza ekonomiczna projektu (właściwa analiza kosztów i korzyści).** W ramach analizy ekonomicznej dokonywana jest ocena wkładu projektu w dobrobyt wszystkich potencjalnych beneficjentów. Analiza jest dokonywana z perspektywy interesu całego społeczeństwa, a nie, jak ma to miejsce w przypadku analizy finansowej, jedynie z perspektywy właściciela (np.: właściciela instytucji realizującej projekt: muzeum, teatru). W celu opracowania analizy ekonomicznej konieczne jest podjęcie następujących kroków:
  - **identyfikacja efektów projektu** – etap mający na celu stworzenie listy oddziaływań projektu na poszczególnych beneficjentów. Brane są pod uwagę tylko te efekty (oddziaływania), które wpływają na poziom dobrobytu uczestników projektu. Konieczne

jest zatem rozpoznanie skutku fizycznego projektu i jego użyteczności dla uczestników projektu.

- **prognoza ilościowa efektów oraz ich wycena w kategoriach pieniężnych** – należy oszacować wielkości prognozowanych efektów w okresie życia projektu. W celu porównania ze sobą wielkości kosztów i korzyści wynikających z realizacji projektu wielkości te muszą zostać wyrażone w tej samej jednostce pomiaru, którą zwykle stanowi pieniądz. Ze względu na to, że ceny nakładów i produktów mogą nie odzwierciedlać ich wartości społecznej (niektóre rynki są nieefektywne ze społecznego punktu widzenia lub w ogóle nie istnieją), konieczne jest przeliczenie cen do wartości odzwierciedlających rzeczywistą wartość społeczną. Prawdopodobne jest również wystąpienie kosztów i korzyści projektu, dla których wartości rynkowe nie są dostępne (np. skutki w postaci oddziaływania na zdrowie). Co prawda skutki te nie mają ceny rynkowej, ale są istotne dla osiągnięcia celu projektu i powinny zostać ocenione i włączone do analizy projektu.
- **obliczenie wartości kryteriów oceny ekonomicznej efektywności projektu** – w analizie kosztów i korzyści można zastosować kryteria podobne do tych wykorzystywanych w analizie finansowej, takich jak wartość bieżąca netto (NPV – net present value), wewnętrzna stopa zwrotu (IRR – internal rate of return), oraz wskaźnik rentowności (PI – profitability index). Ze względu na to, że analiza kosztów i korzyści obejmuje ekonomiczne oraz społeczne skutki realizacji projektu, w tym przypadku stosuje się nieco inne nazewnictwo. Odpowiednikiem NPV jest ekonomiczna wartość bieżąca netto (ENPV – economic net present value), odpowiednikiem IRR jest ekonomiczna wewnętrzna stopa zwrotu (ERR – economic rate of return), a odpowiednikiem PI – wskaźnik korzyści ekonomicznych do kosztów (B/C – benefit-cost ratio). Metodologia wyliczenia oraz interpretacja powyższych wskaźników jest podobna do tej stosowanej w analizie finansowej. ENPV stanowi wartość bieżącą zdyskontowanych korzyści netto (społecznych i finansowych). Projekty charakteryzujące się dodatnią wartością ENPV generują nadwyżki zdyskontowanych korzyści nad zdyskontowanymi kosztami i z tego względu powinny zostać zrealizowane. Podobnie jak w przypadku analizy finansowej, optymalny, według kryte-

rium Kaldora-Hicksa, jest projekt o najwyższej wartości ENPV. ERR jest wartością stopy dyskontowej, dla której ENPV projektu równa się zero. Wdrożone powinny zostać projekty charakteryzujące się ERR wyższym od stopy dyskontowej projektu. Natomiast wskaźnik B/C stanowi iloraz zdyskontowanych korzyści i zdyskontowanych kosztów projektu, a warte realizacji są projekty o wskaźniku większym od jedności. Poszczególne wskaźniki można obliczyć za pomocą następujących formuł:

$$\text{wzór (1):} \quad ENPV = \sum_{i=0}^n \frac{S_i}{(1+r)^i}$$

$$\text{wzór (2):} \quad 0 = \sum_{i=0}^n \frac{S_i}{(1+ERR)^i}$$

$$\text{wzór (3):} \quad \frac{B}{C} = \frac{PV(B)}{PV(C)}$$

gdzie:

ENPV – ekonomiczna wartość bieżąca,

$S_i$  – przepływy pieniężne (uwzględniające koszty i korzyści społeczne) w  $i$ -tym okresie,

B – korzyści społeczne,

C – koszty społeczne,

PV – wartość bieżąca.

Przedstawiona metodologia oceny opłacalności projektów może zostać zastosowana w procesie oceny przedsięwzięć kulturalnych. W trakcie takiej analizy najwięcej trudności może sprawiać wycena wartości kosztów i korzyści związanych z realizacją projektu. Podkreśla to D. Trosby, pisząc: „bez względu na to, jak zdefiniujemy projekt, narzędziem umożliwiającym sprawdzenie ekonomicznej oraz społecznej zasadności projektu jest analiza kosztów i korzyści badająca, czy projekt generuje korzyści netto. Problem dotyczący analizy kosztów i korzyści przedsięwzięć kulturalnych polega na trudności w oszacowaniu w wartościach pieniężnych powstających korzyści i kosztów” (Throsby, 2001, s. 77).

Problematyka dotycząca pomiaru kosztów i korzyści została omówiona w następnej części rozdziału.

### Identyfikacja oraz wycena kosztów i korzyści

Badania nad ekonomicznym wymiarem kultury i dziedzictwa kulturowego dowodzą, że z wyjątkiem dzieł sztuki, które mają bardzo specyficzny rynek, wiele historycznych i kulturowych walorów nie ma rynku, na którym mogą być wymieniane, w związku z czym dla tych aktywów brakuje cen rynkowych (Herrero, 2001; Hutter i Rizzo, 1997; Rizzo i Towse, 2002). Brak dostępu do informacji o wartości dóbr kultury nie oznacza, że dla konsumenta nie mają one wartości. Oczywiście, w celu przeprowadzenia analizy kosztów i korzyści należy dążyć do oszacowania ich wartości. Zanim jednak zostanie ustalona wartość dóbr kultury dla konsumentów, konieczne jest zidentyfikowanie korzyści generowanych przez instytucje kultury.

D. Throsby wyróżnił wiele korzyści ekonomicznych i społecznych będących produktem działalności kulturalnej. Po pierwsze, wskazał tzw. **wartość użytkowania (*use values*)**. Kategoria ta odnosi się do ekonomicznej wartości korzyści, jakie uzyskują konsumenci korzystający z dóbr i usług oferowanych przez działalność kulturalną. W tym kontekście usługa kulturalna stanowi formę spędzania wolnego czasu, obcowania ze sztuką oraz sposób edukacji. W związku z powyższym, konsumenci uzyskują konkretne wymierne korzyści, wynikające z korzystania z dóbr kultury. Po drugie, D. Throsby zdefiniował wartość wynikającą z tzw. **nieużywania dobra kultury (*non-use values*)**, w ramach której można wyróżnić (Throsby, 2001, s. 78–79):

- **wartość istnienia (*existence value*)** – wartość dobra nadana przez osoby, które nie korzystają z danego dobra kultury ani nie planują tego zrobić, ale świadomość jego istnienia tworzy pozytywne doznania. Ludzie mogą cenić istnienie dóbr kultury nawet jeżeli bezpośrednio z nich nie korzystają. Na przykład, społeczność całego świata może cenić to, że w Egipcie są piramidy, nawet jeżeli większość z tych ludzi nigdy nie była w Egipcie,
- **wartość opcji (*option value*)** – wartość dla osób, które nie odwiedziły instytucji, ale które chcą mieć możliwość zrobić to w przyszłości. Ludzie mogą czerpać korzyści z istnienia opcji odwiedzania lub skorzystania w przyszłości z danego dobra kultury,
- **wartość spuścizny (*bequest value*)** – wartość wynikająca ze świadomości, że dziedzictwo zostało zachowane na użytek przyszłych pokoleń.

Ponadto D. Throsby stwierdza, że wydarzenia kulturalne mogą tworzyć **efekt zewnętrznych wydatków** (*pecuniary externalities*) oraz **zewnętrznych sieci** (*network externalities*). **Zewnętrzne wydatki** stanowią wydatki powstałe w związku z organizacją wydarzenia kulturalnego, które w sposób bezpośredni i pośredni wpływają na rozwój lokalnej gospodarki. **Efekt sieci zewnętrznych** polega na budowaniu jedności społecznej poprzez wspólny udział w wydarzeniach kulturalnych. Ludzie uczestniczący w wydarzeniach kulturalnych jednoczą się, czego efektem są rodzące się wspólnoty (typowym przykładem wartości wynikających z działania sieci zewnętrznych jest rozwój rynku telekomunikacyjnego – pierwszy telefon nie jest cenny, nie można z nikim się skontaktować, ale w efekcie pozyskania do sieci kolejnych klientów, wartość wynikająca z posiadania telefonu wzrasta).

Pojęciem bliskoznacznym do zewnętrznych sieci jest **efekt towarzyskości** (*sociability effect*), odnoszący się do tworzenia relacji międzyludzkich. Efekt towarzyskości powstaje w wyniku wspólnych rozmów na temat przedsięwzięć kulturalnych oraz komentowania treści artystycznych – treść artystyczna staje się przedmiotem krytyki i komentarzy. W ramach efektu towarzyskości można wskazać (Bourriaud, 1998; Buchloh, 2000; Fortin, 2000):

- **efekt treści artystycznych** (*content effect*) – treści artystyczne wywierają wpływ na poglądy ludzi, wpływają na sposób ich myślenia o sprawach społecznych i politycznych,
- **efekt uczestnictwa w zabawie** (*conviviality effect*) – ludzie lubią bawić się wspólnie. Wspólna zabawa niewątpliwie generuje korzyści społeczne,
- **efekt zbiorowego działania** (*collective-action effect*) – działania zbiorowe powodują, że ludzie uczą się pracować w grupie – kolejne działania zbiorowe realizowane w ramach tej samej grupy społecznej charakteryzują się zwykle wyższą efektywnością.

Wśród innych wartości kulturalnych można wymienić (Throsby, 2001, s. 28–29; 84–85):

- **wartość estetyczną** (*aesthetic value*) – dobra kultury emanują pięknem. Przebywanie w estetycznym, pełnym smaku otoczeniu traktuje się jako wartość, która jest generowana między innymi przez dobra kultury,

- **wartość duchową (*spiritual value*)** – wartość ta może być bezpośrednio związana z religijnym charakterem danego dobra kultury,
- **wartość społeczną (*social value*)** – dobra kultury mogą kreować poczucie więzi międzyludzkich, mogą mieć wkład w rozumienie natury życia w społeczeństwie,
- **wartość historyczną (*historical value*)** – wartość dóbr kultury może mieć związek z ich historycznymi korzeniami (historyczne dobra kultury są świadectwem ich wpływu na życie w czasie, kiedy były tworzone oraz oddziałują na teraźniejszość, dostarczając wzorców z przeszłości),
- **wartość symboliczną (*symbolic value*)** – dzieła sztuki oraz dobra kultury istnieją jako przedmioty wyrażające jakiś przekaz. W tym wymiarze kultura pomaga społeczeństwu zinterpretować swoją tożsamość oraz poczucie kultury.

Działalność kulturalna ma również wpływ na rozwój gospodarczy. Bank Światowy wskazał, że kultura przyczynia się do rozwoju gospodarczego w wielu płaszczyznach. Dostarczając dochodów dla wielu rodzin, służy jako istotny czynnik rozwoju gospodarczego, wzmacnia kapitał społeczny, pomaga w budowaniu rozwoju człowieka oraz jego zdolności (Throsby, 2001, s. 70–71).

Autorzy literatury przedmiotu wskazują na następujące korzyści gospodarcze wynikające z funkcjonowania instytucji kultury<sup>6</sup>:

- bezpośrednie wydatki na zakup biletów oraz pośrednie wydatki na zakup usług komplementarnych (np. wydatki w hotelach, restauracjach, na zakup pamiątek), dokonywane przez odwiedzających instytucje kultury,
- rozwój infrastruktury wokół instytucji kultury (np. sklepy, restauracje, hotele),
- wzrost liczby zatrudnionych poprzez tworzenie miejsc pracy w instytucjach kultury, firmach oferujących swoje usługi instytucjom kultury oraz innych firmach świadczących usługi komplementarne (wartość wynagrodzeń wypłaconych wskazanym wyżej pracownikom wpływa na rozwój lokalnych gospodarek),

---

<sup>6</sup> Wavell i in. (2002); Plaza (2000); Holt, Elliott i Moore, *Placing a value on public library services*, [http](http://); Morris, Hawkins i Sumsion (2000), Greenhalgh, Landry i Worpole (1993); Proctor, Usherwood i Sobczyk (1996); McClure (2000).

- wzrost wartości PKB w związku z istnieniem instytucji kultury (wartość usług wytworzonych przez instytucje kultury oraz przez przedsiębiorstwa i instytucje, które powstały w otoczeniu tych instytucji).

Nie wszyscy ekonomiści oraz badacze efektywności instytucji kultury zgadzają się jednak z tezą, że występuje bezpośredni związek między kulturą a rozwojem gospodarczym. Badania J. Palmera wskazują, że korzyści ekonomiczne wynikające z prowadzenia działalności kulturalnej mogą być znacznie mniejsze, niż się powszechnie wydaje (Palmer, 2002). Przede wszystkim w badaniach tych zwraca się uwagę na występowanie dwóch problemów. Po pierwsze, mnożniki pieniężne zazwyczaj używane do obliczenia wpływu wydarzeń kulturalnych na lokalne gospodarki są rażąco zawyżone. Według Palmera należy uwzględnić tylko „nowe wydatki” i potwierdzić, że gdyby nie analizowane przedsięwzięcie kulturalne, wszystkie pieniądze lub ich część nie zostałyby wydatkowane w lokalnej gospodarce. Po drugie, należy uwzględnić występowanie kosztów utraconych możliwości związanych z wykorzystaniem środków publicznych na cele kulturalne, które alternatywnie mogły zostać przeznaczone na realizację innych celów.

Biorąc pod uwagę powyższe, w niektórych współcześnie prowadzonych analizach, w celu zachowania konserwatywnego podejścia do szacowania korzyści wynikających z realizacji przedsięwzięć kulturalnych, pomija się wycenę korzyści związanych z wpływem projektu na rozwój gospodarki.

Kontynuując temat związany z korzyściami generowanymi przez instytucje kultury oraz projekty przez nie realizowane, warto podkreślić, że analiza literatury przedmiotu i raportów branżowych pokazuje również pozytywny, społeczny wpływ działalności kulturalnej, szczególnie w zakresie<sup>7</sup>:

- **osobistego rozwoju** – w tym w zakresie formalnej edukacji, kształcenia ustawicznego i szkoleń oraz zajęć pozalekcyjnych,
- **spójności społecznej** – zapewniając miejsce spotkań. Jednostki kultury stają się centrum społecznego rozwoju, wspierają grupy społeczne, ich rozwój oraz poczucie sprawiedliwości,

---

<sup>7</sup> *Building better library* (2002); Matarasso (1998); Linley i Usherwood (1998); Bryson, Usherwood i Streatfield (2002); Black i Crann (2000); Dodd i Sandell (2001).



- **lokalnej tożsamości** – poprzez zapewnienie tożsamości społecznej,
- **zdrowia i dobrego samopoczucia** – przyczyniając się do poprawy jakości życia oraz samopoczucia ludzi,
- **zdolności uczenia się** – widoczny poprzez wzrost zaangażowania w naukę, wzrost przyjemności z nauki, wzrost pewności siebie, wzrost ambicji w zakresie nauki poznawczej, wzrost osiągnięć w nauce, szczególnie w czytaniu i rozwoju języka (Hawthorne, 2002; McAlpine, 2000).

Analizując pozytywny wpływ kultury na rozwój osobisty, zdrowie oraz zdolność uczenia się, warto odwołać się także do badań:

- E. Winnera i L. Hetlanda, z których wynikają zależności między:
  - słuchaniem muzyki a zdolnością do rozumowania przestrzennie-czasowego,
  - nauką grania muzyki na różnych instrumentach a wyobrażeniem przestrzennym,
  - uczestnictwem w klasowych przedstawieniach a zdolnościami werbalnymi (Winner i Hetland, 2000).
- M. Gardinera oraz jego zespołu, w ramach których przeanalizowano wyniki w nauce dzieci w wieku 5–7 lat i stwierdzono, że 75% uczniów, którzy uczestniczyli w zajęciach z muzyki oraz sztuki, uzyskiwało wyższe od średniej klasowej oceny z matematyki w porównaniu do 55%, którzy nie uczestniczyli w takich zajęciach (Gardiner i in., 1996, s. 284),
- E. Ernsta i współpracowników, którzy analizowali korzyści terapii uzupełniającej w leczeniu depresji. W badaniu zidentyfikowano istotny wpływ różnych rodzajów muzykoterapii na wyniki leczenia depresji u pacjentów w wieku 61–86 lat (Ernst i in., 1998).

Podsumowując powyższe rozważania dotyczące pozytywnych efektów realizacji przedsięwzięć kulturalnych, korzyści generowane przez projekty kulturalne można podzielić na następujące grupy:

- **Korzyści ekonomiczne** – bezpośrednie i pośrednie korzyści ekonomiczne wynikające z prowadzenia działalności kulturalnej. Korzyści ekonomiczne można analizować w ramach trzech grup:
  - **wartość dla użytkowników (*use values*)** – wartość dla osób korzystających z projektu. Cena, którą płać klienci za możliwość uczestnictwa w danym przedsięwzięciu, stanowi o wartości produktu lub usługi. W przypadku instytucji kultury cena często

nie odzwierciedla jednak rzeczywistej wartości dobra. Klient może cenić usługę znacznie wyżej, niż wynika to z ceny zakupu biletu,

- **wartość dla „niekorzystających” (*non-use value*)** – wartość dóbr kultury dla osób niekorzystających z nich, ale ceniących sobie ich obecność (np. zabytki mające znaczenie dla szerszej społeczności, kościoły). Dobra kultury dają w tym przypadku poczucie prestiżu, nie tylko użytkownikom tych dóbr (np.: Zamek Królewski w Warszawie, Zamek Królewski na Wawelu).
- **wkład w rozwój gospodarczy (wkład w tworzenie Produktu Krajowego Brutto (PKB)):**
  - bezpośredni wpływ na gospodarkę – pieniądze wydane na atrakcje kulturalne i usługi z nimi powiązane (np. restauracje, hotele).
  - pośredni wpływ na gospodarkę – pieniądze zarobione w sektorze kultury (oraz usługach powiązanych z sektorem), które następnie zostają wydane na różnego rodzaju produkty i usługi.
- **Korzyści społeczne** – zaangażowanie w działalność kulturalną może mieć pozytywny wpływ na zdrowie jednostki oraz całej społeczności, edukację oraz spadek liczby przestępstw. Poza tym dzięki uczestnictwu w kulturze powstają omawiane wyżej efekty sieci zewnętrznych i towarzyskości.
- **Korzyści kultury** – są korzyściami wynikającymi z posiadania bogatego i zróżnicowanego życia kulturalnego. Obcowanie z kulturą przynosi korzyści estetyczne, duchowe, historyczne, społeczne, duchowe i symboliczne, których nie da się opisać za pomocą miar ekonomicznych.
- **Korzyści instytucjonalne** – wartość ta jest tworzona za pomocą metod, które organizacja wykorzystuje do kontaktu ze społeczeństwem. W tym zakresie instytucje kultury powinny tworzyć zaufanie i wzajemny szacunek wśród obywateli, wzmocniać postawy społeczne oraz zapewniać warunki do tworzenia dobrych relacji międzyludzkich (Holden, 2006).

W celu przeprowadzenia analizy kosztów i korzyści, poza zdefiniowaniem korzyści generowanych przez projekty kulturalne, konieczne jest przeprowadzenie ich wyceny. Pomiar wartości korzyści, jakie uzyskują ludzie z uczestnictwa w kulturze, jest jednak bardzo trudny. Dodatkowo, fakt dotowania przez państwo instytucji kultury utrudnia

określenie jednoznacznych mierników ich wartości. Ponadto w literaturze przedmiotu często pojawia się opinia, że klasyczne podejście do pomiaru ekonomicznej wartości nie będzie właściwie identyfikowało i wyceniało wartości kulturalnych. Stwierdzenie to opiera się na trzech założeniach (Ridge i in., 2007):

- społeczeństwo nie jest na tyle dobrze poinformowane, aby oceniać wartość kultury,
- dziedzictwo powinno być traktowane jako wartość bezcenna (tak samo jak jest traktowane życie ludzkie),
- wartość wewnętrzna – dobra kultury są wyposażone w wewnętrzną wartość, która jest niezależna od osoby wyceniającej (Provins i in., 2005).

#### Metody szacowania korzyści społecznych

Należy rozważyć, w jaki sposób powinny być szacowane wartości wyżej wymienionych korzyści. W pierwszej kolejności konieczne jest jednak zidentyfikowanie interesariuszy uzyskujących korzyści wynikające z realizacji projektu. Zdefiniowanie bezpośrednich beneficjentów – korzystających (dla których projekt generuje tzw. *use values*) nie naraża zwykle większych problemów. Przykładowo, w przypadku projektu polegającego na renowacji zabytkowej budowli odwiedzanej głównie przez turystów beneficjentami projektu są właśnie turyści. W przypadku korzyści niewynikających z bezpośredniego korzystania z danej infrastruktury (tzw. *non-use values*), zdefiniowanie beneficjentów może być znacznie trudniejsze (mogą stanowić oni bardzo szeroką grupę). Przykładowo, piramidy w Egipcie mogą mieć beneficjentów na całym świecie. W praktyce dla celów przeprowadzenia analizy kosztów i korzyści grupa ta zostałaby ograniczona do mieszkańców regionu oraz turystów odwiedzających Egipt.

W momencie, w którym zostaną określone dane grupy beneficjentów możliwe staje się oszacowanie wartości korzyści, jakie generuje projekt dla danej grupy odbiorców. Relatywnie najłatwiej oszacować korzyści **ekonomiczne dla użytkowników (*use values*)**. Wartość tych korzyści jest pochodną ceny, jaką płaci klient za możliwość uczestnictwa w danym przedsięwzięciu kulturalnym. Wydawałoby się zatem, że korzyści wynikające z projektu kulturalnego dla konsumentów można oszacować jako całkowitą wartość przychodów ze sprzedaży. Jednak, jak już wielokrotnie podkreślano w niniejszym opracowaniu, w większości przypadków ceny biletów na wydarzenia kulturalne nie będą

uwzględniały wszystkich korzyści uzyskanych przez beneficjentów bezpośrednich, a także nie odzwierciedlają całkowitych kosztów instytucji kultury poniesionych na wytworzenie danej oferty kulturalnej. Różnice między ceną pobieraną za dane dobro lub usługę a wartością, jaką otrzymuje, w swoim mniemaniu, kupujący, określa się jako „nadwyżkę klienta”. Stanowi ona korzyść dla konsumenta. W celu wyceny całkowitej wartości korzyści konsumenta konieczne jest określenie krzywej popytu. Aby ją wyznaczyć, trzeba uzyskać dane dotyczące wielkości popytu na dane dobro lub usługę, przy różnych poziomach cen.

Jednym z podejść umożliwiających oszacowanie krzywej popytu jest **metoda kosztów podróży** (*travel cost method* – TCM), stosowana powszechnie w procesie szacowania wartości środowiska naturalnego (np. parków narodowych) (Clawson i Knetsch, 1996; Fernand, 1994). Po raz pierwszy metoda ta została zastosowana w 1947 roku do szacowania wartości korzyści z „produktów” oferowanych przez amerykańskie parki narodowe (Hotelling, 1947). Dyrekcja parku poprosiła kilku czołowych ekonomistów o opracowanie metody, dzięki której stałoby się możliwe wycenienie korzyści, jakie osiągają korzystający za darmo z parków narodowych. Spośród wszystkich odpowiedzi, które otrzymała, tylko propozycja H. Hotellinga była oparta na solidnych zasadach ekonomicznych.

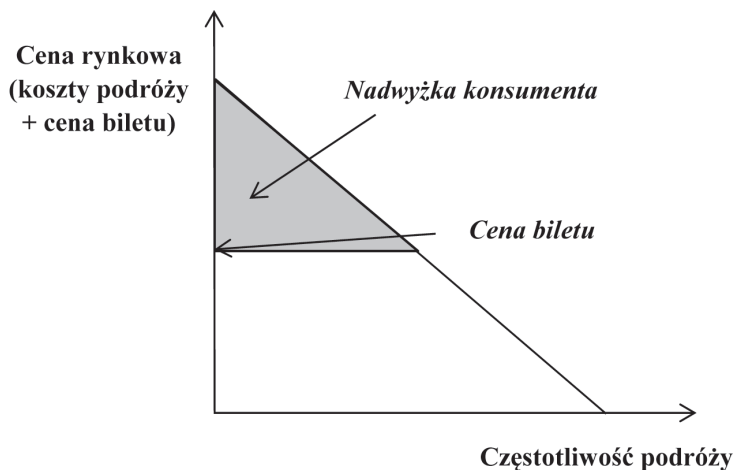
Metoda TCM opiera się na założeniu, że w przypadku dóbr nieposiadających ceny rynkowej konsumenci ujawniają wartość danego dobra przez faktyczną konsumpcję, czyli poprzez gotowość do poniesienia kosztów. O tym, jaką wartość konsumenci przypisują danemu dobru, można się przekonać, określając czas i koszty, jakie są skłonni ponieść, aby móc z niego skorzystać. Wartość, jaką korzystający przypisuje poszczególnym dobrom, wynika z:

- kosztów wstępu (np. koszty zakupu biletów),
- kosztów, jakie ponosi w związku z odbyciem podróży z miejsca zamieszkania do miejsca, w którym jest oferowana usługa, oraz kosztów podróży powrotnej,
- kosztów alternatywnych, związanych z utraconymi możliwościami wykorzystania w inny sposób, czasu poświęconego na podróż i konsumpcję danej usługi (Jeżowski, 2009, s. 56).

Ze względu na trudności związane z wyceną kosztów alternatywnych, najczęściej w analizach TCM, element ten jest pomijany. Warto jednak podkreślić, że takie podejście może prowadzić do zniekształcenia

szacunków wartości generowanych przez dane dobra. Konsument bowiem nie tylko ponosi koszty pieniężne podróży, lecz także musi poświęcić na nią określony czas.

W metodzie TCM funkcję popytu na usługę buduje się poprzez określenie liczby decyzji konsumentów o skorzystaniu z danej usługi przy różnych poziomach kosztów podróży. Zmiennymi funkcji są najczęściej: cena (koszty podróży) oraz liczba odbytych podróży przy danej cenie. Im większa odległość między miejscem zamieszkania a instytucją kultury, tym wyższe są koszty podróży, co z kolei przekłada się na mniejszą liczbę wizyt w punktach, które są najbardziej oddalone od miejsca zamieszkania odwiedzających. Funkcja popytu będzie wyrażona graficznie w sposób zaprezentowany na rysunku 3.7. Obszar poniżej krzywej popytu oraz powyżej krzywej wyznaczonej przez cenę zakupu biletu stanowi wartość nadwyżki dla konsumenta.



**Rysunek 3.7.** Funkcja popytu na usługi nieposiadające ceny rynkowej – wykreślona na podstawie danych o kosztach podróży

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jeżowski (2009, s. 57).

Opracowano dwie metody zastosowania TCM: indywidualny model kosztu podróży (*individual travel cost model* – ITCM) oraz tzw. strefowy model kosztu podróży (*zonal travel cost model* – ZTCM). W modelu ITCM jednostką analizowaną są poszczególni klienci. Dla każdego konsumenta określa się indywidualną krzywą popytu na daną usługę, która jest uzależniona od: kosztów wstępu, pieniężnych kosztów pobytu w danym miejscu, kosztów podróży, czasu podróży oraz dochodów.

Zagregowana krzywa popytu jest sumą popytów indywidualnych konsumentów na dane dobro<sup>8</sup>. Ze względu na to, że w przypadku niektórych dóbr kultury uczestnicy korzystają z nich bardzo rzadko lub nawet tylko raz, niemożliwe jest uwzględnienie zmian uczestnictwa danej jednostki w usłudze (pod wpływem zmiany konkretnych parametrów), co z kolei uniemożliwia wykreślenie krzywej popytu.

M. Clawson i J. Knetsch opracowali i zaadaptowali na potrzeby liczenia wartość usług dostarczanych przez instytucje kultury strefowy model kosztów podróży (*ang. zonal travel cost model – ZTCM*) (Clawson i Knetsch, 1996). Zgodnie z tą metodą jednostką obserwacji jest strefa (koncentryczny okrąg) wokół danego miejsca, oznaczająca jednakowy czas i koszt dotarcia do niego. Miarą częstotliwości jest liczba podróży przypadająca na jedną osobę odwiedzającą dane miejsce. Jest ona wyznaczana poprzez podzielenie liczby podróży przypadających na każdą strefę przez liczbę odwiedzających osób zamieszkujących daną strefę (Moeltner, 2003). Stosując analizę regresji, ustala się zależności między liczbą odwiedzających, pochodzących z danej strefy a kosztami podróży i innymi zmiennymi społeczno-ekonomicznymi (np. dochodami). Znając powyższe zależności, można wykreślić funkcję popytu (Freeman, 1979). Metoda strefowych kosztów podróży może zostać zastosowana do szacowania korzyści klientów instytucji kultury. Niestety, posiada ona szereg wad, do których należy zaliczyć przede wszystkim: problemy z wyznaczeniem kosztów podróży, których celem jest nie tylko wizyta w instytucji kultury (wizyta w instytucji kultury nie jest jednym powodem odbycia podróży) oraz problemy związane z szacowaniem kosztu czasu. Poza tym metoda może być bardzo kosztowna, gdyż wymaga zebrania dużej liczby danych.

Metodę strefowych kosztów podróży do wyceny korzyści generowanych przez instytucje kultury stosowali również m.in. A. Bedate, L. Herrero i J. Sanz (2004). Oszacowali oni wartość usług oferowanych przez cztery jednostki kultury zlokalizowane w Castilla León w Hiszpanii.

Kolejna metoda szacowania wartości korzyści polega na szukaniu cen rynkowych dóbr, które mogą zostać porównane lub traktowane jako alternatywne dobra w stosunku do produktów lub usług ofertowanych przez instytucje kultury. Podejście to jest znane jako metoda **cen hedonicznych** (*hedonic price method – HPM*). Możliwości zastosowania

---

<sup>8</sup> Na podstawie: Opaluch (1996, s. 28–29); Famielec (1999, s. 153–154); Freeman (1979, s. 202–204).

metody cen hedonicznych w kalkulacji wartości dóbr kulturalnych przedstawili J. Moorhouse i M. Smith (1994). Zbadali oni wpływ architektury budynków w Bostonie na wartość nieruchomości. W celu opracowania wyników badania porównano ceny wielu nieruchomości, biorąc pod uwagę następujące czynniki wpływające na cenę: powierzchnia domu, udogodnienia wynikające z lokalizacji, materiały budowlane, styl architektoniczny oraz poszczególne elementy architektoniczne. Wyniki badań pokazały wysokość ceny, jaką są skłonni zapłacić klienci za walory architektoniczne.

Zaletą metody cen hedonicznych jest fakt, że bazuje ona na obserwacji zachowań konsumentów i podejmowanych przez nich decyzji o zakupie określonych produktów. Natomiast poważnym ograniczeniem jej stosowania są często trudności w znalezieniu cen rynkowych dla produktów podobnych do tych oferowanych przez sektor kultury.

Do wyceny wartości korzyści kulturalnych można również zastosować metodę **wyceny warunkowej (*contingent valuation methodology* – CVM)**, nazywaną także metodą deklarowanych preferencji<sup>9</sup>. W przypadku tej metody mogą zostać zastosowane dwa alternatywne podejścia: koncepcja gotowości do zapłaty (*willingness to pay* – WTP) lub koncepcja gotowości do przyjęcia rekompensaty (*willingness to accept* – WTA). Metoda CVM polega na wykorzystaniu wszelkich technik ankietowych pytania respondentów o ich skłonność do płacenia (*willingness to pay* – WTP) za usługę kulturalną lub o gotowość do przyjęcia rekompensaty (*willingness to accept* – WTA) za utracone dobro lub pogorszenie jego jakości. Badanie może zostać przeprowadzone w formie wywiadu telefonicznego, za pośrednictwem e-maila lub w drodze bezpośredniego wywiadu. Zwykle wartość korzyści wyznaczonych metodą WTA przewyższa cenę wyznaczoną metodą WTP. Ponadto metoda WTA jest zwykle uważana za mniej wiarygodną niż metoda WTP.

Przykładowe pytania, które mogłyby zostać zadane odwiedzającym muzeum w celu określenia wartości uzyskanych przez nich korzyści, przy zastosowaniu metody wyceny warunkowej, brzmiałyby następująco:

- Jaką cenę są skłonni zapłacić (np. w postaci podatków) za możliwość korzystania z muzeum? – WTP.

<sup>9</sup> Mitchell i Carson (1989); Braden i Kolstad (1991); Hausman (1993); Portney (1994).

- Jaką kwotę przyjęli za rezygnację z przywileju korzystania z muzeum lub o ile oczekivaliby obniżenia podatków w przypadku zamknięcia muzeum? – WTA.

Za podstawową zaletę metody warunkowej uznaje się przede wszystkim jej bezpośredni charakter. Nie posługuje się ona cenami innych dóbr (dóbr zastępczych). Problem w stosowaniu tej metody może polegać jednak na tym, że respondenci:

- mogą mieć problem z wyceną dóbr, które w ich świadomości im się należą „za darmo”,
- mogą mieć skłonność do przeszacowania korzyści – np. respondent zapytany, jaką kwotę jest gotowy przekazać w celu uchronienia piramid egipskich przed rozpadem, prawdopodobnie wskaże taką samą kwotę, jaką wskazałby w przypadku Muru Chińskiego czy krzywej wieży w Pizie. Suma środków, które musiałby przekazać na ochronę całego dziedzictwa kultury mogłaby jednak znacznie przewyższać jego możliwości finansowe.

Stosując opisane powyżej metody, można wyznaczyć wartości korzyści generowanych przez instytucje kultury dla ich użytkowników (*use values*). Znacznie więcej problemów sprawia obliczenie wartości pieniężnej korzyści, jakie tworzą organizacje kultury dla osób z nich niekorzystających (*non-use values*). W tym ujęciu wartość tych dóbr kultury jest trudna do oszacowania, gdyż dotyczy ludzi, którzy faktycznie nie korzystają z danego dobra. Nie ma żadnych sygnałów cenowych, które można wykorzystać do szacowania wartości. Jednym ze sposobów szacowania tej wartości są rzeczywiste lub deklarowane wpłaty dobrowolnych datków. Ewentualnie możliwe w tym przypadku jest zastosowanie wyceny warunkowej (CVM). Jeszcze więcej problemów sprawia wycena **korzyści społecznych, kultury oraz instytucjonalnych**. Pomimo że istnieją dowody na występowanie tych korzyści, nie opracowano żadnej obiektywnej techniki pozwalającej na ich rzetelną wycenę. W tym zakresie konieczne są dalsze badania. Podobny problem jest związany z szacowaniem wpływu działalności kulturalnej na **wzrost gospodarczy**. Powszechnie twierdzi się, że działalność kulturalna wpływa na gospodarkę przede wszystkim ze względu na to, że generuje bezpośrednie wydatki na atrakcje kulturalne oraz usługi z nimi powiązane. Ostatnie badania J. Palmera wskazują jednak, że ten wpływ może być znacznie niższy, niż się wydaje. Nie ma bowiem dowodów na to, że pie-



niądze wydawane na dobra kultury alternatywnie nie zostałyby wydane na inne produkty lub usługi konsumpcyjne i w ten sposób przyczyniłyby się do wzrostu gospodarczego (Palmer, 2002). W związku z powyższym, konserwatywnie podchodząc do analizy korzyści kreowanych przez instytucje kultury, należy pominąć ten efekt.

Szacując korzyści netto generowane przez projekt kulturalny, powinno uwzględniać się także koszty społeczne wynikające z jego realizacji. Wśród nich należy wymienić przede wszystkim:

- koszty utraconych możliwości (np. wykorzystanie budynków dla celów prowadzenia działalności kulturalnej, bez zapłaty, podczas gdy mogłyby one zostać wykorzystane w inny (przynoszący dochód) sposób lub przekazanie w postaci darowizny, na cele kulturalne, aktywów o znaczniej wartości rynkowej),
- dodatkowe koszty ponoszone przez podmioty inne niż instytucje kultury, będące efektem realizacji projektu kulturalnego (również zmniejszenie przychodów konkurencji),
- negatywny wpływ realizacji inwestycji na środowisko naturalne (niszczenie krajobrazu, odpady, zanieczyszczenie powietrza, wody, ryzyko erozji itp.) – szacowane koszty rekultywacji, leczenia ludzi, utraty wartości działek.

Przykład prezentujący metodykę szacowania kosztów i korzyści społecznych przez instytucje kultury zaprezentowano w załączniku 2.

Kolejnym etapem analizy opłacalności jest wyznaczenie całkowitych przepływów związanych z realizacją projektu kulturalnego, na podstawie których możliwa będzie ocena finansowej i ekonomicznej efektywności projektu.

### Analiza finansowa i ekonomiczna

Przeprowadzenie analizy ekonomicznej danego projektu powinno zostać poprzedzone analizą finansowej opłacalności, uwzględniającej wszystkie przepływy pieniężne związane z danym projektem (przychody, koszty, nakłady inwestycyjne oraz nakłady na kapitał obrotowy). W tym celu można zastosować metodologię FCFE (Free Cash Flow to the Firm), wykorzystywaną w ocenie finansowej opłacalności projektów i pozwalającą na wyznaczenie przepływów pieniężnych z perspektyw wszystkich stron finansujących. Kalkulacja przepływów tą metodą wygląda następująco (Panfil i Szablewski, 2006, s. 40–45):

$$\begin{aligned} \text{FCFF} = & \text{EBIT (zysk operacyjny)} * (1 - \text{stopa podatku dochodowego}) \\ & + \text{amortyzacja} \\ & - \text{nakłady na powiększenie kapitału obrotowy netto} \\ & - \text{nakłady inwestycyjne} \\ & + \text{wartość rezydualna (w ostatnim roku analizy)}. \end{aligned}$$

Na podstawie tak oszacowanych przepływów pieniężnych wyznaczana jest wartość NPV, który pozwala ocenić finansową opłacalność projektu. W tym przypadku stopą dyskontową stosowaną w analizie opłacalności jest średnioważony koszt kapitału (WACC – Weighted Average Cost of Capital).

Ekonomiczny rachunek opłacalności można przeprowadzić, stosując podobną procedurę. W celu określania ekonomicznej opłacalności projektu (ENPV, ERR, B/C) konieczne jest jednak dokonanie następujących korekt<sup>10</sup>:

- Skorygowanie przepływów pieniężnych o wartość wszystkich strumieni mających jedynie charakter transferu środków od jednego podmiotu do drugiego podmiotu. Wśród nich należy wymienić: podatki, cła, dotacje, subwencje. Przykładem takiego transferu może być podatek VAT, który nie podlega zwrotowi. W takim przypadku w analizie finansowej jest on uwzględniany w cenach, kosztach i nakładach inwestycyjnych. Płatnik VAT-u odprowadza podatek do urzędu skarbowego, który redystrybuuje go społeczeństwu. Z jednej strony VAT stanowi koszt dla płatnika (tak jest traktowany w analizie finansowej), z drugiej strony jego wartość wraca do społeczeństwa poprzez jego redystrybucję. Innymi przykładami transferów są: ubezpieczenia społeczne, podatek dochodowy, opłaty za emisję CO<sub>2</sub>, mające prowadzić do ograniczenia niekorzystnych efektów związanych z emisją szkodliwych substancji (*Przewodnik do analizy kosztów i korzyści*, 2010, s. 14–61).
- Wyeliminowanie zniekształceń, polegających na stosowaniu w analizie finansowej cen nieodzwierciedlających wartości społecznej dóbr i usług. W celu oszacowania wartości uwzględniają-

<sup>10</sup> Na podstawie: *Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych* (2008, s. 36–65); Ligus (2010, s. 14–61).

cych korzyści społeczne konieczne jest zastosowanie prezentowanych wcześniej technik szacowania wartości dóbr kultury (np. metoda kosztu podróży, metoda cen hedonicznych, metoda wyceny warunkowej). Wartości zaprezentowane w analizie finansowej nie uwzględniają również kosztów społecznych realizowanych projektów. Wśród tych kosztów należy przede wszystkim wskazać na: koszty utraconych możliwości (np. udostępnienie budynków bez zapłaty, podczas gdy mogłyby one zostać wykorzystane w inny przynoszący dochody sposób), koszty powstające po stronie innych podmiotów będące wynikiem realizacji projektu (np. obniżenie przychodów konkurencji).

- Skorygowanie stopy dyskontowej – w analizie finansowej stopa dyskontowa jest parametrem wykorzystywanym do wyznaczania wartości bieżących, generowanych przez projekt przepływów pieniężnych. Ustalając stopę dyskontową, należy brać pod uwagę następujące czynniki: nominalną stopę zwrotu możliwą do osiągnięcia z inwestycji w instrumenty finansowe wolne od ryzyka (zwykle papiery wartościowe emitowane przez Skarb Państwa) oraz nominalną premię za ryzyko inwestycyjne. W przypadku projektów kulturalnych, stosując uproszczone podejście, można powiedzieć, że premia za ryzyko inwestycyjne nie występuje. Zakładając również, że przepływy pieniężne zostały ustalone w wartościach realnych (czyli bez uwzględnienia inflacji), z wyliczenia stopy dyskontowej można wyłączyć również stopę inflacji. W związku z powyższym stopa dyskontowa zostałaby oszacowana jedynie na podstawie realnej stopy wolnej od ryzyka.

Stosując bardziej złożone podejście do szacowania stopy dyskontowej, można powiedzieć, że istnieją dwie podstawowe przesłanki występowania stóp procentowych: stopa preferencji czasowej oraz produktywności kapitału (Ligus, 2010, s. 52). Stopa preferencji czasowej oznacza, że podmioty bardziej cenią jednostkę konsumpcji dzisiejszej od jednostki konsumpcji przyszłej. Natomiast stopa produktywności kapitału wynika ze zdolności kapitału do generowania zysku oraz z faktu, że jest on zasobem ograniczonym. Zaangażowanie kapitału w jednym przedsięwzięciu oznacza brak możliwości jego wykorzystania do realizacji innego przedsięwzięcia. Stąd utracone zyski stanowią koszty utraconych możliwości. W literaturze przedmiotu zaprezentowano

koncepcję przeniesienia powyższej koncepcji na grunt ekonomicznej oceny efektywności projektów<sup>11</sup>.

Na podstawie teoretycznych koncepcji wyznaczania społecznej stopy dyskontowej Komisja Europejska dla celów analizy kosztów i korzyści zaleca stosowanie stopy dyskontowej na poziomie 5,5%<sup>12</sup> dla przepływów pieniężnych oszacowanych w wartościach realnych.

Metodykę prowadzenia oceny ekonomicznej projektów kulturalnych przedstawiono na przykładzie opisanego poniżej studium przypadku.

### Studium przypadku – Muzeum Narodowe

Muzeum Narodowe planuje uruchomienie cyklicznych wystaw znanych artystów. Zgodnie z planem wystawy mają odbywać się raz do roku i trwać nie krócej niż jeden miesiąc. Prezentowane dzieła będą sprowadzane z całego świata. Szacuje się, że przy cenie biletu w wysokości 8 zł za wejście pierwsza wystawa przyciągnęłaby ok. 10 000 odwiedzających, a ich liczba rosłaby o 1000 osób w każdym kolejnym roku przez okres 5 lat. Planowane koszty jednej wystawy wyniosą:

- materiały (materiały biurowe, zaproszenia) – 10 000 zł,
- usługi obce:
  - koszty ochrony – 20 000 zł,
  - koszty promocji (koszty wynajęcia agencji marketingowej w celu wypromowania wystawy) – 5000 zł,
  - koszty transportu (koszty transportu dzieł sztuki do Muzeum i z powrotem do miejsca skąd je wypożyczono) – 70 000 zł,
  - koszty cateringu (koszty cateringu związane z otwarciem wystawy) – 15 000 zł.
- wynagrodzenia (koszty zatrudnienia na umowę zlecenie 2 osób przy obsłudze wystawy) – 3000 zł.
- ubezpieczenia społeczne (stanowią 18% wynagrodzeń brutto) – 540 zł.

Wiadomo również, że w celu zorganizowania wystawy konieczne jest przeprowadzenie prac dostosowawczych w dwóch salach Muzeum. Oszacowano, że nakłady inwestycyjne z tym związane wyniosą

<sup>11</sup> Lines (1996, s. 89); Markandya i Pearce (1988); Pearce i Turner (1990, s. 130); Winpenny (1995, s. 100–101).

<sup>12</sup> Szerzej na temat kalkulacji stopy dyskontowej: *Przewodnik do analizy kosztów i korzyści* (2008, s. 230–231).

1 000 000 zł. Na dzień dzisiejszy planuje się, że projekt będzie trwał 5 lat. W tabeli 3.5 zaprezentowano przychody, koszty oraz nakłady inwestycyjne związane z realizacją omawianego projektu.

**Tabela 3.5.** Dane finansowe związane z realizacją projektu

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
<b>Przychody</b>		<b>80 000</b>	<b>88 000</b>	<b>96 000</b>	<b>104 000</b>	<b>112 000</b>
■ cena biletu		8	8	8	8	8
■ liczba osób zwiedzających		10 000	11 000	12 000	13 000	14 000
<b>Materiały</b>		<b>10 000</b>	<b>10 000</b>	<b>10 000</b>	<b>10 000</b>	<b>10 000</b>
<b>Usługi obce</b>		<b>110 000</b>	<b>110 000</b>	<b>110 000</b>	<b>110 000</b>	<b>110 000</b>
■ ochrona		20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
■ promocja		5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
■ transport		70 000	70 000	70 000	70 000	70 000
■ catering		15 000	15 000	15 000	15 000	15 000
<b>Wynagrodzenia</b>		<b>3 000</b>	<b>3 000</b>	<b>3 000</b>	<b>3 000</b>	<b>3 000</b>
■ liczba osób zatrudnionych		2	2	2	2	2
■ wynagrodzenie		1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
<b>Ubezpieczenia społeczne</b>		<b>540</b>	<b>540</b>	<b>540</b>	<b>540</b>	<b>540</b>
<b>Amortyzacja</b>		<b>200 000</b>	<b>200 000</b>	<b>200 000</b>	<b>200 000</b>	<b>200 000</b>
<b>Inwestycja</b>	<b>1 000 000</b>					

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przedstawionych danych finansowych opracowano rachunek zysków i strat dla projektu (tabela 3.6).

Dane dotyczące planowanych przychodów, kosztów oraz nakładów inwestycyjnych zostały zastosowane do opracowania analizy finansowej opłacalności projektu. Jako kryterium oceny opłacalności wybrano wskaźnik NPV oraz IRR. Wyliczenia przeprowadzono przy założeniu, że stopa dyskontowa wyniesie 5% (na podstawie danych Komisji Europejskiej, która zaleca stosowanie 5% stopy dyskontowej w analizie finansowej opłacalności dla projektów niekomercyjnych). Wyniki przeprowadzonej analizy zostały zaprezentowane w tabeli 3.7.

Tabela 3.6. Rachunek zysków i strat dla projektu

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
<b>Przychody</b>	0	80 000	88 000	96 000	104 000	112 000
<b>Koszty działalności operacyjnej</b>		323 540	323 540	323 540	323 540	323 540
Amortyzacja		200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
Zużycie materiałów i energii		10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Usługi obce		110 000	110 000	110 000	110 000	110 000
Podatki i opłaty						
Wynagrodzenia		3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		540	540	540	540	540
Pozostałe koszty rodzajowe						
<b>Zysk (strata) operacyjny na projekcie</b>		-243 540	-235 540	-227 540	-219 540	-211 540
<b>Podatek dochodowy</b>		0	0	0	0	0
<b>Zysk (strata) netto</b>		-243 540	-235 540	-227 540	-219 540	-211 540

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3.7. Analiza finansowej opłacalności (kryterium oceny NPV)

	Rok 0	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5	Rok 6
<b>Przychody</b>		80 000	88 000	96 000	104 000	112 000
<b>Koszty operacyjne</b>		323 540	323 540	323 540	323 540	323 540
<b>Zysk (strata) operacyjny na projekcie</b>	0	-243 540	-235 540	-227 540	-219 540	-211 540
Amortyzacja	0	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
Zmiana stanu zapasów						
Zmiana stanu należności						
Zmiana stanu zobowiązań bieżących						
<b>Przepływy z działalności operacyjnej</b>	0	-43 540	-35 540	-27 540	-19 540	-11 540

Nakłady inwestycyjne	1 000 000					
Wartość rezydualna						
Przepływy FCFF	-1 000 000	-43 540	-35 540	-27 540	-19 540	-11 540
Stopa dyskontowa	5%					
Dyskontowane FCFF	-1 000 000	-41 467	-32 236	-23 790	-16 076	-9 042
NPV	-1 122 610					
IRR	–					

Źródło: opracowanie własne.

Analiza finansowej racjonalności wykazała, że projekt jest nieopłacalny z perspektywy finansowej (ujemna wartość NPV). W związku z tym istotne staje się przeprowadzenie analizy ekonomicznej opłacalności dla sprawdzenia społecznej racjonalności realizacji powyższego zadania. W tym celu postanowiono zastosować analizę kosztów i korzyści.

Zgodnie z metodyką zaprezentowaną w niniejszym opracowaniu, w pierwszej kolejności wyznaczono korzyści społeczne dla użytkowników wystaw. Nadwyżka konsumenta została oszacowana na bazie koncepcji gotowości do zapłaty (*willingness to pay* – WTP). Na podstawie wyników badań ankietowych na potencjalnych użytkownikach wystawy ustalono, że są oni skłonni zapłacić za uczestnictwo w wystawie średnio 25 zł. Porównując otrzymaną wartość z ceną biletu za wstęp, uzyskano nadwyżkę konsumenta, która w tym przypadku wyniosła 17 zł (25 zł – 8 zł).

Ponadto uznano, że projekt będzie przyczyniał się do rozwoju lokalnej gospodarki. Jak wynikało z przeprowadzonych badań, ze względu na dużą atrakcyjność wystawy (zebranie w jednym miejscu dzieł wielu uznanych artystów) część odwiedzających będą stanowiły osoby przyjezdne z innych miast, a nawet państw. Wyniki badań pokazały, że ok. 8% odwiedzających będą stanowili turyści, którzy zdecydują się na skorzystanie z usług miejscowych hoteli. Wiedząc, że przeciętny zysk właścicieli hoteli przypadający na jednego klienta kształtuje się na poziomie 100 zł dziennie, policzono wartość korzyści dla branży hotelowej z tytułu realizacji projektu.

Dodatkowo, dla celów analizy społecznej, skorygowano przepływy pieniężne o wartość ubezpieczeń społecznych, mających jedynie charakter wewnętrznego transferu środków. Dla zachowania wiarygodności analizy postanowiono nie wyceniać innych korzyści (np.: korzyści dla „niekorzystających”, korzyści społecznych oraz korzyści kultury).

Wyliczenia ekonomicznej opłacalności na bazie miary ENPV dokonano, uwzględniając omawiane wyżej dane finansowe oraz zidentyfikowane korzyści.

**Tabela 3.8.** Zestawienie korzyści społecznych będących efektem realizacji projektu

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
<b>KORZYŚCI SPOŁECZNE</b>		250 540	275 540	300 540	325 540	350 540
<b>Nadwyżka konsumenta (całkowita)</b>		170 000	187 000	204 000	221 000	238 000
Średnia cena – gotowość do zapłaty		25	25	25	25	25
Cena biletu		8	8	8	8	8
Nadwyżka konsumenta (jeden klienta)		17	17	17	17	17
<b>Ubezpieczenie społeczne</b>		540	540	540	540	540
<b>Korzyści hotelarzy</b>		80 000	88 000	96 000	104 000	112 000
Odsetek turystów nocujących		8%	8%	8%	8%	8%
Liczba osób korzystających z hoteli		800	880	960	1 040	1 120
Średni zysk hotelarza zjednego klienta		100	100	100	100	100

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 3.9.** Analiza ekonomicznej opłacalności (kryterium ENPV)

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Przychód	0	80 000	88 000	96 000	104 000	112 000
Wartość rezydualna						0
Korzyści społeczne		250 540	275 540	300 540	325 540	350 540
<b>Przychody ogółem</b>	<b>0</b>	<b>330 540</b>	<b>363 540</b>	<b>396 540</b>	<b>429 540</b>	<b>462 540</b>
Koszty operacyjne (bez amortyzacji)		123 540	123 540	123 540	123 540	123 540
Podatek (bez kosztów finansowych)						



Nakład inwestycyjny	1 000 000					
Nakłady na kapitał obrotowy						
Koszty społeczne						
<b>Koszty ogółem</b>	<b>1 000 000</b>	<b>123 540</b>	<b>123 540</b>	<b>123 540</b>	<b>123 540</b>	<b>123 540</b>
Przepływy ENPV	-1 000 000	207 000	240 000	273 000	306 000	339 000
Zdyskontowane przepływy	-1 000 000	196 209	215 629	232 491	247 008	259 381
<b>Stopa dyskontowa</b>	<b>5,5%</b>					
<b>ENPV</b>	<b>150 717</b>					
<b>ERR</b>	<b>10,40%</b>					

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 3.10.** Wyliczenie wskaźnika prezentującego relacje korzyści do kosztów

	Rok 0	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Korzyści (wpływy)	0	330 540	363 540	396 540	429 540	462 540
Zdyskontowane korzyści	0	313 308	326 623	337 699	346 732	353 905
<b>B</b>	<b>1 678 267</b>					
Koszty (wydatki)	1 000 000	123 540	123 540	123 540	123 540	123 540
Zdyskontowane koszty	1 000 000	117 100	110 995	105 208	99 724	94 525
<b>C</b>	<b>1 527 551</b>					
<b>B/C</b>	<b>1,10</b>					

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzona analiza ekonomiczna wykazała społeczną zasadność realizacji prezentowanego projektu (ENPV jest większe od 0). Należy jednak podkreślić, że zastosowane szacunki korzyści ekonomiczno-społecznych mogą budzić wątpliwość. Po pierwsze, nie ma pewności, że potencjalni klienci byłiby rzeczywiście gotowi zapłacić za bilet wstępu 25 zł, mimo że taką kwotę zadeklarowali podczas badania. Jeszcze więcej wątpliwości może rodzić sposób szacowania korzyści branży hotelowej. Trudne jest bowiem obiektywne ustalenie liczby osób skłonnych skorzystać z hotelu w związku z wizytą w muzeum. W rzeczywistości

może okazać się, że co prawda 8% turystów skorzysta z hotelu, jednak wizyta w muzeum nie była jedynym celem odbytej przez nich podróży. Ponadto należy jeszcze raz podkreślić, że analiza nie uwzględnia szacunku wartości niektórych korzyści (np. korzyści społecznych). Ze względu na wskazane zastrzeżenia wyniki analizy ekonomicznej powinny być traktowane z pewną rezerwą.

Biorąc pod uwagę przedstawione rozważania, należy przyjąć, że istnieje możliwość wdrożenia analizy opłacalności ekonomicznej projektów realizowanych przez instytucje kultury. Analizy dotyczące specyfiki funkcjonowania instytucji kultury oraz badania literaturowe pozwoliły na opracowanie modelu oceny racjonalności ekonomicznej projektów kulturalnych. Co prawda stosowanie tego modelu wiąże się z pewnymi ograniczeniami, niemniej jednak pozwala on na szacunkową ocenę zasadności realizacji analizowanego przedsięwzięcia. Zaprezentowany model pozwala na selekcję projektów, których realizacja jest uzasadniona z perspektywy ekonomiczno-społecznej. W związku z tym zastosowanie analizy kosztów i korzyści do oceny opłacalności projektów kulturalnych może prowadzić do wzrostu efektywności ekonomiczno-społecznej wykorzystania zasobów posiadanych przez daną organizację. Ponadto, wśród innych korzyści związanych ze stosowaniem analizy ekonomicznej opłacalności należy przede wszystkim wskazać wsparcie w zakresie właściwego doboru zadań, zgodnych z misją i strategią organizacji.

### 3.3. Budżetowanie jako narzędzie sterowania instytucją kultury

---

Literatura przedmiotu podaje wiele definicji budżetu. Najczęściej określa się go jako plan działania wraz z zapewnieniem odpowiedniej wysokości środków na jego realizację, przydzielony określonej jednostce decyzyjnej w danym okresie obrachunkowym (Sierpińska i Niedbała, 2003, s. 72). W przedsiębiorstwie budżet oznacza plan działania, wyrażony w formie ilościowej (jednostki naturalne) lub wartościowej (jednostki pieniężne), mający na celu zastosowanie i koordynację założeń planistycznych (Świdowska, 1997, s. 197). Przygotowanie budżetu, będące rezultatem szeregu czynności, które składają się na proces budżetowania, ma pomóc w osiągnięciu zamierzonych celów w ściśle określonym czasie (Nowak, 1999, s. 9). W ramach procesu budżetowania opracowywane są plany działań dla poszczególnych jednostek organizacyjnych. Następnie opracowane plany są wyrażane w jednostkach liczbowych.

Istotne znaczenie dla procesu budżetowania ma powiązanie go ze strategią i długookresowymi planami przedsiębiorstwa (Sobańska, 2006, s. 292).

Budżetowanie można traktować jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem, który jest skoncentrowany na wzroście skuteczności osiągania zamierzonych celów przy jednoczesnej poprawie efektywności wykorzystywania posiadanych zasobów. W procesie budżetowania dochodzi do przeniesienia planów działalności przedsiębiorstwa na kategorie wyrażone w jednostkach finansowych. Ponadto, w ramach procesu budżetowania planuje się wykorzystywanie środków, jakie poszczególne jednostki organizacyjne firmy mogą przeznaczyć na realizację wyznaczonych celów. Proces ten umożliwia skonfrontowanie celów działalności przedsiębiorstwa z możliwościami ich osiągnięcia, przy wykorzystaniu posiadanych zasobów (Nowak i Nita, 2007, s. 31).

Ponadto budżetowanie stanowi sformalizowane i usystematyzowane podejście do realizacji podstawowych funkcji zarządzania. W procesie budżetowania następuje (Nowak, 2009, s. 274; 275):

- formułowanie i implementacja długookresowych zamierzeń działalności przedsiębiorstwa,
- przełożenie nadrzędnych oraz operacyjnych celów przedsiębiorstwa na budżety będące planami wyrażonymi w kategoriach finansowych,
- przyporządkowanie zadań określonym jednostkom organizacyjnym przedsiębiorstwa (ośrodkom odpowiedzialności),
- systematyczne i okresowe monitorowanie realizacji zadań uszczegółowionych poprzez przypisanie odpowiedzialności,
- motywowanie poprzez stwarzanie bodźców do zaangażowania się w realizację budżetu.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na różne funkcje budżetowania. Wśród nich należy wymienić przede wszystkim następujące funkcje (Drury, 1996, s. 370):

- planowania – budżet roczny stanowi rozwinięcie planu strategicznego. Kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych muszą stworzyć plany działania krótkookresowego, zgodne z długookresową strategią przedsiębiorstwa,
- koordynacji – proces budżetowania wymusza na kierownikach stałą kontrolę wzajemnych powiązań między zarządzanymi przez nich komórkami,

- komunikowania – przygotowanie budżetu umożliwia zarządowi komunikowanie jego zamierzeń kierownikom na niższym szczeblu zarządzania,
- motywowania – budżety stanowią narzędzie sterowania zachowaniami,
- kontroli – budżet wspomaga menedżerów w zarządzaniu powierzonymi im obszarami działalności instytucji. Tworzenie budżetów daje możliwość porównywania rzeczywistych wartości z planowanymi, dzięki czemu możliwa jest identyfikacja odchyłeń, zbadanie ich przyczyny i ewentualne wdrożenie działań korygujących,
- oceny – raporty z wykonania budżetów mogą być wykorzystywane jako narzędzie informowania o efektywności pracy menedżerów.

Wydaje się, że możliwe jest opracowanie i wdrożenie koncepcji systemu budżetowania dostosowanego do potrzeb instytucji kultury, który spełniałby wymienione wyżej funkcje. Implementacja budżetowania w tych organizacjach pozwoliłaby przełożyć cele instytucji na miary finansowe i określić możliwości oraz optymalne sposoby ich osiągnięcia. Za pośrednictwem budżetów następowałoby przekazanie planów działania do poszczególnych jednostek organizacyjnych. Ponadto budżet pozwalałby koordynować działania poszczególnych komórek instytucji kultury. Można by zatem traktować budżet jako narzędzie sterowania instytucją kultury, umożliwiające weryfikację oraz stopień realizacji przyjętych celów (Nowak, 1999, s. 13). Wdrożenie takiego narzędzia w jednostkach kultury nabiera szczególnego znaczenia w dobie występowania silnej presji na ograniczanie środków publicznych na działalność kulturalną oraz na wzrost skuteczności i efektywności inicjatyw podejmowanych przez jednostki kultury.

Potrzebę wdrożenia zaawansowanych narzędzi budżetowania w instytucjach kultury dostrzega m.in. W. Byrnes. Według niego najważniejsze zasady tworzenia budżetu dla instytucji kultury są następujące (Byrnes, 2009, s. 284–297):

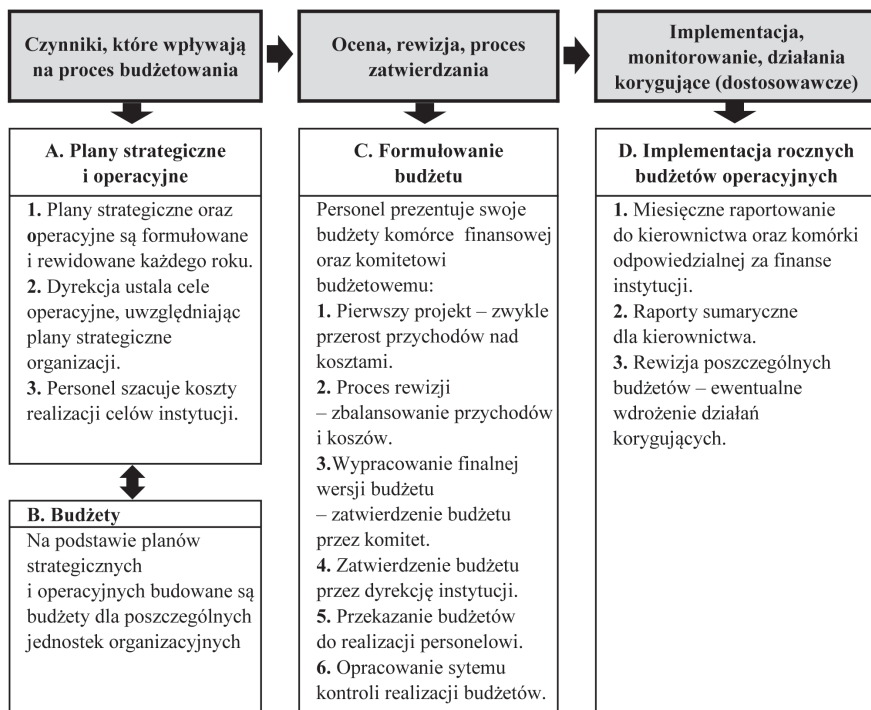
- Proces budżetowania powinien być poprzedzony określeniem misji organizacji. Budżet powinien wynikać z misji organizacji.
- W celu zapewnienia skutecznej kontroli operacyjnej do każdego budżetu powinna zostać przypisana osoba odpowiedzialna za jego realizację.
- Budżet powinien stanowić odzwierciedlenie planowanych zamierzeń organizacji. Tak opracowany budżet pozwala określić

realność planowanych celów przy uwzględnieniu posiadanych zasobów.

- Wszyscy pracownicy organizacji powinni zostać poinformowani o celach organizacji, a także powinni mieć możliwość zapoznania się z budżetem całej organizacji, w możliwie największym stopniu. Takie podejście pozwala pracownikom lepiej zrozumieć cele prowadzonej działalności oraz intencje w zakresie podejmowanych inicjatyw. Może przełożyć się to na większe zaangażowanie pracowników w realizację celów organizacji. Oczywiście warto podkreślić, że podawanie do wiadomości pracowników wszystkich celów instytucji, motywów ich realizacji oraz wyliczeń budżetowych może rodzić pewne zagrożenia związane z przedostaniem się takich informacji do organizacji prowadzących działalność konkurencyjną.
- W procesie budowania budżetu dla instytucji kultury możliwe jest zastosowanie metod budżetowania stosowanych w przedsiębiorstwach. Można zatem zastosować (Surmacz i in., 2010, s. 58–59):
  - **budżetowanie przyrostowe (*incremental budgeting*)** – proces budżetowania polega na korygowaniu danych uzyskanych w drodze obserwacji analogicznego (ubiegłego) okresu o zmiany, jakie mogą zaistnieć w okresie budżetowanym (np. redukcje kosztów, zmiany cen). W przypadku stosowania podejścia „przyrostowego” istnieje ryzyko odwzorowania procesów nieefektywnych, a zarejestrowanych w poprzednich okresach,
  - **budżetowanie od zera (*zero-base budgeting*)** – proces budżetowania polega na szacowaniu wszystkich elementów budżetu w taki sposób, jakby przedsiębiorstwo rozpoczęło działalność. Takie rozwiązanie stawia kierownictwo przed zadaniem regularnego rozpatrywania priorytetowych celów przedsiębiorstwa, co zwiększa prawdopodobieństwo uwzględnienia w budżetach zmian zachodzących w otoczeniu. Budżetowanie „od zera” daje również możliwość do przeanalizowania procesów zachodzących wewnątrz jednostki, pozwalając tym samym na wykrycie działań nieefektywnych oraz na ich rekonstrukcję lub wyeliminowanie. W stosunku do budżetowania „przyrostowego” ten typ planowania wymaga znacznie większej ilości czasu oraz pociąga wyższe koszty,
  - **budżetowanie projektów (*project budgeting*)** – polega na przygotowaniu budżetów dla wydarzeń jednorazowych, niepo-

wtarzających się w takim samym kształcie, w kolejnych okresach (np.: wystaw, koncertów, festiwalu).

- Na budżet całej organizacji powinny składać się budżety poszczególnych jednostek organizacyjnych (np. działu administracyjnego czy działu marketingu). Powinny również zostać opracowane budżety dla poszczególnych projektów (np.: przedstawień, wystaw).



**Rysunek 3.8.** Proces budżetowania w instytucji kultury

Źródło: Byrnes (2009, s. 285).

- Typowy proces budżetowania powinien rozpocząć się od określenia źródeł przychodów (w przypadku instytucji kultury tych źródeł może być wiele). Następnie należy opracowywać budżety dla poszczególnych jednostek organizacyjnych. Budżety powstają przy uwzględnieniu misji i celów, jakie zostały postawione organizacji, w sposób ilościowy wyrażają cele organizacji. Kolejnym krokiem jest porównanie źródeł przychodów z kosztami wynikającymi z opracowanych budżetów. Jeżeli koszty przewyższają przychody, dokonuje się serii rewizji budżetowych, których celem jest dopasowanie kosztów budżetowych do możliwości w zakresie ich finan-

sowania. Schemat procedury budżetowania został przedstawiony na rysunku 3.8.

- Istotne jest wdrożenie kontroli budżetowej. Menedżer instytucji kultury powinien co miesiąc otrzymywać informacje dotyczące realizacji przychodów, kosztów oraz innych danych budżetowych. Wszelkie odchylenia od planu powinny zostać zbadane, a przyczyny odchyień wyjaśnione. W uzasadnionych przypadkach należy wdrożyć działania korygujące.

O kwestiach dotyczących tworzenia budżetów w instytucjach kultury (muzeum) pisze również G. Matt. Zwraca on uwagę przede wszystkim na (Matt, 2006, s. 181–193):

- Znaczenie podziału kosztów na: koszty stałe (będące kosztami niezależnymi od poziomu wytworzenia oferowanych usług. Są to koszty utrzymywania gotowości do działania (np.: wynagrodzenia personelu zatrudnionego na umowę o pracę, koszty wynajmu pomieszczeń, wynikające ze stałych umów) i koszty zmienne (powstające tylko w przypadku wykonywania usługi i niepowstające w sytuacji zaniechania realizacji usługi, np.: jednorazowe koszty promocji konkretnego projektu, koszty wynagrodzenia osoby zatrudnionej w celu wykonania konkretnego zlecenia). Koszty stałe stosunkowo łatwiej zaplanować, ponieważ wynikają z umów zawartych przez organizację. Ważne jest, aby menedżerowie instytucji wiedzieli, jaki poziom „produkcji” może zostać zrealizowany przy danym poziomie kosztów stałych. Jednym z istotnych celów zarządzania współczesnymi instytucjami kultury jest maksymalne wykorzystanie posiadanych mocy produkcyjnych (czyli dopasowanie poziomu gotowości „produkcyjnej”, a tym samym poziomu kosztów stałych do potrzeb). Natomiast koszty zmienne będą bezpośrednio wynikały z zaplanowanych do realizacji inicjatyw.
- Możliwość wydzielenia: przychodów stałych (np.: przychody z wynajmów wynikających ze stałych umów podpisanych przez jednostkę, niektóre dotacje), przychodów zmiennych (np.: przychody ze sprzedaży biletów, środki uzyskane od sponsorów).
- Istotę dbałości o zgranie w czasie wpływów i wydatków w celu zapewnienia płynności finansowej.
- Konieczność planowania finansowego w taki sposób, aby możliwe było dostrzeżenie wszystkich szans na uzyskanie przychodów, będących rezultatem właściwego dysponowania zasobami insty-

tucji (np.: optymalizacji przychodów wynikających z dzierżawy pomieszczeń, wykorzystywania potencjału kapitałowego w zakresie lokowania pieniędzy na rachunkach oszczędnościowych).

- Trudności w zakresie prognozowania przychodów ze sprzedaży biletów. Pomocne tutaj może być doświadczenie zebrane przy organizacji różnego rodzaju imprez kulturalnych, analiza zachowań widowni, analiza danych dotyczących struktury publiczności itd.
- Możliwość zastosowania następującej procedury tworzenia budżetu instytucji kultury:
  - **nakreślenie idei** – sporządzenie przez dyrekcję listy projektów i programów działalności kulturalnej, ze wstępnym szacunkiem kosztów ich realizacji. Na tym etapie istotna jest kreatywność w zakresie tworzenia nowych idei oraz inicjatyw,
  - **wybór projektu (programu)** – dokonanie wyboru projektów, które wykazują zgodność z misją, celami organizacji oraz z ustalonymi przez kierownictwo jednostki priorytetami programowymi,
  - **wycena projektu** – na tym etapie dokonywana jest analiza wykonalności poszczególnych projektów kulturalnych pod względem finansowym, prawnym, logistycznym i merytorycznym. Dokonywana jest szczegółowa kalkulacja kosztów i przychodów planowanych działań organizacji,
  - **decyzja** – następuje zestawienie budżetów poszczególnych projektów oraz budżetów ogólnych w jeden budżet instytucji. Dokonywany jest ostateczny wybór projektów kulturalnych, które jednostka zamierza zrealizować,
  - **udzielenie zgody** – opracowany i zaakceptowany przez jednostkę budżet staje się podstawą do wystąpienia przez jednostkę do władzy publicznej z wnioskiem o przyznanie subwencji,
  - **podział środków** – w tej fazie następuje przydział przyznanej subwencji. Jeżeli przychody są mniejsze, niż pierwotnie zakładano, konieczne jest uwzględnienie tej rozbieżności w planach budżetowych i dostosowanie planowanych kosztów do prognozowanych przychodów.

Ogólne zasady dotyczące budowania budżetów w instytucjach kultury zostały również opracowane przez Komitet Finansowy Royal Danish Theatre (Christiansen i Skærbæk, 1997). Do roku 1989 budżetowanie w Royal Danish Theatre było prowadzone w następujący sposób:



dyrektor finansowy, korzystając ze wsparcia merytorycznego dyrektorów innych departamentów, tworzył budżet dla całej organizacji. W związku z tym, budżet teatru stanowił „produkt”, wynikający ze spotkań dyrektora finansowego z dyrektorami zarządzającymi. W dokumencie finalnym nie prezentowano samodzielnych budżetów planowanych przedsięwzięć oraz nie uwzględniano szczegółowej klasyfikacji kosztów związanych z prowadzoną działalnością. Konieczne okazało się wprowadzenie zmian. Niemożliwe stało się efektywne zarządzanie organizacją zatrudniającą 737 osoby w siedmiu departamentach na podstawie nieprecyzyjnego, niedostatecznie szczegółowego budżetu, w którym brakowało bezpośredniego powiązania celów i zadań z przychodami i kosztami instytucji. W związku z tym powołano komitet, który miał opracować rekomendacje dotyczące wdrożenia procedury budżetowania w teatrze. Pracujący w latach 1990–1991 Komitet Finansowy stworzył listę następujących priorytetów w zakresie wdrażania procedury budżetowania w Royal Danish Theatre:

1. **Proces decyzyjny:** teatr powinien usprawnić system informowania i komunikacji między pracownikami a dyrekcją. Pracownicy powinni być informowani o celach strategicznych organizacji.
2. **System rachunkowości oraz budżetowania:** należy opracować nowy system budżetowania, który uwzględniałby procedurę przygotowania budżetów dla wszystkich departamentów Teatru. Przede wszystkim intencją takiego działania było umożliwianie budżetowania przychodów i kosztów przy uwzględnieniu posiadanych zasobów oraz powiązania celów organizacji z podejmowanymi działaniami. Jedną z proponowanych zmian było opracowanie systemu rozliczania godzin pracy w celu kontroli wykorzystania zasobów ludzkich. W odniesieniu do Departamentu Produkcji sugerowano opracowanie systemu transferu kosztów oraz ich przypisywania do poszczególnych projektów (np. oper, baletów). Istotnym elementem systemu było założenie, że Dział Techniczny będzie określał swoje zaangażowanie w realizację przedstawień tak, aby możliwe było opracowanie zapotrzebowania na zakupy oraz sprawdzenie technicznych możliwości realizacji założeń programowych (plany występów). Opisany system budżetowania został wdrożony.
3. **Odpowiedzialność:** w raporcie podkreślono, że producenci poszczególnych projektów (np.: przedstawień, koncertów) powinni

być odpowiedzialni za efektywną alokację zasobów wszelkiego typu (ludzi, pieniędzy, rekwizytów).

4. **Struktura organizacyjna:** wprowadzenie decentralizacji, co miało ułatwić tworzenie budżetów dla poszczególnych departamentów. Celem tej rekomendacji było wprowadzenie lepszej przejrzystości organizacji w zakresie tworzenia oraz rozliczania budżetów poszczególnych jednostek organizacyjnych.

**Korzystając z powyższych wskazówek dotyczących tworzenia budżetów dla instytucji kultury, znając specyfikę funkcjonowania tych organizacji, przepisy prawa<sup>13</sup> oraz wykorzystując doświadczenia w zakresie zasad budżetowania działalności przedsiębiorstw, można wypracować uniwersalny model budżetowania, dostosowany do potrzeb jednostek świadczących usługi kulturalne.** W przypadku budowania budżetów dla jednostek dotowanych z środków publicznych konieczne jest uwzględnienie obowiązku wdrożenia budżetu w układzie zadaniowym.

Zgodnie z art. 32 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych<sup>14</sup> agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, dysponenci państwowych funduszy celowych oraz państwowe osoby prawne (w tym państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe) mają obowiązek sporządzania planów finansowych w układzie zadaniowym na rok budżetowy i dwa kolejne lata. W artykule 2 pkt. 3 tej ustawy, zostało zapisane, że przez budżetowanie w układzie zadaniowym rozumie się zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały

---

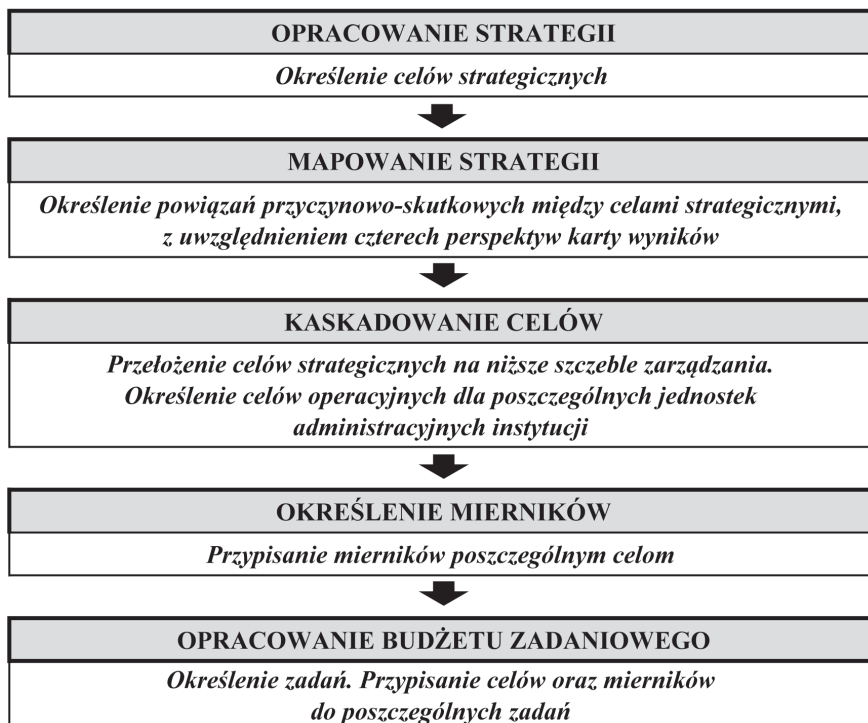
<sup>13</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z dnia 24 września 2009 r.); Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z dnia 24 września 2009 r.).

wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów.

Cechą charakterystyczną budżetowania zadaniowego jest koncentracja na efektach, a istotną funkcję w pomiarze osiągniętych rezultatów spełniają mierniki pozwalające ocenić efektywność oraz stopień realizacji zamierzeń budżetowych.

Cele określone na etapie budowania, mapowania i kaskadowania strategii organizacji, definiują zadania, jakie instytucja powinna realizować. Zadania te oraz cele zostają ujęte w budżecie zadaniowym organizacji. Proces tworzenia budżetu zadaniowego, w kontekście budowania strategii organizacji, został przedstawiony na rysunku 3.9.



**Rysunek 3.9.** Proces budowania budżetu zadaniowego w kontekście tworzenia strategii

Źródło: opracowanie własne.

W rozporządzeniu z dnia 10 marca 2010 roku minister finansów zobowiązał podległe jednostki do sporządzenia skonsolidowanego planu wydatków na rok 2011 i dwa kolejne lata w układzie zadaniowym, mimo że zgodnie z ustawą o finansach publicznych obowiązek ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2011 roku.

Podstawą do tworzenia budżetu dla jednostek kultury powinien być plan działalności instytucji w zależności od potrzeb składający się zgodnie z art. 27 ust. 3 ustawy o działalności kulturalnej z<sup>15</sup>: planu działalności merytorycznej (plan usług), planu przychodów i kosztów, planu remontów i konserwacji środków trwałych oraz planu inwestycji. Podobnie jak w przedsiębiorstwie plan działalności powinien być zgodny z misją oraz strategią organizacji.

Na podstawie przygotowanego planu działalności możliwe jest opracowanie budżetu przychodów. W przypadku instytucji kultury budżet ten będzie składał się z budżetu dotacji podmiotowej, budżetu dotacji celowej, innych dotacji oraz budżetu sprzedaży. Następnie, na podstawie planu działalności oraz budżetu przychodów, powinny być konstruowane kolejne budżety cząstkowe instytucji (m.in. budżety poszczególnych jednostek organizacyjnych). W celu opracowania budżetów dla poszczególnych jednostek administracyjnych instytucji można zastosować model tablicowy. W takim modelu procedura budżetowania obejmuje określenie (Nahotko i Ayyoub, 2002, s. 105):

- układu tablicy budżetowej,
- sposobów szacowania poszczególnych kosztów,
- kompetencji i obowiązków kierowników komórek organizacyjnych,
- sposobów dysponowania limitami budżetowymi.

Tablica budżetowa wyznacza pozycje kosztów, które będą przedmiotem budżetowania, a następnie obiektem analizy i rozliczeń.

Architektura budżetu jest uzależniona od struktury organizacyjnej oraz od przyjętej struktury ewidencji kosztów w jednostce (konstrukcja budżetów centrów odpowiedzialności powinna bezpośrednio wynikać z kształtu struktury organizacyjnej). Zgodnie z zaprezentowaną wcześniej logiką budżetowania, budżet instytucji kultury powinien obejmować:

- **budżety jednostek (centrów odpowiedzialności) prowadzących działalność podstawową** (budżety jednostek związane

---

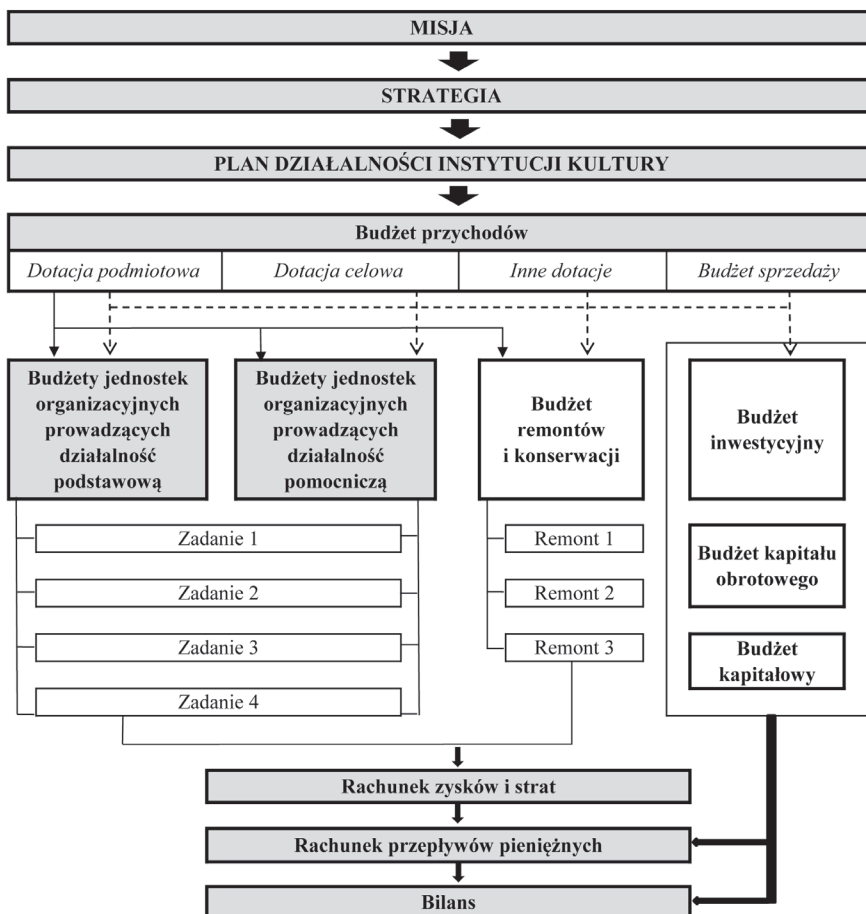
<sup>15</sup> Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).

z realizacją podstawowych usług, do których dana placówka została powołana – organizacja imprez, wystaw, spektakli). W ramach budżetów kolejnych centrów powinny zostać wyodrębnione budżety poszczególnych zadań. Na tej podstawie możliwe jest opracowanie budżetów zadań, w których powinny zostać ujęte koszty bezpośrednie realizacji danego zadania, które bez dodatkowego przeliczania można przypisać do niego (np.: koszty zakupu materiałów związanych z realizacją danego zadania, koszty wynagrodzeń osób zatrudnionych na umowę zlecenie lub umowę o dzieło w związku z realizacją konkretnego zadania). Rodzaje zadań będą uzależnione od charakteru prowadzonej działalności, od strategii, misji i planu działania (np. w przypadku muzeum można wskazać następujące zadania: przechowywanie i prezentacja stałych ekspozycji, prowadzenie działalności edukacyjnej).

W kosztach poszczególnych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność podstawową powinny zostać zabudżetowane również koszty pośrednie, których nie można w sposób bezpośredni alokować na poszczególne zadania (np.: koszty wynagrodzeń personelu zatrudnionego na umowę o pracę do realizacji różnych zadań podstawowych – wynagrodzenie kustosz w muzeum, który jest odpowiedzialny za wszystkie zbiory).

- **budżety jednostek (centrów odpowiedzialności) prowadzących działalność pomocniczą** – budżety jednostek nieświadczących podstawowych usług (np.: budżet działu administracyjnego, budżet działu sprzedaży i promocji, budżet sekretariatu dyrekcji),
- **budżet remontów i konserwacji** – budżet planowanych remontów i konserwacji środków trwałych.

Na bazie wyżej przedstawionej struktury mogą być budowane budżety cząstkowe poszczególnych jednostek organizacyjnych instytucji kultury. Logika tworzenia budżetu dla jednostki kultury została zaprezentowana na rysunku 3.10. W przypadku konkretnych instytucji mogą występować inne jednostki organizacyjne, jednak dla celów budżetowania warto przypisać je do jednej z trzech budżetów głównych: budżetu działalności podstawowej, budżetu działalności pomocniczej lub budżetu remontów i konserwacji.



Rysunek 3.10. Przebieg procesu budżetowania w instytucji kultury

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiony schemat jest zgodny z ogólnymi zasadami tworzenia budżetów dla przedsiębiorstw. Jednak w przypadku instytucji kultury dotowanych z środków publicznych proces ten będzie charakteryzował się określoną specyfiką. Zostanie ona omówiona w dalszej części opracowania.

### Budżet przychodów jednostek kultury

Budżet przychodów, jako budżet stanowiący podstawę do budowania kolejnych budżetów instytucji, jest jednym z najważniejszych budżetów cząstkowych. Ze względu na to, że wielkości w nim zawarte zależą zarówno od czynników wewnętrznych, na które organizacja ma wpływ

(takich jak strategia, plan marketingowy, portfel oferowanych usług), jak i od czynników zewnętrznych, w znacznej mierze niezależnych od instytucji przygotowującej budżet (takich jak sytuacja makroekonomiczna, działania konkurencji), w wielu przypadkach jego rzetelne przygotowanie może przynosić wiele trudności (Wnuczak, 2011, s. 274).

W instytucjach kultury, dotowanych z środków publicznych, budżet przychodów powinien uwzględniać: dotację podmiotową, dotację celową<sup>16</sup>, inne dotacje oraz przychody ze sprzedaży. Zgodnie z art. 131 ustawy o finansach publicznych dotacje podmiotowe obejmują środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej<sup>17</sup>. W przypadku jednostek kultury dokumentem regulującym kwestie przyznawania dotacji podmiotowej jest ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>18</sup>. Na podstawie zapisu art. 28 ust. 3 tej ustawy organizator przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji podmiotowej na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie realizowanych zadań statutowych, w tym na utrzymanie i remonty obiektów. Środki pochodzące z dotacji podmiotowej powinny zatem zostać przeznaczone na finansowanie kosztów utrzymania obiektów, kosztów wynagrodzeń pracowników instytucji oraz wszelkich innych kosztów związanych z prowadzoną działalnością statutową. Wartość dotacji podmiotowej powinna być powiązana przede wszystkim z planem kulturalnym oraz kosztami ogólnymi utrzymania danej instytucji (takimi jak koszty wynagrodzeń z tytułu umów o pracę, koszty utrzymania budynków – energia elektryczna, ogrzewanie, sprząatanie, ochrona). Jednak, ze względu na ograniczone możliwości Skarbu Państwa w zakresie finansowania instytucji kultury, wartość przekazywanej dotacji może wystarczyć jedynie na pokrycie kosztów ogólnych utrzymania oraz na realizację uboższego programu artystycznego. Najczęściej, jeżeli instytucja zamierza realizować program bardziej rozbudowany, musi poszukać innych źródeł jego finansowania. W związku z powyższym, planując wartość dotacji podmiotowej, należy brać pod uwagę zamierzenia

---

<sup>16</sup> Dotacja celowa najczęściej będzie podlegała rozliczeniu w czasie.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157 poz. 1240).

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).

dotyczące programu kulturalnego, a także możliwości organizatora w zakresie finansowania jednostki. W procesie budżetowania dotacji podmiotowej pomocne będą dane o jej wysokości w poprzednich latach oraz wszelkie informacje świadczące jej możliwych korektach w roku bieżącym. Istotne jest również przeprowadzenie odpowiednich dostosowań poszczególnych budżetów instytucji, po uzyskaniu ostatecznej informacji o wysokości przyznanej dotacji.

Dotację celową instytucja kultury może otrzymać na finansowanie lub dofinansowanie wydatków na realizację inwestycji oraz na realizację wskazanych zadań i programów<sup>19</sup>. Środki takie mogą pochodzić zarówno od organizatora, jak i z budżetu państwa. Z powyższej definicji wynika, że dotacja celowa może zostać przekazana na zadania związane z działalnością podstawową, pomocniczą, remontową oraz inwestycyjną. Istotne jest jednak, aby przekazane środki zostały wydatkowane zgodnie z ich przeznaczeniem. Wartość budżetu dotacji celowej jest bezpośrednio skorelowana z planem zadań, które zamierza się zrealizować, wykorzystując środki z dotacji. Nieuzyskanie dotacji może skutkować zaniechaniem realizacji tych przedsięwzięć.

Kolejną pozycję budżetu przychodów stanowią inne dotacje. W ramach tej pozycji powinny zostać ujęte wszelkiego rodzaju bezzwrotne środki finansowe przekazane instytucji kultury, niebędące dotacją podmiotową ani celową. Do takich pozycji należy w szczególności zaliczyć:

- dotacje ze środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi (np.: środki z funduszy Unii Europejskiej lub Norweskiego Mechanizmu Finansowego, EOG) – przed datą jej przyznania, nie należy tego typu dotacji uwzględniać w budżetach – jej przyznanie jest uzależnione od decyzji określonego organu<sup>20</sup>,
- wszelkiego rodzaju dotacje przekazane przez różnego typu darczyńców – należy planować w sposób ostrożny – trudno przewidzieć zachowania darczyńców. Pomocne przy planowaniu tej pozycji będą dane dotyczące wartości przekazanych dotacji w latach ubiegłych oraz dane o dotacjach przekazywanych cyklicznie,

<sup>19</sup> Art. 28 ust. 3 Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., Nr 157, poz. 1240 ze zm.) art. 5 ust. 1 pkt 2 i ust. 3.



- środki pochodzące od sponsorów – w celu zachowania ostrożności warto w budżetach uwzględnić jedynie środki od sponsorów, z którymi jednostka ma podpisane umowy oraz ewentualnie środki od sponsorów, z którymi jednostka nie zawarła umów, ale jest wysoce prawdopodobne uzyskanie od nich środków na realizację określonych celów.

Cel, na który zostaną przeznaczone wyżej wskazane środki, jest uzależniony od typu dotacji. Wśród wyżej wymienionych dotacji będą takie, które powinny zostać wykorzystane na konkretne cele (np.: środki z funduszy Unii Europejskiej), ale również takie, które mogą zostać przeznaczone na dowolne działania realizowane przez daną jednostkę (np.: dotacje od darczyńców).

W ramach budżetu przychodów należy również zaplanować budżet sprzedaży, w którym powinny zostać uwzględnione następujące pozycje:

- przychody ze sprzedaży biletów wstępu,
- przychody ze sprzedaży towarów i produktów (np.: pamiątek, rękodzieł),
- przychody z tytułu świadczonych usług doradczych (instytucje kultury zatrudniające specjalistów w danej dziedzinie mogą świadczyć usługi konsultingowe instytucjom komercyjnym, np.: w zakresie zarządzania zbiorami muzealnymi, w zakresie organizacji imprez masowych, festiwali, wystaw),
- przychody z tytułu wynajmu powierzchni (np.: wynajem powierzchni dla celów prowadzenia działalności gospodarczej – kawiarnia, restauracja, wynajem na organizację różnego rodzaju wydarzeń – wystaw, szkoleń),
- pozostałe przychody (np. odsetki od nieterminowych płatności, odsetki od lokat).

Szczególnie kłopotliwe może okazać się oszacowanie przychodów ze sprzedaży biletów wstępu oraz przychodów ze sprzedaży towarów, gdyż, jak już wspomniano, są to wartości zależne od wielu czynników – zarówno wewnętrznych (jakość oferowanych usług, dostosowanie do oczekiwań klientów), jak i zewnętrznych (sytuacja gospodarcza, działania konkurencji, zachowania klientów). W celu możliwie dokładnego zaplanowania poziomu tych przychodów należy przede wszystkim wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- liczbę klientów oraz wysokość cen w latach ubiegłych,
- atrakcyjność oferty kulturalnej na tle produktów i usług instytucji stanowiących konkurencję,
- podejmowane działania marketingowe (forma i jakość reklamy i działań promocyjnych),
- działania podejmowane przez konkurencję (działania promocyjne),
- oczekiwania potencjalnych klientów (najlepiej poparte badaniami),
- sytuację demograficzną (liczbę potencjalnych klientów, ich wykształcenie, wiek, dochody),
- sytuację makroekonomiczną (tempo wzrostu PKB, stopę bezrobocia, zamożność społeczeństwa).

Podsumowując, budżet przychodów instytucji kultury charakteryzuje się dużą złożonością. Istotną kwestią jest w tym przypadku precyzja jego opracowania. Zaplanowane wartości przychodów będą bowiem determinowały wielkości prognozowane w kolejnych budżetach cząstkowych.

#### Budżety jednostek prowadzących działalność podstawową

Budżety jednostek prowadzących działalność podstawową powinny ujmować koszty związane z realizacją zadań statutowych danej instytucji kultury. Wśród tego typu jednostek należy wskazać: dział wystawieniczny, dział edukacyjny, dział sztuki, dział badawczy oraz dział artystyczny. W ramach budżetów tych jednostek należy wyodrębnić budżety poszczególnych zadań (ujmujące koszty bezpośrednie realizacji konkretnych zadań) oraz budżety kosztów pośrednich (koszty działalności podstawowej, których nie można w sposób bezpośredni alokować na poszczególne zadania). Na tej podstawie możliwe będzie opracowanie budżetów konkretnych zadań.

Budżety kolejnych zadań powinny być przygotowane zgodnie z zasadami tworzenia budżetów zadaniowych. W pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie zadań z przyporządkowanymi do nich działaniami, które jednostka zamierza realizować w najbliższym roku. Powinny one wynikać z misji, strategii oraz planu działalności kulturalnej. Może się okazać, że w celu zachowania odpowiedniej precyzji wyliczeń, dla wybranych zadań, konieczne będzie ustalenie podzadań. Na tym etapie ważne jest również wskazanie celów realizacji poszczególnych zadań (w tym podzadań) oraz mierników oceny osiągniętych efektów. Przykładowe zadania, działania oraz miernik stopnia realizacji celu

dla muzeum zostały przedstawione w tabeli 3.11<sup>21</sup>. Część działań nie jest w sposób bezpośredni związana z powstawaniem kosztów, w związku z czym koszty nie będą dla nich budżetowane. Natomiast w przypadku działań, które generują koszty, oszacowanie ich wartości może wymagać przygotowania szczegółowych budżetów, precyzujących procesy związane z realizacją danego działania. Przykładowo, w celu oszacowania kosztów organizacji wystaw czasowych konieczne będzie przygotowanie budżetu każdej z planowanych wystaw z uwzględnieniem kosztów jej realizacji (takich jak koszty zakupu materiałów, koszty promocji, koszty druku materiałów informacyjnych, wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia lub umów o dzieło pracowników zatrudnionych przy realizacji wystawy, ubezpieczenia transportu muzealiów, koszty organizacji imprezy inauguracyjnej wystawę itd.).

**Co prawda, proces budżetowania zadaniowego jest uciążliwy i pracochłonny, ale mimo to zalety związane z jego stosowaniem sprawiają, że może on stanowić kluczowy instrument zarządzania instytucją kultury. W tym kontekście należy zauważyć, że budżet zadaniowy (2007):**

- dostarcza informacji o zadaniach, jakie jednostka przewiduje do realizacji w danym okresie oraz uzasadnia celowość ich wykonania,
- informuje, jakie cele zostaną osiągnięte w wyniku realizacji tych zadań,
- wskazuje, jakie działania należy podjąć, aby zrealizować zadanie,
- określa, jakie są niezbędne nakłady na realizację zadania,
- precyzuje sposób pomiaru wyników zadania w celu określenia stopnia jego realizacji. Nadanie właściwych miar pozwala także na porównanie uzyskanych wyników w kolejnych okresach oraz na konfrontację z wynikami uzyskanymi przez inne instytucje o podobnym profilu działalności.

---

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 1997 r. Nr 5, poz. 24); Pietrzak (2011).

Tabela 3.1.1. Zadania, działania oraz mierniki stopnia realizacji celów

Nr	Zadanie	Działanie	Miernik	Budżet	Cel
1.	Gromadzenie, przechowywanie zabytków	Zakupy zbiorów muzealnych	1. Liczba zakupionych muzealiów (szt.) 2. Liczba zakupionych muzealiów (szt.) /Liczba posiadanych muzealiów (szt.) 3. Wartość dotacji podmiotowej / Liczba zakupionych muzealiów (szt.)	TAK	Zwiększenie ilości posiadanych zbiorów
		Ewidencja zakupionych i otrzymanych nieodpłatnie muzealiów	1. Liczba zaewidencjonowanych muzealiów (szt.) 2. Liczba zaewidencjonowanych muzealiów (szt.) / Liczba zakupionych i otrzymanych muzealiów	-	
		Prowadzenie ksiąg inwentarzowych	Liczba przedmiotów zinwentaryzowanych przedmiotów (szt.)	-	
2.	Udostępnianie zbiorów dla zwiedzających	Obsługa i organizacja ekspozycji stałych	Liczba ekspozycji (szt.)	TAK	Wzrost jakości oferowanych usług i dopasowanie ich do oczekiwań klientów
		Obsługa klientów stałych ekspozycji	1. Liczba osób odwiedzających stałe ekspozycje 2. Wartość dotacji podmiotowej / Liczba osób odwiedzających stałe ekspozycje	-	
		Zakup wyposażenia sal wystawowych	Liczba zakupionego wyposażenia do sal wystawowych (szt.)	TAK	
		Zapewnianie właściwych warunków zwiedzania oraz korzystania ze zbiorów i zgromadzonych informacji	1. Odsetek klientów usatysfakcjonowanych ofertą muzeum 2. Odsetek klientów bardzo wysoko oceniających ofertę muzeum 3. Odsetek klientów źle oceniających ofertę muzeum	-	

3.	Zabezpieczenie i konserwacja zbiorów	Konserwacja muzealiów	1. Liczba muzealiów poddanych konserwacji (szt.) 2. Liczba muzealiów poddanych konserwacji (szt.) / Liczba wszystkich posiadanych przez jednostkę muzealiów (szt.)	TAK	Zabezpieczenie dorobku kulturalnego i historycznego
		Oprawa intraligatorska muzealiów	Liczba muzealiów poddanych oprawie intraligatorskiej (szt.)	TAK	
		Oprawa obrazów	Liczba oprawionych obrazów (szt.)	TAK	
4.	Urządzenie wystaw stałych i czasowych	Organizacja wystaw czasowych	1. Liczba zorganizowanych wystaw czasowych (szt.) 2. Liczba dni podczas których w muzeum odbywały się wystawy czasowe	TAK	Wzrost cen oferty i zapoznanie z dorobkiem
		Zapewnianie właściwych warunków zwiedzania	1. Odsetek klientów usatysfakcjonowanych wystawą 2. Odsetek klientów bardzo wysoko oceniających wystawę 3. Odsetek klientów źle oceniających wystawę	-	
		Udostępnianie zbiorów do celów edukacyjnych i naukowych	Liczba udostępnionych zbiorów o charakterze edukacyjnym	-	
5.	Prowadzenie działalności edukacyjnej	Organizacja wycieczek edukacyjnych po muzeum	Liczba zorganizowanych wycieczek po muzeum	TAK	Kształcenie w zakresie kultury, popularyzacja historii i sztuki
		Organizacja projektów o charakterze edukacyjnym (np.: spotkania z historykami, autorami książek historycznych)	Liczba zorganizowanych projektów o charakterze edukacyjnym	TAK	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa o muzeach oraz Pietrzak (2011).

Zgodnie z zaprezentowaną metodologią budżetowania zadaniowego w ramach kolejnych budżetów zadań zostały ujęte jedynie koszty bezpośrednie związane z ich realizacją. Tymczasem instytucja kultury ponosi również koszty pośrednie działalności podstawowej. Nie można ich bezpośrednio alokować na poszczególne zadania. W związku z powyższym można przyjąć założenie, że koszty te nie będą rozliczane na poszczególne zadania. Wśród nich należy wymienić:

- koszty wynagrodzeń z pochodnymi osób bezpośrednio związanych z realizacją podstawowych usług (np.: aktorzy, kustosze wystaw), jeżeli niemożliwa jest bezpośrednia alokacja ich wynagrodzeń na poszczególne zadania,
- koszty wynagrodzeń z pochodnymi osób pośrednio związanych z realizacją podstawowych usług (np.: pracownicy działu obsługi sceny, działu obsługi widowni, działu technicznego), których wynagrodzenia nie można bezpośrednio przypisać do konkretnych zadań,
- koszty utrzymania obiektów – jeżeli możliwe jest wydzielenie kosztów związanych z obsługą działalności artystycznej (podstawową) oraz działalnością administracyjną (pomocniczą). Koszty utrzymania obiektów związane z działalnością podstawową mogą stanowić: koszty oświetlenia sceny, koszty sprzątnięcia powierzchni wykorzystywanych do realizacji działalności podstawowej (np.: scena, widownia). Jednak większość instytucji zdecydowała się na alokację wszystkich kosztów związanych z obsługą budynków w koszty działalności pomocniczej,
- koszty zakupu materiałów oraz usług obcych przez jednostki administracyjne instytucji związane z realizacją usług podstawowych (np.: dział obsługi sceny, dział obsługi widowni, dział techniczny, magazyn dekoracji i kostiumów).

Można rozważyć możliwość rozliczenia kosztów pośrednich na poszczególne zadania za pomocą tzw. kluczy podziałowych<sup>22</sup>. Wiadomo jednak, że niemożliwe jest określenie ich w taki sposób, aby pozwalały precyzyjnie alokować koszty pośrednie na poszczególne zadania.

---

<sup>22</sup> Szerzej kwestia rozliczania kosztów pośrednich zostanie omówiona w rozdziale: 3.4. *Rachunek kosztów dostosowany do potrzeb i specyfiki instytucji kultury.*

## Budżety jednostek organizacyjnych prowadzących działalność pomocniczą

Architektura budżetów jednostek prowadzących działalność pomocniczą w instytucji kultury jest uzależniona od jej struktury organizacyjnej. W większości przypadków wśród jednostek pomocniczych należy wymienić: dział administracyjny, sprzedaży i promocji, księgowość oraz dyrekcję. Tablica budżetowa dla kolejnych budżetów instytucji kultury powinna zawierać między innymi następujące pozycje kosztowe (Wnuczak, 2011, s. 284–285):

- **budżet działu administracji:** wynagrodzenia z pochodnymi pracowników administracyjnych niezwiązanych z procesem realizacji usług podstawowych, energia elektryczna, energia cieplna, artykuły biurowe, środki czystości, narzędzia, wywóz śmieci, woda i ścieki, usługi telekomunikacyjne, usługi sprzątania, usługi ochrony, koszty ubezpieczenia mienia, podatki od nieruchomości, koszty zakupu materiałów potrzebnych do konserwacji oraz naprawy obiektów, eksponatów i wyposażenia instytucji,
- **budżet działu sprzedaży i promocji:** artykuły biurowe, materiały promocyjne, koszty wysyłki materiałów promocyjnych, usługi agencji promocyjnych, zakup usług usprawniających sprzedaży biletów (np.: usługa sprzedaży biletów prowadzona przez inne instytucje), wynagrodzenia z pochodnymi pracowników działu promocji i sprzedaży. **Budżet sprzedaży i promocji może być zaprezentowany w formie listy zadań planowanych do zrealizowania** (np.: opracowanie informatorów dotyczących prowadzonej działalności, organizacja wydarzeń kulturalnych, przeprowadzenie kampanii reklamowych w prasie, radiu i Internecie). Należy podkreślić, że część kosztów promocji, które można powiązać z konkretnymi zadaniami realizowanymi w ramach działalności podstawowej, powinna być alokowana na te zadania (np.: koszty promocji konkretnej wystaw powinny być przypisane do odpowiedniego zadania, które dotyczy organizacji tej wystawy),
- **budżet działu księgowości:** wynagrodzenia pracowników działu finansowo-księgowego, usługi bankowe, koszty audytu księgowego, koszty szkoleń pracowników działu finansowo-księgowego,
- **budżet sekretariatu i dyrekcji:** wynagrodzenia z pochodnymi pracowników sekretariatu dyrekcji, koszty reprezentacji, koszty podróży krajowych i zagranicznych związanych z rozwojem prowadzonej przez instytucję działalności.

W skład kosztów administracji, księgowości oraz sekretariatu dyrekcji wejdą przede wszystkim koszty stałe, których zabudżetowanie nie powinno sprawić większych problemów. Natomiast w ramach kosztów sprzedaży i promocji poza kosztami stałymi (np.: koszty wynagrodzeń pracowników działu) zostaną zabudżetowane koszty realizacji kampanii reklamowych. Budżet przeznaczony na promocję instytucji kultury powinien być uzależniony między innymi od:

- planu działalności kulturalnej,
- oferowanego programu artystycznego oraz grupy docelowej,
- kosztów prowadzonych kampanii promocyjno-reklamowych,
- możliwości finansowych.

W praktyce większość instytucji kultury przy konstruowaniu budżetu promocji będzie stosować metodę finansowych możliwości (Nahotko i Ayyoub, 2002, s. 202).

Większość kosztów zabudżetowanych w ramach budżetów jednostek pomocniczych stanowią koszty pośrednie realizacji zadań. W takim przypadku, w celu zachowania przejrzystości rentowności zadań, autor opracowania proponuje nie alokować kosztów pośrednich w koszty kolejnych zadań. Można również rozważyć rozliczenie kosztów pośrednich na poszczególne zadania, stosując w tym celu klucze rozliczeniowe.

W nielicznych przypadkach może okazać się, że wśród kosztów pośrednich działalności pomocniczej występują koszty bezpośrednie zadań (np.: koszt promocji realizowanej w ramach danego zadania). Wówczas koszty takie powinny zostać zaalokowane do właściwego zadania.

### Budżet remontów i konserwacji

Zgodnie z art. 27 ust. 4 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej instytucja w miarę potrzeb powinna przygotowywać plany remontów i konserwacji środków trwałych<sup>23</sup>. W związku z tym, jeżeli organizacja nie planuje prowadzenia remontów i konserwacji, nie ma obowiązku sporządzania takiego planu.

Plan remontów i konserwacji powinien być planem zadaniowym, w którym zostają wyszczególnione poszczególne zadania remontowo-konserwacyjne, które jednostka zamierza przeprowadzić. Struktura kosztów poszczególnych zadań remontowych będzie uzależniona od

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).



rodzaju prac realizowanych w ramach zadania. W przypadku drobnych prac remontowych zadanie może ujmować jedynie koszty zakupu materiałów budowlanych. Natomiast plany dotyczące bardziej złożonych prac remontowych będą uwzględniały również koszty zakupu usług budowlanych realizowanych przez specjalistyczne firmy.

Źródłem finansowania planów remontów i konserwacji może być dotacja podmiotowa od organizatora, dotacja celowa, inne dotacje (np. pochodzące z funduszy UE) oraz środki własne pochodzące ze sprzedaży usług i towarów.

### Budżet inwestycyjny

Z art. 27 ust. 4 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, wynika, że w miarę potrzeb instytucja kultury sporządza plan inwestycji. Plan przygotowany w układzie zadaniowym powinien zawierać syntetyczny opis zadania, cel realizacji, planowane efekty zadania, termin realizacji, planowaną wartość zadania oraz źródła finansowania, które może stanowić: dotacja celowa, inna dotacja (np.: niepodlegająca zwrotowi dotacja z funduszy UE) lub środki własne instytucji pochodzące ze sprzedaży usług i towarów (Pietrzak, 2011, s. 27). Ze względu na złożoność większości zadań inwestycyjnych konieczne jest wyszczególnienie konkretnych działań, które powinny zostać zrealizowane, w celu osiągnięcia planowanych efektów inwestycji (np.: przygotowanie projektu – opracowanie dokumentacji projektowej, prace rozbiórkowe, przygotowanie terenu, prace budowlane, prace instalacyjne, działania związane odbiorami inwestycji budowlanych).

Zgodnie z zapisami art. 44 ustawy o finansach publicznych wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w planie jednostki sektora finansów publicznych<sup>24</sup>. W związku z powyższym przed dokonaniem wydatku inwestycyjnego instytucja powinna posiadać plan inwestycyjny.

### Budżet kapitału obrotowego

Kapitał obrotowy netto stanowi różnicę między aktywami obrotowymi a zobowiązaniami krótkoterminowymi, co można wyrazić następującym wzorem (Rutkowski, 2003, s. 383):

---

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157 poz. 1240).

$$KO = AO - ZK$$

gdzie:

KO – kapitał obrotowy netto,

AO – wartość aktywów obrotowych,

ZK – wartość zobowiązań krótkoterminowych.

Podstawowym celem zarządzania kapitałem obrotowym netto jest utrzymanie płynności finansowej instytucji. Organizacja utrzymuje płynność finansową (zdolność do pokrywania zobowiązań krótkoterminowych), gdy wartość wpływów środków pieniężnych z zagospodarowania jego aktywów obrotowych w danym okresie jest większa od wartości wydatków koniecznych do poniesienia na spłatę wymaganych w danym czasie zobowiązań (Szczepankowski, 2004, s. 342).

Zapotrzebowanie na kapitał obrotowy netto można wyznaczyć, rozbudowując przedstawioną wyżej formułę:

$$KO = Z + N - \text{Zob.}$$

gdzie:

KO – kapitał obrotowy netto,

Z – wartość zapasów na koniec okresu,

N – wartość należności na koniec okresu,

Zob. – wartość zobowiązań krótkoterminowe na koniec okresu.

Zastosowanie powyższej formuły do wyliczenia zapotrzebowania na kapitał obrotowy wymaga wyznaczenia poszczególnych pozycji majątku obrotowego (zapasów i należności) oraz zobowiązań krótkoterminowych. Można tego dokonać, opierając się na metodzie cyklu konwersji gotówki<sup>25</sup>. W bogatej literaturze przedmiotu można znaleźć następujące formuły służące do szacowania salda kolejnych pozycji kapitału obrotowego<sup>26</sup>:

<sup>25</sup> Cykl konwersji stanowi różnicę między cyklem operacyjnym (okresem od wprowadzenia gotówki do działalności operacyjnej firmy do jej odzyskania) a okresem spłaty zobowiązań krótkoterminowych.

<sup>26</sup> Rutkowski (2003, s. 381–388); Pluta (1999, s. 45); Śliwa (1998, s. 251); Sierpińska i Jachna (2007, s. 134); Gajdka i Walińska (1998, s. 533); Sierpińska i Wędzki (2005, s. 128–145).

$$Z = \frac{KWW}{dni} * WRZ$$

$$N = \frac{P}{dni} * WRN$$

$$Zob. = \frac{K}{dni} * WSZ$$

gdzie:

KWW – koszty wytworzenia produktów lub koszty zakupionych towarów (w przypadku instytucji kultury, w których zapas stanowią głównie towary, będzie to koszt zakupionych towarów),

WRZ – wskaźnik rotacji zapasów (okres czasu wpływający od momentu zakupu towaru do momentu jego sprzedaży),

dni – liczba dni w okresie,

P – wartość przychodów za dany okres,

WRN – wskaźnik rotacji należności (czas wpływający od momentu sprzedaży produktów, towarów lub usług do momentu wpływu środków pieniężnych z tytułu zrealizowanej sprzedaży),

K – koszty operacyjne za dany okres pomniejszone o wartość amortyzacji,

WSZ – wskaźnik rotacji zobowiązań (czas, jaki upływa od momentu zaciągnięcia zobowiązania, np.: zaksięgowania faktury, do momentu wydatku środków pieniężnych).

Warto podkreślić, że planowanie zapotrzebowania na kapitał obrotowy w instytucji kultury może okazać się znacznie prostsze niż w przedsiębiorstwie. W przypadku wielu instytucji kultury nie występują bowiem należności (klient płaci gotówką), a zapasy stanowią jednorodną pozycję (nie występują: materiały, produkcja w toku oraz wyroby gotowe).

Szerzej problem planowania zapotrzebowania na kapitał obrotowy został zaprezentowany w bogatej literaturze przedmiotu<sup>27</sup>.

### Tworzenie budżetu dla instytucji

Na podstawie omówionych budżetów cząstkowych możliwe jest opracowanie budżetu dla całej organizacji oraz stworzenie prognozowanych

<sup>27</sup> Sierpińska i Jachna (2007, s. 121–146); Rutkowski (2003, s. 377–390); Mielcarz i Wnuczak (2009); Kusak (2004, s. 61–191).

sprawozdań finansowych. Budżet przychodów, budżet działalności podstawowej, budżet działalności pomocniczej oraz budżet remontów i konserwacji stanowią bazę do opracowania rachunku zysków i strat instytucji kultury. Sprawozdanie to pozwoli wyznaczyć planowany wynik finansowy. Znając prognozowaną wartość wyniku finansowego organizacji oraz dysponując gotowym budżetem inwestycyjnym, kapitału obrotowego oraz kapitałowym, można opracować rachunek przepływów pieniężnych oraz bilansu. Ze względu na ograniczenia objętościowe niniejszej pracy nie zostanie przedstawiona metodologia opracowania poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, na podstawie cząstkowych budżetów<sup>28</sup>.

### Podsumowanie

W trakcie roku budżetowego, a szczególnie po jego zakończeniu, powinna zostać przeprowadzona kontrola wykonania budżetu. Kontrola budżetowa ma na celu ocenę stopnia realizacji zamierzonych celów i jest dokonywana poprzez porównanie wartości przyjętych w budżetach z faktycznie osiągniętymi rezultatami. W ramach kontroli ustala się wysokość odchylenia wartości rzeczywistych od planowanych. Istotne jest wyjaśnienie przyczyn powstania odchyleń oraz, w uzasadnionych przypadkach, podjęcie działań korygujących, zmierzających do wyeliminowania niedoskonałości w procesach gospodarczych oraz nieefektywności w zakresie wykorzystywania zasobów instytucji. Takie podejście gwarantuje, że opracowany budżet stanie się instrumentem wspomagającym proces zarządzania i sterowania organizacją. Budżetowanie przyczyni się do wzrostu skuteczności osiągniętych celów organizacji oraz do efektywnego wykorzystywania jej zasobów (Krawczyk, 2005).

**Podsumowując: do głównych zalet budżetowania zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w instytucji kultury należy zaliczyć (Drury, 1995, s. 370):**

- wspieranie planowania rocznej działalności (opracowanie planów finansowych umożliwia weryfikację wykonalności finansowej zamierzonych działań),
- koordynację działań różnych ośrodków odpowiedzialności i nadzór nad ich harmonijną współpracą (na budżet organizacji składają

---

<sup>28</sup> Tematyka planowania finansowego została szczegółowo omówiona w bogatej literaturze przedmiotu: Sierpińska i Jachna (2007, s. 572–603); Rutkowski (2003, s. 463–488).

się plany wielu komórek organizacyjnych, zatem stworzenie planu finansowego dla całej organizacji wymaga koordynacji zamierzeń poszczególnych jednostek organizacyjnych),

- umacnianie procesu komunikowania zarówno pomiędzy pojedynczymi pracownikami, jak i zespołami (w trakcie konstruowania budżetów oraz na etapie jego realizacji nawiązywana jest współpraca pomiędzy poszczególnymi osobami, co jest okazją do zacieśnienia więzi i poprawy procesu komunikacji),
- ocenę rezultatów działań ośrodków odpowiedzialności (porównanie zamierzeń z faktycznie osiągniętymi rezultatami. Otrzymane wyniki są podstawą do wdrożenia ewentualnych działań korygujących),
- motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności do realizacji celów wytyczonych przez organizację (osiągane przez pracowników wyniki są podstawą do ich odpowiedniego wynagradzania).

**Ponadto, wśród korzyści związanych z budżetowaniem zadaniowym, Departament Budżetu Zadaniowego w Kancelarii Premiera, który przygotował część projektu budżetu państwa na rok 2008 w ujęciu zadaniowym, wymienił (Heciak, 2007):**

- koordynację działań dysponentów środków publicznych nakierowanych na realizację wskazanych celów,
- zwiększenie efektywności wydatków publicznych,
- identyfikację i eliminację wydatków, które w rzeczywistości nie przyczyniają się do realizacji zakładanych celów,
- uzyskanie przez społeczeństwo czytelnej informacji o przeznaczeniu środków publicznych oraz efektach poniesionych wydatków,
- usprawnienie funkcjonowania administracji.

Jak pokazują doświadczenia państw OECD, implementacja i funkcjonowanie budżetu zadaniowego w ramach sektora publicznego, w dłuższej perspektywie przynoszą wymierne korzyści (Sierak, 2011, s. 113).

Powyżej zaprezentowano wybrane aspekty tworzenia budżetu w instytucji kultury dotowanej ze środków publicznych. Biorąc pod uwagę różnorodność jednostek kultury funkcjonujących na polskim rynku oraz ich odmienność w zakresie realizacji działalności statutowej, nie można wskazać jednego modelu, zgodnie z którym powinny one budować swoje systemy budżetowania. Ze względu na różnice w specyfice prowadzonej działalności inne będą zasady szczegółowe dotyczące

budowania budżetów w muzeum, teatrze, bibliotece czy filharmonii. Przedstawiony model wymaga zatem dostosowania do warunków wewnętrznych i zewnętrznych konkretnej organizacji. W związku z powyższym, zaprezentowanych rozwiązań nie należy traktować jako jedy-nych właściwych zasad, zgodnie z którymi powinny być opracowywane budżety instytucji kultury, ale jako pewnego rodzaju wskazówki, które mogą być przydatne w procesie tworzenia budżetu.

**Jak wynika z powyższych rozważań, możliwa jest implemen-tacja systemu budżetowania w instytucjach kultury. Ponadto, dobrze wdrożony system będzie przyczyniał się do wzrostu sku-teczności (wzrostu stopnia realizacji celów) oraz efektywności (wzrostu gospodarności w zakresie wykorzystania zasobów) podejmowanych przez instytucję kultury działań.**

### 3.4. Rachunek kosztów instytucji kultury

---

Pod pojęciem rachunku kosztów należy rozumieć ogół czynności zmie-rzających do ustalenia i zinterpretowania, wyrażonej w pieniądzu, wy-sokości nakładów dokonanych w jednostce gospodarczej w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem (Matuszewicz, 2000, s. 5). Rachu-nek kosztów ma na celu odpowiednie zgrupowanie i zbadanie w okreś-ionych przekrojach kosztów ponoszonych przez instytucję.

Ponadto, do najważniejszych zadań rachunku kosztów należą (Ma-tuszewicz, 2000, s. 5):

- dostarczenie wiarygodnych danych o kosztach, w celu ustalenia prawidłowego wyniku finansowego,
- ustalenie rentowności poszczególnych produktów za pomocą przy-gotowanych dla tych produktów jednostkowych kalkulacji,
- ustalenie przyczyn i miejsc powstawania odchyłeń kosztów rzeczy-wistych od zamierzonych,
- wykazanie kosztów w przekroju komórek organizacyjnych, co umożli-wia ocenę gospodarności pracy poszczególnych jednostek administracyjnych,
- przeciwdziałanie marnotrawstwu poprzez kontrolę zużycia oraz wykrywanie rezerw produkcyjnych i źródeł obniżki kosztów.

W związku z powyższym model rachunku kosztów można określić jako zespół reguł, zgodnie z którymi następuje opracowanie informacji

o kosztach dostosowanych do oczekiwań różnych grup odbiorców tych informacji. Podstawowym celem rachunku kosztów jest dostarczanie informacji niezbędnych do kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, ustalenia wyników finansowych oraz oceny rezultatów prowadzonej działalności.

W systematycznie prowadzonym rachunku kosztów grupowanie kosztów działalności operacyjnej odbywa się w trzech następujących przekrojach ewidencyjnych (Nowak, 2011, s. 34–35):

- rodzajowym układzie kosztów,
- według miejsc powstawania kosztów (struktura umożliwia prezentację kosztów w podziale na poszczególne jednostki organizacyjne),
- według nośników kosztów.

Koszty grupowane według każdego z powyższych przekrojów charakteryzują się specyficznymi właściwościami oraz różną użytecznością informacyjną w kontekście zarządzania instytucją.

W obrębie podstawowej działalności operacyjnej koszty można podzielić według elementów składowych procesu pracy. Powstałe w ten sposób koszty określamy mianem kosztów rodzajowych. W ramach **kosztów rodzajowych** wyróżniamy następujące pozycje kosztowe: **amortyzację, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia oraz pozostałe koszty rodzajowe** (Kania i Dreliczka, 2003, s. 83). Wyodrębnienie składników kosztów rodzajowych pozwala ocenić wielkość i strukturę zużytych zasobów. Prezentacja kosztów w takim układzie umożliwia również analizę relacji między poszczególnymi składnikami kosztów, co pozwala na ocenę poziomu materiałochłonności oraz pracochłonności produkcji danego przedsiębiorstwa. Podstawową wadą rodzajowego układu kosztów jest to, że dostarcza on informacji o całkowitych kosztach zużycia poszczególnych czynników produkcji w danym czasie, natomiast nie określa miejsca powstania kosztów ani produktów, na które koszty zostały poniesione. W związku z tym użyteczność tego układu kosztów w zarządzaniu instytucją jest bardzo ograniczona.

Układ kosztów według **miejsc ich powstawania (podmiotowy układ kosztów)** umożliwia gromadzenia kosztów zgodnie z przekrojami podmiotowych zakresów działalności instytucji. Za miejsce powstawania kosztów można uznać wyodrębnione wydziały produkcji podsta-

wowej i pomocniczej, poszczególne komórki sprzedaży oraz zarządu, a także wszystkie inne samodzielne komórki organizacyjne przedsiębiorstwa, łącznie z pojedynczymi stanowiskami pracy. Podział kosztów według tego kryterium ma na celu zwiększenie odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych za wysokość ponoszonych w nich kosztów oraz wspomaganie planowania<sup>29</sup> i kontroli kosztów w tych komórkach.

W celu ustalenia, na jakie jednostki kalkulacyjne (np. produkty, usługi) zostały poniesione koszty zużycia czynników produkcji, konieczna jest prezentacja kosztów **w układzie według nośników kosztów (układ kalkulacyjny, przedmiotowy układ kosztów)**. Głównym zadaniem tego układu kosztów jest ustalenie wysokości i struktury jednostkowych kosztów własnych. Podstawą układu kalkulacyjnego jest podział kosztów ze względu na możliwość przypisania ich obiektom kalkulacji (Nowak, 2011, s. 37). W ramach tego przekroju ewidencyjnego wyróżniamy koszty bezpośrednie i koszty pośrednie.

Do **kosztów bezpośrednich** zaliczamy te koszty, które są ściśle powiązane z wyprodukowaniem konkretnego wyrobu, czyli na podstawie dokumentów księgowych, bez dodatkowego przeliczania, można je przypisać do konkretnego produktu. Do grupy tych kosztów należą przede wszystkim: koszty materiałów bezpośrednich (np. surowce), płace bezpośrednie (np. płace pracowników bezpośrednio zatrudnionych przy produkcji) (Gabrusiewicz, Kamela-Sowińska i Poetschke, 2000, s. 54). Natomiast koszty, których nie można bezpośrednio na podstawie dokumentów księgowych przyporządkować do określonych jednostek kalkulacyjnych lub których ustalenie jest nieopłacalne (np. ze względu na dużą pracochłonność) czy nieistotne (np. ze względu na małą kwotę kosztów), nazywamy **kosztami pośrednimi**. Koszty te można rozliczać się na poszczególne jednostki kalkulacyjne za pomocą odpowiednio dobranych kluczy podziałowych (np. proporcjonalnie do kosztów wynagrodzeń bezpośrednich). Do kosztów pośrednich należą (Nowak, 1999):

- koszty wydziałowe, będące kosztami powstałymi w wydziałach podstawowych, lecz niedające się przyporządkować efektom pracy

---

<sup>29</sup> Układ kosztów według miejsc ich powstawania stanowi bazę strukturalną dla systemu budżetowania.

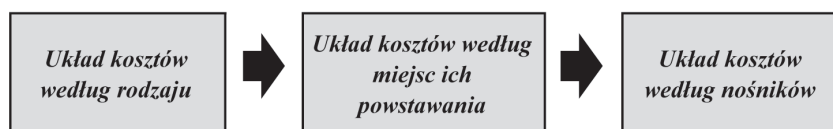


wydziałów (np.: koszty związane z ruchem maszyn i urządzeń produkcyjnych, utrzymania pomieszczeń, remontów pomieszczeń wydziałów, kierowaniem i administracją wydziałów),

- koszty ogólnego zarządu, obejmujące koszty ponoszone dla funkcjonowania przedsiębiorstwa jako całości (np. koszty utrzymania zarządu, koszty utrzymania pomieszczeń biurowych, inne koszty związane z administrowaniem organizacją),
- koszty sprzedaży, będące kosztami ponoszonymi w związku z czynnościami sprzedaży (np. koszty pakowania, przewozu, załadunku i wyładunku, ubezpieczeń transportowych, a także koszty działań marketingowych i promocyjnych).

Analizując koszty w układzie kalkulacyjnym, warto zwrócić uwagę na relację występującą pomiędzy poszczególnymi kategoriami kosztów. Relatywnie wysoka wartość kosztów bezpośrednich w stosunku do kosztów pośrednich będzie wskazywała na duże możliwości w zakresie precyzyjnej alokacji kosztów na poszczególne nośniki. Pożądana jest zatem przewaga kosztów bezpośrednich nad kosztami pośrednim.

Podsumowując: organizacja może ewidencjonować koszty w trzech przedstawionych przekrojach. Każdy z rozpatrywanych rachunków kosztów dostarcza innych informacji o kosztach powstających w instytucji. Rodzajowy układ kosztów umożliwia udzielenie odpowiedzi na pytanie, jaki rodzaj kosztów został poniesiony; układ kosztów według miejsc ich powstawania – gdzie zostały poniesione oraz układ kosztów według nośników – na co zostały poniesione. Na rysunku 3.11 przedstawiono schemat ewidencji kosztów w trzech omawianych układach.



**Rysunek 3.11.** Transformacja informacji kosztowych w rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Nowak (2011, s. 38).

W kontekście kryterium rzeczowego kosztu produktu, wyodrębnia się (Sobańska, 2006, s. 103):

- rachunek kosztów pełnych,
- rachunek kosztów zmiennych.

Podstawową **cechą rachunku kosztów pełnych** jest dokonywany w nim podział kosztów na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Stosując zasady rachunku kosztów pełnych, zakłada się, że wszystkie koszty poniesione w danym okresie są kosztami wytworzenia powstałych w tym czasie wyrobów lub usług. W związku z tym koszt jednostkowy wyrobu jest ustalany na podstawie pełnego zużycia wszystkich czynników produkcji. Podstawową wadą tego typu rachunku kosztów jest fakt, że nie bierze on pod uwagę stopnia wykorzystania zasobów produkcyjnych instytucji (zdolności produkcyjnych). Nie dzieli on bowiem kosztów na uzasadnione, rzeczywiście związane z wytworzeniem wyrobu i na nieuzasadnione, koszty niewykorzystanego potencjału, które zawyżają średni jednostkowy koszt wyrobu (Jaruga, Nowak i Szychta, 1999, s. 35). Stosowanie rachunku kosztów pełnych jest obligatoryjne dla instytucji prowadzących rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednak użyteczność informacyjna tego rachunku jest bardzo mała, szczególnie w warunkach wahań popytu, a co z tym się wiąże – wolumenu produkcji (związane z brakiem ewidencji kosztów w podziale na koszty zmienne oraz stałe).

Znacznie większy potencjał informacyjny posiada **rachunek kosztów zmiennych**. U podstaw rachunku kosztów zmiennych leży kryterium klasyfikacji kosztów według ich zmienności, czyli wrażliwości na zmianę poziomu produkcji. W rachunku kosztów zmiennych wyróżnia się dwie kategorie kosztów działalności operacyjnej:

- koszty zmienne – ich poziom jest zależny od wielkości produkcji,
- koszty stałe – ich poziom jest niezależny od wielkości produkcji; są kosztami gotowości do produkcji, ponoszonymi bez względu na to, czy produkcja odbywa się czy została czasowo zaniechana (np. koszt wynajmu budynków).

Zgodnie z zasadami rachunku kosztów zmiennych produkty finalne są wyceniane tylko w koszcie zmiennym wytworzenia. System takiego rachunku kosztów ułatwia podejmowanie bieżących decyzji dotyczących optymalizacji struktury i wielkości produkcji, różnicowania cen wyrobów, a także dostarcza informacji do oceny opłacalności sprzedaży poszczególnych wyrobów i usług. Należy podkreślić, że rachunek kosztów zmiennych jest niezgodny z wymogami Ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą do kosztów wyrobów powinny być doliczane wszystkie koszty produkcyjne (zarówno stałe, jak i zmienne). Rachunek ten może być zatem prowadzony fakultatywnie na potrzeby wewnętrzne instytucji.

Stosowanie rachunku kosztów zmiennych umożliwia wprowadzenie na jego bazie **wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych i wyników**. W systemie tym koszty rodzajowe, koszty podmiotów wewnętrznych (centrów kosztów), koszty produktów i usług są agregowane z wyodrębnieniem kosztów stałych i kosztów zmiennych. Zarówno koszty stałe, jak i koszty zmienne nie stanowią jednego bloku, lecz składają się z wielu segmentów. W rachunku wielostopniowym i wieloblokowym koszty mogą być agregowane dla dowolnej liczby obiektów kosztowych, hierarchicznie uporządkowanych. Jako przykładowe obiekty kosztów w systemie tym można wyróżnić poszczególne produkty i usługi, grupy produktów (usług), centra kosztów, obszary działalności i organizację jako całość. Przychody są identyfikowane zgodnie ze strukturą wyodrębnionych obiektów kosztowych (produkty, usługi, grupy produktów itd.). Adekwatność struktur opracowanych dla przychodów i kosztów umożliwia ustalenie wyników częściowych w postaci marż brutto dla poszczególnych obiektów kosztowych. Przykładowy wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników został przedstawiony w tabeli 3.12 (Sobańska, 2006, s. 116–117).

**Tabela 3.12.** Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników

	Grupa asortymentowa I		Grupa asortymentowa II		Razem
	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Produkt D	
Przychody ze sprzedaży					
Koszty indywidualne zmienne					
<b>Marża brutto I stopnia</b>					
Koszty stałe wytworzenia produktów					
<b>Marża brutto II stopnia</b>					
Koszty stałe wytworzenia grup asortymentowych					
<b>Marża brutto III stopnia</b>					
Koszty stałe zarządzania przedsiębiorstwem					
<b>Marża brutto IV stopnia</b>					

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sobańska (2006, s. 117).

Zastosowanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników pozwala na pomiar zysków organizacji na różnych poziomach pokrycia kosztów. System ten dostarcza również wieloprzekrojowe informacje o ponoszonych przez organizację kosztach. Mogą być one wykorzystywane do optymalizacji procesu produkcyjnego, zarządzania kosztami oraz podejmowania decyzji o alokacji zasobów.

W literaturze przedmiotu niewiele miejsca poświęca się kwestiom związanym z rachunkiem kosztów dostosowanym do potrzeb instytucji kultury. Prezentowane są głównie zasady ewidencji kosztów dla celów rachunkowości finansowej (ewidencja prowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości dla zewnętrznych celów sprawozdawczych), rzadko natomiast omawiane są kwestie związane z rachunkiem tworzonym dla celów zarządczych.

Zasady ewidencji kosztów w instytucjach kultury przedstawiła D. Skrzypska. Według niej rachunek kosztów w instytucjach kultury powinien umożliwiać (Skrzypska, 2009, s. 184–185):

- wyznaczanie optymalnej struktury prowadzonej działalności i zmian w tym zakresie,
- planowanie poziomu kosztów, kontrolę ich realizacji wraz z analizą odchyleń,
- analizę opłacalności prowadzonej działalności,
- kontrolę i ocenę efektywności działania poszczególnych komórek organizacyjnych, a także całej jednostki,
- ustalenie krótkookresowych wyników cząstkowych w różnych przekrojach oraz wyniku globalnego,
- ciągłe komunikowanie informacji o przebiegu działalności zainteresowanym decydującym,
- podejmowanie trafnych decyzji operacyjnych oraz strategicznych,
- badanie i ocenę prowadzonej działalności,
- rozliczanie kierownictwa z osiągniętych wyników.

W omawianej publikacji wskazuje się, że koszty działalności kulturalnej mogą być grupowane i rozliczane w księgach rachunkowych z zastosowaniem jednego z spośród następujących sposobów (Skrzypska, 2009, s. 185–191):

- w układzie rodzajowym – ewidencja wyłącznie na kontach zespołu 4,
- w układzie rodzajowo-funkcyjnym – ewidencja według rodzajów na kontach zespołu 4 i równocześnie według funkcji – na kontach zespołu 5. W układzie funkcjonalnym sugeruje się wyodrębnienie:

kosztów działalności podstawowej-kulturalnej (wyodrębniając w ewidencji analitycznej – według potrzeb, stanowiska kosztów dla wydzielonych organizacyjnie form i odmian działalności kulturalnej), koszty działalności pomocniczej oraz koszty zarządu,

- ewidencja w układzie funkcjonalnym – ewidencja wyłącznie na kontach zespołu 5.

Ponadto, bez względu na rodzaj prowadzonej działalności, instytucja kultury powinna ustalić koszt wytworzenia produktu (usługi) oraz cenę jego sprzedaży. Przeprowadzenie takiej kalkulacji wymaga zgromadzenia odpowiednich danych o zasobach zaangażowanych w proces wytwarzania wyrobu lub usługi. Oznacza to, że w instytucjach kultury warto wprowadzić podział funkcjonalny, który ma na celu wyodrębnienie:

- kosztów bezpośrednich działalności statutowej w podziale na poszczególne zadania, np.: w teatrze na koszty poszczególnych spektakli,
- kosztów bezpośrednich pozostałej działalności – pomocniczej-podstawowej, sprzedażowej (np.: kosztów bezpośrednich sprzedaży),
- kosztów pośrednich działalności statutowej (np. koszty wynagrodzeń personelu artystycznego),
- kosztów pośrednich działalności pomocniczej (np.: koszty wynagrodzeń ekip technicznych obsługi sceny),
- kosztów pośrednich sprzedaży (np. koszty promocji),
- kosztów ogólnego zarządu (np. koszty utrzymania wykorzystywanych obiektów).

Sposób konfiguracji kont kosztów w układzie kalkulacyjnym określa możliwości w zakresie ewidencji kosztów poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz konkretnych produktów i usług oferowanych przez instytucję.

Próbie określenia rachunku kosztów dla instytucji kultury podjęła również U. Pietrzak (2011, s. 9–16). W zakresie ewidencji kosztów autorka proponuje przyjęcie następujących założeń (Pietrzak, 2011, s. 9–10):

- instytucje kultury prowadzą rachunek kosztów w układzie rodzajowym,
- rachunek kosztów bazujący na zespole 5. umożliwi alokację kosztów według jednostek administracyjnych oraz według zadań (ewentualnie podzadań). W tym układzie koszty są przypisywane do

poszczególnych jednostek organizacyjnych. Następnie koszty bezpośrednio alokuje się na odpowiednie zadania,

- rozliczanie kosztów pośrednich na zadania/podzadania odbywa się za pośrednictwem konta rozliczeniowego „580” na konto 711, którego analityka odzwierciedla poszczególne zadania realizowane w instytucji. Stosowanie takiego podejścia wymusza konieczność opracowania odpowiednich kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich.

U podstaw zaprezentowanej kalkulacji kosztów leży klasyfikacja kosztów w podziale na: koszty bezpośrednie działalności podstawowej (przypisywane bezpośrednio do zadań), koszty pośrednie działalności podstawowej (rozliczanie kluczem na poszczególne zadania), koszty działalności pomocniczej (rozliczanie kluczem na poszczególne zadania)<sup>30</sup>.

Fundamentalne wytyczne dotyczące specyfiki rachunku kosztów w instytucjach kultury prezentuje W. Byrnes (2009, s. 312–312). Autor wskazuje na istotę identyfikacji kosztów stałych, kosztów zmiennych oraz kosztów krańcowych (koszty przyrostowe wyprodukowania kolejnej jednostki produktu). Znajomość wartości tych kosztów pozwala precyzyjnie szacować koszty wytworzenia produktów i usług oraz optymalizować procesy wytwórcze (Wnuczak, 2014). Znajomość wysokości kosztów stałych oraz związanego z nimi potencjału instytucji motywuje do maksymalnego wykorzystania posiadanych zasobów, co z kolei pozwala rozkładać koszty stałe funkcjonowania jednostki na większą liczbę oferowanych klientom produktów.

**Na bazie przedstawionych powyżej wskazówek dotyczących rachunku kosztów stosowanych w przedsiębiorstwach oraz instytucjach kultury można podjąć próbę opracowania uniwersalnego modelu rachunku kosztów dla jednostek kultury.** Jednocześnie należy podkreślić, że rachunek kosztów może być budowany z myślą o obligatoryjnej sprawozdawczości zewnętrznej oraz dla celów zarządczych. Pierwszy z nich powinien uwzględniać zasady ujęte w Ustawie o rachunkowości<sup>31</sup> i wystarczy, że będzie obejmował koszty

<sup>30</sup> Szczegółowo klasyfikacja kosztów została omówiona w rozdziale 3.3. *Budżetowanie jako narzędzie sterowania instytucją kultury*.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

w układzie rodzajowym. Znacznie szersze są wymagania dotyczące budowania menedżerskiego rachunku kosztów dla wewnętrznych celów związanych z zarządzaniem instytucją. Zarządczy rachunek kosztów opracowany z myślą o instytucji kultury powinien umożliwiać:

- obliczenie rentowności poszczególnych produktów i usług oferowanych przez instytucję,
- kalkulację kosztów generowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne instytucji,
- ewidencję kosztów w układzie zadań oraz podzadań, które jednostka zamierza realizować,
- kalkulację kosztów dostosowaną do potrzeb prawidłowego rozliczania budżetu,
- ewidencję kosztów umożliwiającą właściwe rozliczanie dotacji podmiotowej, celowej oraz innych dotacji,
- podział kosztów na koszty stałe i koszty zmienne,
- określenie poziomu wykorzystania „mocy produkcyjnych” – wskazując jednocześnie stopień nieefektywności w zakresie alokacji zasobów danej jednostki.

Zgodnie z przedstawionymi zasadami ewidencji kosztów koszty ponoszone przez jednostkę kultury powinny, w pierwszej kolejności, zostać zaksięgowane w układzie rodzajowym (na kontach zespołu 4.). Taka ewidencja umożliwi kontrolę wielkość i strukturę zużywanych zasobów. Następnie, należy przyporządkować koszty do odpowiednich ośrodków odpowiedzialności (przeksięgować z układu rodzajowego na kalkulacyjny). W teorii zarządzania przez ośrodek odpowiedzialności rozumie się jednostkę, której kierownik jest odpowiedzialny za realizację określonego celu lub celów, przy wykorzystaniu posiadanych zasobów. W praktyce centrum odpowiedzialności stanowią wyodrębnione wewnątrz instytucji komórki organizacyjne, które są odpowiedzialne za realizację określonych zadań. Przypisanie kosztów do poszczególnych jednostek organizacyjnych instytucji (na kontach zespołu 5.) pozwala na badanie kosztochłonności oraz efektywności działania konkretnych centrów odpowiedzialności organizacji. Kształt kalkulacyjnego rachunku kosztów będzie uzależniony od struktury organizacyjnej jednostki kultury (od wyodrębnionych w ramach tej struktury ośrodków odpowiedzialności). Można jednak wskazać specyficzne obszary działalności instytucji kultury, w ramach których będą tworzone poszczególne centra odpowiedzialności. Należy wyróżnić:

- obszar działalności podstawowej, w ramach której powinny zostać zgrupowane centra odpowiedzialności, związane z realizacją podstawowych usług oferowanych przez instytucje kultury (np. dział artystyczny, samodzielne stanowiska artystyczne),
- obszar działalności pomocniczej, w ramach której można wskazać:
  - działalność podstawową – pomocniczą – ośrodki odpowiedzialności pośrednio związane z „produkcją” usług oferowanych przez instytucję – czyli jednostki nie bezpośrednio odpowiedzialne za tworzenie oferty kulturalnej, ale jednostki, bez których oferta ta nie mogłaby powstać (np.: dział techniczny obsługi sceny, pracownia elektro-akustyczna, magazyn kostiumów),
  - działalność sprzedażową – działy odpowiedzialne za sprzedaż i promocję usług instytucji (np. dział promocji, dział sprzedaży, kasy biletowe),
  - działalność ogólną – jednostki odpowiedzialne za administrowanie oraz zarządzanie instytucją (np. dział administracyjny, kierownictwo instytucji).

Jednocześnie należy podkreślić istotę identyfikacji kosztów bezpośrednich i pośrednich danych zadań, w procesie przypisywania kosztów do poszczególnych centr. Na etapie alokacji kosztów na konkretne ośrodki odpowiedzialności konieczne jest wyodrębnienie kosztów bezpośrednich realizacji zadań oraz kosztów pośrednich. Umożliwi to właściwą kalkulację kosztów poszczególnych zadań. Ponadto należy dokonać ewidencji kosztów według ich wrażliwości na zmianę poziomu „produkcji” (podział na koszty stałe i zmienne), co pozwoli na opracowanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników. Biorąc pod uwagę, że rachunek kosztów w układzie miejsc powstawania kosztów powinien umożliwiać identyfikację jednostki, która jest odpowiedzialna za powstanie kosztu, wskazywać na możliwość bezpośredniego przypisania kosztu do poszczególnych zadań oraz informować o zmienności kosztów, struktura konta księgowego mogłaby wyglądać następująco:

XXX/aaa/bb/rrr,

gdzie:

XXX – oznacza konto syntetyczne w zespole 5., określające ośrodek, w którym powstał koszt,



- aaa – nazwa zadania w przypadku kosztów bezpośrednich oraz jedno konto analityczne dla kosztów pośrednich<sup>32</sup>,
- bb – 01 – koszty zmienne, 02 – koszty stałe,
- rrr – koszty w układzie rodzajowym.

Ostatni etap kalkulacji kosztów instytucji kultury powinna stanowić alokacja kosztów na poszczególne zadania oraz remonty realizowane przez jednostkę. Przypisanie kosztów do poszczególnych zadań/remontów umożliwia kontrolę efektywności w zakresie ich realizacji oraz pozwala na porównanie planowanych kosztów (prezentowanych w ramach budżetu zadaniowego) z rzeczywiście osiągniętymi. Alokacja kosztów bezpośrednich na poszczególne nośniki odbywa się na podstawie dokumentów źródłowych. Problem stanowi natomiast przypisywanie kosztów pośrednich. Ze względu na to, że koszty te nie mogą zostać w sposób bezpośredni przypisane do zadań, powinny istnieć w instytucji procedury ich alokacji (Dobija, 2001). Można je rozliczać na poszczególne jednostki kalkulacyjne (w tym przypadku zadania) za pomocą różnych kluczy podziałowych (np. proporcjonalnie do kosztów wynagrodzeń bezpośrednich). Klucze te powinny w sposób możliwie ściśle opisywać więź występującą między pozycją kosztu a wybraną podstawą jego rozliczenia (Dobija, 2001). W przypadku instytucji kultury w zależności od jej specyfiki oraz rodzaju kosztów można zastosować następujące sposoby rozliczania kosztów pośrednich:

- Koszty wynagrodzeń aktorów pracujących przy różnych spektaklach, pobierających wynagrodzenia z tytułu umów o pracę – koszty wynagrodzeń powinny zostać rozliczone między poszczególne zadania proporcjonalnie do czasu, jaki aktorzy poświęcali na realizację każdego z nich. Zastosowanie takiego podejścia wymaga wprowadzenia kart ewidencji czasu pracy.
- Koszty energii elektrycznej, związane z oświetleniem sceny – zasadne wydaje się rozliczenie kosztów energii proporcjonalnie do liczby godzin, w czasie których scena była używana dla celów realizacji poszczególnych spektakli. Istnieje jednak niedoskonałość tego klucza rozliczeniowego, polegająca na tym, że nie uwzględ-

---

<sup>32</sup> Koszty bezpośrednie byłyby przypisywane do konkretnych zadań. W ramach analityki „aaa” jeden numer konta (np.: 999) należałoby zarezerwować dla kosztów pośrednich, których nie można bezpośrednio alokować na poszczególne zadania

nia on energochłonności jednej godziny danego przedstawienia (zużycie energii elektrycznej podczas dwóch różnych spektakli nie musi być sobie równe). W związku z powyższym w celu urealnienia sposobu rozliczenia kosztów energii na poszczególne spektakle należałoby ustalić energochłonność jednej godziny każdego typu spektaklu. Rozliczenie kosztów energii na podstawie wskaźnika uwzględniającego energochłonność, byłoby bardziej precyzyjne.

- Koszty wynagrodzenia dyrektora artystycznego zatrudnionego na podstawie umowy o pracę – nie ma możliwości precyzyjnego przypisania czasu pracy dyrektora artystycznego oraz innych osób zarządzających instytucją do poszczególnych zadań. Ponadto należy podkreślić, że ewentualne wprowadzenie takiego rejestru czasu pracy mogłoby okazać się nieracjonalne. W przypadku tych osób najczęściej bardzo trudno określić, jakie konkretnie zadanie realizowały, gdyż są one odpowiedzialne za zarządzanie pewnymi procesami, na które może składać się jednocześnie większa liczba zadań (co oznacza brak możliwości bezpośredniego przypisania danych godzin pracy do konkretnych zadań). Jednym z rozsądnych rozwiązań wydaje się równomierne rozliczenie kosztów wynagrodzeń tego personelu między wszystkie zadania, których procesem realizacji zarządza. W wielu przypadkach, ze względu na wskazane trudności, można odstąpić od rozliczania tych kosztów (co zostało wyjaśnione w dalszej części opracowania).

Należy podkreślić, że rozliczanie kosztów pośrednich na podstawie kluczy podziałowych nie pozwala przypisywać tych kosztów do danych zadań w sposób doskonały. Ponadto warto zauważyć, że tworzenie bardziej złożonych systemów rozliczania kosztów nie zawsze prowadzi do udoskonalenia metodologii alokacji kosztów na jednostki kalkulacyjne. Zdarza się, że wprowadzenie takich systemów tylko komplikuje proces rozliczania kosztów (ze względu na swoją złożoność) i nie prowadzi do wzrostu skuteczności jego działania. W związku z powyższym, dobierając klucze podziałowe, należy kierować się przede wszystkim następującymi zasadami:

- Występowaniem zależności przyczynowo-skutkowej między pozycją kosztu a wybraną podstawą jego rozliczenia,
- Unikaniem implementacji pracochłonnych, a przez to często kosztownych systemów rozliczania kosztów. W wielu przypadkach

zrezygnowanie z rozliczenia wymagającego dużego nakładu pracy i zastąpienie jego rozliczeniem mniej pracochłonnym, nie przekłada się na znaczne pogorszenie precyzji alokacji kosztów pośrednich. Należy rozważyć, czy warto angażować czas pracowników i ponosić z tego tytułu dodatkowe koszty w celu dokładniejszego rozliczenia kosztów pośrednich.

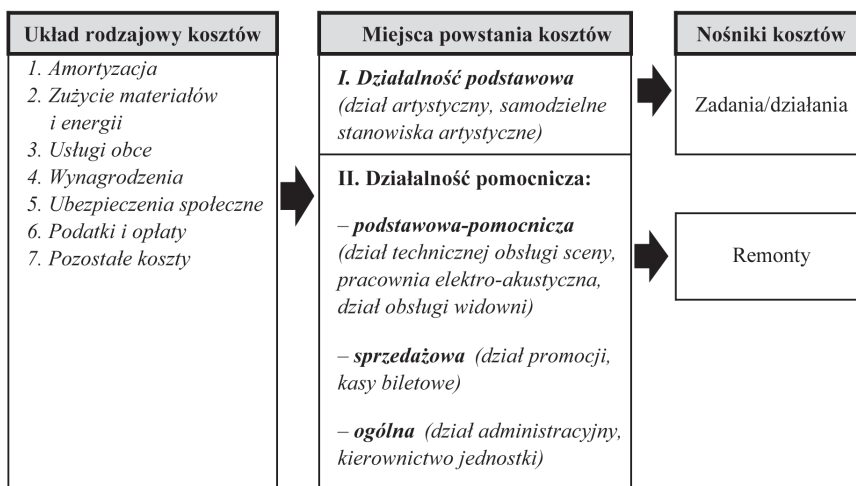
- Stosowaniem prostych, nieskomplikowanych zasad rozliczania kosztów pośrednich. Użycie skomplikowanych systemów rozliczania kosztów może prowadzić do braku zrozumienia zasad ich funkcjonowania i w efekcie – do podejmowania błędnych decyzji. Ponadto, złożone systemy zwykle wiążą się z pracochłonnymi oraz kosztownymi procedurami rozliczania.
- Koncentrowaniem się na precyzyjnym rozliczeniu kosztów istotnych (np. kosztów istotnych ze względu na ich wartość).

Biorąc pod uwagę niedoskonałość kalkulacji kosztów na podstawie kluczy podziałowych, warto zauważyć, że tworząc kalkulację dla celów zarządczych, można uniknąć przypisywania części kosztów pośrednich do konkretnych zadań. Lepszym rozwiązaniem jest bowiem zaniechanie rozliczania kosztów na poszczególne jednostki niż ich przypisywanie w sposób bardzo niedokładny, prowadzący do znacznego zafalszowania kosztochłonności poszczególnych zadań. Przyjęcie zasady, że rozliczane są jedynie koszty, które można w sposób wiarygodny przyporządkować do zadania (pozostałe są nierozliczane), umożliwia rzetelne badanie efektywności działalności na pewnym poziomie pokrycia kosztów.

Proces ewidencji kosztów w instytucji kultury został pokazany na rysunku 3.12.

Przedstawiony system ewidencji kosztów umożliwia zastosowanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników. Mając na uwadze badania literaturowe, specyfikę instytucji kultury oraz zapotrzebowanie informacyjne, przyjęto następujące złożenia dotyczące jego kształtu:

- obiektem kalkulacji powinny być poszczególne zadania i działania,
- rachunek powinien umożliwiać analizę kosztów zmiennych i stałych,
- do konkretnych zadań powinny zostać przypisane jedynie koszty bezpośrednie (koszty pośrednie nie powinny być rozliczane w koszty poszczególnych zadań).



Rysunek 3.12. Proces ewidencja kosztów instytucji kultury

Źródło: opracowanie własne.

Proponowany model wielostopniowego rachunku dla instytucji kultury został zaprezentowany w tabeli 3.13.

Tabela 3.13. Koncepcja wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników dla instytucji kultury

	Wyszczególnienie	Zadanie 1			Zadanie 2			Remonty	
		Działanie 1	Działanie 2	Działanie 3	Działanie 4	Działanie 5	Działanie 6	Remont 1	Remont 2
+	Przychody bezpośrednie działań (sponsorzy, dotacje celowe)								
-	Koszty bezpośrednie, zmienne działania								
-	Koszty bezpośrednie, stałe działania								
=	<b>Marża brutto I stopnia</b>								
+	Przychody bezpośrednie zadań (sponsorzy, dotacje celowe)								
-	Koszty bezpośrednie, zmienne zadania								

-	Koszty bezpośrednie, stałe zadania			
=	<b>Marża brutto II stopnia (na konkretnych zadaniach)</b>			
=	<b>Marża brutto II stopnia (na wszystkich zadaniach)</b>			
-	Koszty pośrednie, działalność pomocnicza: podstawowa-pomocnicza			
=	<b>Marża III stopnia</b>			
+	Przychody pośrednie (dotacja przedmiotowa)			
-	Koszty pośrednie, działalność pomocnicza: sprzedażowa			
-	Koszty pośrednie, działalność pomocnicza: ogólna			
-	Koszty niewykorzystanego potencjału			
=	<b>Marża IV stopnia</b>			

Źródło: opracowanie własne.

W przedstawionym rachunku wyników obiektem kalkulacji są poszczególne zadania oraz działania. W pierwszej kolejności do działań przypisywane są przychody bezpośrednio z nimi związane. Pozycję tę będą stanowiły przede wszystkim dotacje celowe na realizację określonych działań oraz wpłaty od klientów lub sponsorów. Przychodom z tytułu realizacji działań zostały przyporządkowane koszty bezpośrednie (zmiennie i stałe) ich realizacji, w związku z czym marża I stopnia dostarcza informacji o wysokości wyniku finansowego osiąganego na poszczególnych działaniach. Ze względu na specyfikę działalności kulturalnej w większości przypadków działania będą generowały więcej kosztów niż przychodów. Niemniej jednak analiza rachunku na tym poziomie umożliwia prowadzenie monitoringu wyników konkretnych działań w kolejnych latach i podejmowanie ewentualnych działań adaptacyjnych z odpowiednim wyprzedzeniem (np.: działań związanych z optymalizacją kosztową lub nawet z rezygnacją z dalszej realizacji danego działania). Warto również zwrócić uwagę na podział kosztów na zmienne i stałe. Koszty zmienne będą wrażliwe na zmianę intensywności reali-

zacji danego działania (np. wynagrodzenia aktora zatrudnionego na umowę zlecenie, który otrzymuje wynagrodzenie uzależnione od liczby przepracowanych godzin), natomiast koszty stałe nie będą fluktuować pod wpływem zmiany natężenia realizacji działania (np. wynagrodzenie reżysera, który pobiera stałe miesięczne wynagrodzenie z tytułu wyreżyserowania konkretnej sztuki. Niezależnie od tego, ile przedstawień odbędzie się w miesiącu, otrzyma on takie samo wynagrodzenie. Jeżeli jednak sztuka zostanie zdjęta z afisza, wypłata wynagrodzenia zostanie wstrzymana). Warto zwrócić uwagę na bezpośredni charakter kosztów stałych, co stanowi o ich specyfice – nie występują wówczas, gdy realizacja danego działania zostaje zawieszona. Zatem stosując takie podejście, z łatwością można określić, o ile, co najmniej, spadłyby całkowite koszty instytucji, w przypadku zaniechania realizacji zadania (spadłyby o równowartość bezpośrednich kosztów zmiennych i stałych działania).

Tworząc rachunek marż pokrycia, można również rozważyć możliwość wyłączenia kosztów stałych z wyliczenia marży I stopnia. Wówczas prezentowałaby ona wyłącznie zysk na działaniu po pokryciu kosztów zmiennych (z pominięciem kosztów stałych). Takie rozwiązanie ułatwia analizę wpływu zmiany wielkości „produkcji” danego działania na wyniki organizacji (np. wraz ze wzrostem „produkcji” danego działania będą ulegały zmianie koszty zmienne, a tym samym wynik działania). Jednak przy takim podejściu niemożliwe jest określenie rentowności danego działania, gdyż pomijana jest alokacja kosztów bezpośrednich stałych. Ponadto niewidoczne będą oszczędności wynikające z zaprzestania realizacji danego działania<sup>33</sup>.

Podsumowując: niezależnie od przyjętej metody prezentacji kosztów bezpośrednich stałych podział kosztów na zmienne i stałe umożliwia pełniejszą analizę kosztów instytucji, przy uwzględnieniu różnych wariantów dalszego rozwoju (np.: wzrostu sprzedaży usług w ramach danego działania; zaniechania realizacji danego działania).

Na kolejnym poziomie prezentowanego rachunku wyników uwzględniane są przychody i koszty bezpośrednie całych zadań. Ujmowane są tu pozycje, które dotyczą w sposób bezpośredni zadań, ale ich bezpośrednie przypisanie do konkretnych działań nie jest możliwe. Powstająca, jako różnica między przychodami bezpośrednimi (działań

---

<sup>33</sup> W większości instytucji kultury nie będą występowały bezpośrednie koszty stałe, nie wystąpi zatem również opisany problem dotyczący alokacji bezpośrednich kosztów stałych.

i zadań) i kosztami bezpośrednim (zadań i działań), marża II stopnia informuje o osiąganym wyniku na konkretnych zadaniach. W ten sposób menedżer instytucji kultury uzyskuje informację, w jakim stopniu konkretne zadania finansują się z bezpośrednich źródeł oraz ewentualnie jak dużego wsparcia będą wymagały z środków z dotacji podmiotowej. Analiza tych wartości, wzbogacona o informacje dotyczące stopnia realizacji celów danych zadań, pozwala na ocenę efektywności (nakład w stosunku do wyniku) konkretnych zadań, co umożliwia podjęcie decyzji o zasadności ich dalszej realizacji w dotychczasowym kształcie.

Na kolejnym etapie przygotowania wielostopniowego rachunku kosztów i wyników uwzględnienie są całkowite koszty pośrednie związane z działalnością podstawową, których przypisanie do poszczególnych działań lub zadań było niemożliwe. Wśród tych kosztów należy przede wszystkim wymienić wynagrodzenia personelu związanego z działalnością artystyczną, który wykonuje pracę w ramach różnych działań oraz zadań (ale nie można go zakwalifikować bezpośrednio do któregośkolwiek działania lub zadania). Marża II stopnia, skorygowana o powyższe koszty, pozwala wyznaczyć wartość marży III stopnia. Informuje ona zarządzających o osiągniętym wyniku na działalności podstawowej, bez uwzględnienia dotacji podmiotowej (dodatnia wartość wskazuje na występowanie nadwyżki, która zostanie przeznaczona na pokrycie pozostałych kosztów instytucji. W sytuacji, kiedy marża III stopnia osiąga wartość ujemną, instytucja nie generuje nadwyżek na działalności podstawowej).

Poniżej marży III stopnia zostały ujęte przychody pośrednie instytucji, a zatem takie przychody, których w sposób bezpośredni nie można przyporządkować do konkretnych działań i zadań (przychód ten będzie przede wszystkim stanowiła dotacja podmiotowa). Powinny one pokryć niedobory, które powstały na poziomie marży III stopnia oraz wszystkie koszty pośrednie, które nie zostały jeszcze uwzględnione w rachunku. Przychody tego typu będzie stanowiła przede wszystkim dotacja podmiotowa.

Ostatni etap w budowaniu rachunku kosztów stanowi ujęcie kosztów sprzedaży oraz kosztów ogólnych. Korekta wcześniejszych wyliczeń o wartość powyższych kosztów umożliwi ustalenie rentowności działalności prowadzonej przez analizowaną organizację.

Jak łatwo zauważyć, przyjęto założenie, że wszystkie koszty pośrednie nie będą rozliczane na poszczególne zadania. Podejście takie wydaje się uzasadnione w kontekście przydatności informacyjnej opracowa-

nego rachunku. W zasadniczej części wartość tych kosztów nie jest w dużym stopniu zależna od zakresu realizowanych zadań. W większości przypadków są to koszty stałe i można je traktować jako tzw. koszty gotowości do realizacji podstawowych zadań instytucji. W związku z powyższym przypisywanie tych kosztów do poszczególnych zadań (za pomocą kluczy rozliczeniowych) prowadziłoby tylko do zniekształcenia wyników ich kosztochłonności. Rezygnacja z któregośkolwiek zadania nie prowadzi do obniżenia tych kosztów. Powoduje jedynie, że koszty gotowości zostaną przypisane w innej proporcji do zadań, które jednostka postanowiła dalej realizować. Jednocześnie warto dodać, że w uzasadnionych przypadkach można rozważyć możliwość rozliczania kosztów pośrednich w koszty poszczególnych zadań. Sytuacja taka może wystąpić, jeżeli w działach zaliczanych do działalności pomocniczej (działalność pomocnicza: podstawowa, sprzedażowa oraz ogólna) powstają koszty, których wysokość jest silnie skorelowana z poziomem natężeniem prowadzonych działań. Jako przykłady takich kosztów można wskazać:

- Wynagrodzenie z tytułu umowy zlecenie pracownika działu technicznej obsługi sceny, który został zatrudniony ze względu na duże (ponadnormatywne) obciążenie pracą działu technicznego, wynikające z realizacji napiętego grafika przedstawień. Jego wynagrodzenie jest uzależnione w sposób bezpośredni od liczby zrealizowanych spektakli. Prawdopodobnie zostanie zwolniony w sytuacji, kiedy instytucja będzie realizowała mniejszą liczbę przedstawień. W związku z powyższym alokacja jego wynagrodzenia (mimo że jest pracownikiem działu pomocniczego) na poszczególne zadania wydaje się uzasadniona. Inaczej będzie wyglądała sytuacja kierownika działu oraz pracowników wchodzących w skład podstawowego personelu. Nawet przy znacznym spadku liczby realizowanych spektakli pracownicy podstawowego personelu nie zostaną zwolnieni, ze względu na konieczność utrzymania pracowników, którzy mają kwalifikacje, oraz odpowiednie doświadczenie w realizacji określonych zadań,
- Koszty promocji konkretnych zadań lub działań – jeżeli istnieje możliwość alokowania kosztów promocji i reklamy na poszczególne zadania, należy to uczynić.

Jako ostatnie ujęto koszty niewykorzystanego potencjału. Będą to koszty związane z nieefektywnościami lub utrzymywaniem zasobów



w wysokości przewyższającej aktualne zapotrzebowanie. W przypadku instytucji kultury pozycja ta będzie głównie dotyczyła wynagrodzeń. Warto zauważyć, że w praktyce trudne będzie oszacowanie wartości wynagrodzeń wynikających z utrzymywania stanu zatrudnienia większego, niż wynika to z potrzeb. W tym celu konieczne byłoby uchwycenie godzin pracy, w których pracownicy nie wykonywali powierzonych im obowiązków lub robili to w sposób nieefektywny.

Przedstawiony model wielostopniowego rachunku wyników i kosztów może stanowić ważne narzędzie wspomagające proces zarządzania instytucją kultury. Umożliwia on analizę kosztochłonności poszczególnych działań i zadań w relacji do osiągniętych efektów oraz przyznanego środków na prowadzenie działalności statutowej. Zastosowanie rachunku kosztów w instytucjach kultury pozwala na badanie gospodarności poszczególnych jednostek administracyjnych organizacji w zakresie ponoszonych wydatków. Ponadto monitoring sytuacji finansowej instytucji, przy wykorzystaniu prezentowanego systemu pomaga ocenić kondycję organizacji oraz dokonać ewentualnej implementacji działań adaptacyjnych z odpowiednim wyprzedzeniem.

Na koniec warto podkreślić powiązanie rachunku kosztów z systemem budżetowania. Struktura organizacyjna instytucji określa kształt rachunku kosztów oraz systemu budżetowania. Instytucje, które zamierzają kontrolować poziom realizacji celów, muszą zbudować rachunek kosztów w taki sposób, aby umożliwił on kontrolę realizacji poszczególnych pozycji, które zostały zaplanowane na etapie budżetowania. Przedstawiony w niniejszym opracowaniu model budżetowania jest kompatybilny z rachunkiem kosztów. Struktura, w której są tworzone budżety, jest zgodna z kształtem zaprezentowanego rachunku kosztów, co pozwala na porównanie planu z wykonaniem. Wystąpienie ewentualnych odchyłeń powinno być przedmiotem analizy, a w uzasadnionych przypadkach powinny zostać wdrożone działania dostosowawcze.

**Powyżej przedstawiono wybrane aspekty budowania rachunku kosztów w instytucjach kultury działających w ramach sektora finansów publicznych. Różnorodność tych instytucji, ich odmienność w zakresie realizowanych usług, struktur organizacyjnych oraz stosowanych procedur zarządczych wymusza indywidualne, dostosowane do konkretnych warunków podejście przy konstruowaniu systemów rachunków kosztów. Przedstawiony model wskazuje jednak podstawowe zasady konstruowania systemów rachunków kosztów dla instytucji kultury.**

**Ponadto, przeprowadzone rozważania dowodzą, że wdrożenie rachunku kosztów w instytucjach kultury wspiera proces efektywnego gospodarowania zasobami organizacji.**

### 3.5. Narzędzia controllingu w instytucjach kultury – podsumowanie

---

Biorąc pod uwagę przeprowadzoną analizę, należy stwierdzić, że możliwe jest dostosowanie oraz zaimplementowanie w instytucjach kultury narzędzi controllingu stosowanych w przedsiębiorstwach. Zarówno zrównoważona karta wyników, jak i ocena opłacalności projektów, budżetowanie oraz rachunek kosztów są narzędziami, które z powodzeniem mogą być stosowane w instytucjach kultury w celu podnoszenia ich efektywności funkcjonowania.

Przeprowadzone badania literaturowe oraz studia przypadków instytucji kultury pokazały, że wdrożenie zrównoważonej karty wyników jest możliwe w organizacjach prowadzących działalność kulturalną. Konieczne jest jednak przeprowadzenie szeregu działań dostosowawczych. Najważniejsze z nich dotyczą przeniesienia punktu centralnego karty wyników z perspektywy finansowej na perspektywę klienta. Ponadto, określając cele organizacji, należy uwzględnić fakt, że ekonomiczne efekty prowadzonej działalności pełnią funkcję podrzędną w stosunku do celów dotyczących realizacji misji danej organizacji. Odpowiednio wdrożona karta wyników będzie pełniła podobne funkcje w instytucjach kultury oraz przedsiębiorstwach. Z jednej strony umożliwi skuteczniejsze tworzenie i implementację strategii działania, z drugiej zaś będzie stanowiła doskonałe narzędzie pomiaru osiągniętych wyników.

Analiza literatury, dostępnych badań oraz studia przypadku organizacji kultury pozwoliły również dowiedzieć, że możliwe jest prowadzenie oceny opłacalności projektów realizowanych przez instytucje kultury. Badanie takie nie koncentruje się na ustaleniu finansowej racjonalności podejmowanych działań, ale na jego zasadności z perspektywy uzyskanych korzyści społecznych. Pomimo licznych kontrowersji dotyczących stosowania tej metody należy podkreślić, że współczesna teoria i praktyka nie zna lepszej metody oceny projektów, których realizacja nie jest nastawiona na osiągnięcie wyników finansowych. Zastosowanie tego narzędzia w instytucjach kultury umożliwia odpowiednią alokację zasobów instytucji oraz w pewnym zakresie eliminuje ryzyko realizacji

projektów nieuzasadnionych z punktu widzenia wypełnienia misji i strategii organizacji.

Kolejną grupę narzędzi controllingu, które badano w kontekście możliwości adaptacyjnych w instytucjach kultury, stanowią instrumenty stosowane w procesie budżetowania. Zgodnie z przeprowadzoną analizą literatury przedmiotu wypracowano obszerny katalog zasad tworzenia budżetów w organizacjach prowadzących działalność kulturalną. Biorąc pod uwagę powyższe zasady, przepisy prawa<sup>34</sup> oraz wykorzystując doświadczenia w zakresie zasad budżetowania działalności przedsiębiorstw, podjęto próbę opracowania uniwersalnego modelu budżetowania, dostosowanego do potrzeb jednostek świadczących usługi kulturalne. Korzyści wynikające z wdrożenia procesu budżetowania w instytucjach kultury są podobne do tych, które uzyskują z tego tytułu przedsiębiorstwa. Wśród nich należy przede wszystkim wymienić: wsparcie procesu planowania działalności, koordynację działań różnych ośrodków odpowiedzialności oraz kontrolę rezultatów osiągniętych przez całą organizację oraz poszczególne jej jednostki.

Przeanalizowano również możliwości wdrożenia rachunku kosztów w instytucjach kultury. Z przeprowadzonej analizy wynika, że co prawda instytucje kultury nie koncentrują swoich działań na osiągnięciu wymiernych wyników finansowych, ale mimo wszystko, podobnie jak przedsiębiorstwa, muszą dbać o gospodarność w zakresie prowadzonej działalności. W tym celu potrzebują odpowiednio dostosowanych rachunków kosztów umożliwiających dokonywanie analizy kosztów wytworzenia poszczególnych produktów oraz usług kulturalnych, jak również powalających na badanie wartości kosztów generowanych przez poszczególne zadania oraz jednostki administracyjne instytucji. Na podstawie przeprowadzonych analiz opracowano zarys rachunku kosztów przystosowanego do specyfiki oraz potrzeb organizacji prowadzących działalność kulturalną.

W następnym rozdziale zostanie podjęta próba określenia narzędzi controllingu stosowanych przez polskie instytucje kultury oraz stopnia zaawansowania systemów controllingu w tych organizacjach.

---

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157 poz. 1240); Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).



## Rozdział 4

---

# CONTROLLING W INSTYTUCJACH KULTURY – WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH<sup>1</sup>

---

### 4.1. Cel badania i zastosowana metodyka

---

Celem badania, którego wyniki zaprezentowano w niniejszym rozdziale, było zdefiniowanie modeli i systemów controllingu stosowanych w instytucjach kultury w Polsce. Ponadto, wyniki przeprowadzonego badania umożliwiły określenie stopnia wykorzystywania narzędzi controllingu w polskich instytucjach kultury.

Badanie ankietowe zostało przeprowadzone w okresie od stycznia do października 2012 roku. Poprzedzono je serią wywiadów z menedżerami instytucji kultury oraz badaniami pilotażowymi, przeprowadzonymi w roku 2011, co pozwoliło na właściwe sformułowanie zestawu pytań. Badanie zostało przygotowane zgodnie z typową procedurą, składającą się z następujących etapów (Witkowski, 2001, s. 14):

- przygotowanie badania – sformułowanie problemu badawczego, określenie celu i podmiotu badania, wybór metody obserwacji, opracowanie harmonogramu działania,
- przeprowadzenie obserwacji statystycznej metodą ankietową, z wykorzystaniem opracowanych kwestionariuszy,

---

<sup>1</sup> Rozdział został opracowany na podstawie wcześniejszych publikacji autora: Wnuczak (2014) i Wnuczak (2015). W niniejszym rozdziale wykorzystano fragmenty tych publikacji.

- analiza statystyczna – przejście od opisu poszczególnych instytucji kultury do opisu całej zbiorowości – w celu interpretacji wyników badań ankietowych zastosowano **metody statystyczne** (statystyka opisowa) oraz **ekonometryczne** (badanie wpływu wielu zmiennych na kształtowanie się zmiennej objaśnianej w ramach modeli probitowych oraz modeli regresji liniowej).

W grupie badanych podmiotów znalazły się: państwowe teatry, filharmonie oraz muzea. Wszystkie instytucje były dotowane z środków publicznych. Odpowiedzi na pytania ankietowe były zbierane na trzy sposoby. W pierwszej kolejności o wypełnienie ankiety poproszono menedżerów, którzy brali udział w wywiadach na etapie tworzenia ankiety oraz instytucje, które uczestniczyły w badaniach pilotażowych (I sposób). W kilku instytucjach autor badania przeprowadził ankietę podczas spotkania z dyrektorem oraz głównym księgowym (II sposób). Ponadto, do instytucji spełniających kryteria badawcze, rozesłano drogą e-mailową list przedstawiający idee badania wraz z adresem strony internetowej, na której umieszczono ankietę (III sposób). W taki sposób zwrócono się do 252 muzeów oraz 129 teatrów i filharmonii. Wypełniona na stronie internetowej ankietę była automatycznie przesyłana do bazy danych autora. Ze względu na małą liczbę zwrotów wypełnionych ankiet kolejny etap badania obejmował kontakt telefoniczny z kierownikiem lub głównym księgowym instytucji, do których wysłano informacje e-mailowe o badaniu. Celem tego działania było przypomnienie idei prowadzonego badania, uszczegółowienie jego zakresu, przedstawienie korzyści wynikających z uczestnictwa oraz zachęcenie do wzięcia w nim udziału. W wielu przypadkach okazywało się, że wcześniej wysłana informacja e-mailowa nie trafiła do jej adresata. Wówczas od początku prezentowano ideę badania oraz, w przypadku uzyskania zgody, jeszcze raz przesyłano odnośnik do strony internetowej z ankietą. Jeżeli dyrektorzy placówek deklarowali chęć udziału w badaniu, a mimo to autor badania nadal nie otrzymywał wypełnionej ankiety, wówczas ponawiano kontakt telefoniczny. Z niektórymi placówkami kontaktowano się kilkakrotnie, prosząc o udział w badaniu. W efekcie **uzyskano 57 ankiet wypełnionych poprawnie od strony formalnej** z udzielonymi odpowiedziami na wszystkie wymagane pytania.

Ankieta badawcza składała się z **dwóch części**. Pierwsza z nich miała na celu zebranie informacji o charakterystyce badanej instytucji. Ankietowani udzielili odpowiedzi na pytania dotyczące formy prowa-

dzionej działalności, rodzaju organu nadzorczego, rodzaju oferowanych usług oraz produktów, struktury organizacyjnej, wysokości przychodów i kosztów, wysokości dotacji, liczby klientów oraz liczby zatrudnionych. **Celem tych pytań było uzyskanie informacji na temat wybranych cech charakterystycznych instytucji kultury.**

Druga grupa pytań dotyczyła modeli systemów controllingu stosowanych w polskich instytucjach kultury. Respondenci mieli wskazać narzędzia controllingu wykorzystywane w ich organizacji, określając jednocześnie ich stopień zaawansowania. Pytano:

- czy instytucja opracowuje strategię działania,
- czy strategia działania została przedstawiona pracownikom,
- czy instytucja opracowała wskaźniki (mierniki) realizacji celów strategicznych,
- czy cele strategiczne zostały przełożone na cele operacyjne i zakomunikowane właściwym jednostkom organizacyjnym,
- czy instytucja opracowała wskaźniki (mierniki) realizacji celów operacyjnych,
- jaki system wskaźników oceny prowadzonej działalności posiada organizacja,
- czy instytucja przygotowuje budżet,
- czy instytucja przygotowuje budżet zadaniowy,
- czy instytucja posiada procedurę budżetowania,
- czy podstawą tworzenia budżetu jest strategia działania organizacji,
- kto jest zaangażowany w proces budżetowania,
- jakie budżety są tworzone w ramach procesu budżetowania,
- czy jednostka prowadzi kontrolę realizacji budżetu,
- czy analiza odchyień od budżetu stanowi podstawę wdrażania działań korygujących,
- czy osoby odpowiedzialne za powstawanie kosztów są rozliczane z poniesionych wydatków,
- jak często są tworzone raporty dotyczące stopnia realizacji zamierzonych celów,
- jakiego rodzaju raporty opracowuje jednostka,
- dla jakiej grupy odbiorców są tworzone cykliczne raporty zawierające informacje umożliwiające podejmowanie właściwych decyzji,
- jaki kształt ma rachunek kosztów rodzajowych w instytucji,
- czy koszty są alokowane na poszczególne jednostki organizacyjne,
- czy koszty są alokowane na poszczególne zadania i działania,

- czy stosowany w organizacji system alokacji kosztów umożliwia podział kosztów na zmienne i stałe,
- czy instytucja liczy rentowności realizacji poszczególnych zadań.

Do każdego z powyższych pytań opracowano kilka (najczęściej cztery) opisy, charakteryzujące stopień skomplikowania i zaawansowania danego instrumentu wspomagającego zarządzanie. Ankietowani mieli za zadanie wybrać opis, który ich zdaniem najlepiej określał stosowane w instytucji praktyki. Dzięki temu miało stać się możliwe dokładniejsze poznanie systemów controllingu wykorzystywanych w analizowanych instytucjach.

Na podstawie udzielonych odpowiedzi opracowano miernik określający stopień zaawansowania całego systemu wspomagania zarządzania w danej organizacji. Poszczególnym opisom, które definiowały stopień zaawansowania danego narzędzia controllingu, przyporządkowano określoną liczbę punktów. W przypadku większości pytań ankietowani mieli do wyboru cztery odpowiedzi: 3 punkty oznaczały bardzo wysoki stopień zaawansowania danego instrumentu, 0 – brak zastosowania danego instrumentu. Trzy pytania umożliwiały udzielenie odpowiedzi „tak” lub „nie” – zastosowano skalę 2-stopniową (3 punkty za odpowiedź „tak”, 0 punktów za odpowiedź „nie”). Do jednego z pytań przyporządkowano trzy możliwe odpowiedzi – skala 3-stopniowa (od 2 do 0 pkt.). Zastosowanie opisanej metody pozwoliło uzyskać jednej instytucji maksymalnie 66 punktów. Analiza liczby punktów uzyskanych przez poszczególne instytucje kultury umożliwiła określenie stopnia zaawansowania systemu controllingu wykorzystywanego w procesie zarządzania. **Głównym celem tej części badania było zebranie danych umożliwiających identyfikację narzędzi stosowanych przez polskie instytucje kultury.**

## 4.2. Charakterystyka próby badawczej

---

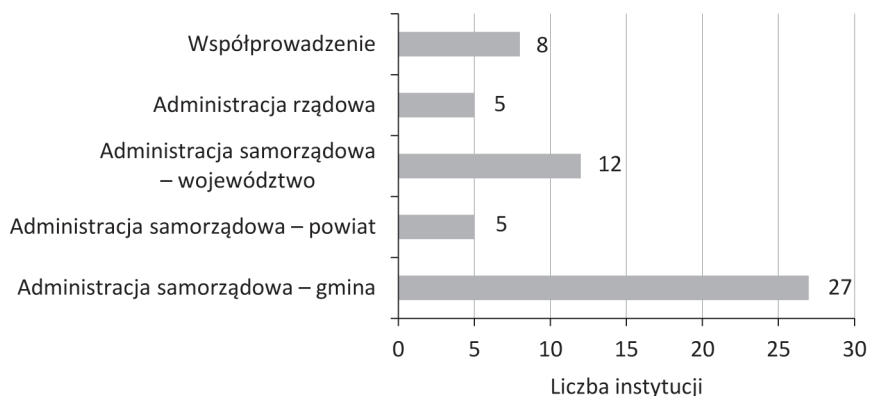
Jak już wcześniej wskazano, w wyniku przeprowadzonych prac badawczych uzyskano 57 poprawnie wypełnionych ankiet. Na ich podstawie przeprowadzono dalsze prace badawcze.

Najliczniej reprezentowaną w badaniu grupę instytucji stanowiły muzea. Od ich przedstawicieli uzyskano 30 poprawnie wypełnionych ankiet. Ponadto, w ramach prac badawczych, wykorzystano 24 ankiety



wypełnione przez księgowych oraz dyrektorów teatrów oraz 3 ankiety przekazane przez przedstawicieli filharmonii.

Dla większości z badanych instytucji organizatorem prowadzonej działalności był samorząd gminny (27 instytucji) oraz wojewódzki (12 instytucji). Łącznie tego typu organizacje stanowiły blisko 70% przebadanych jednostek kultury. Pozostałą grupę tworzyły jednostki zarządzane przez powiaty, administrację rządową oraz instytucje współprowadzone przez różne szczeble władzy samorządowej oraz rządowej. Szczegółowe informacje dotyczące organizatorów analizowanych instytucji kultury zostały przedstawione na wykresie 4.1.



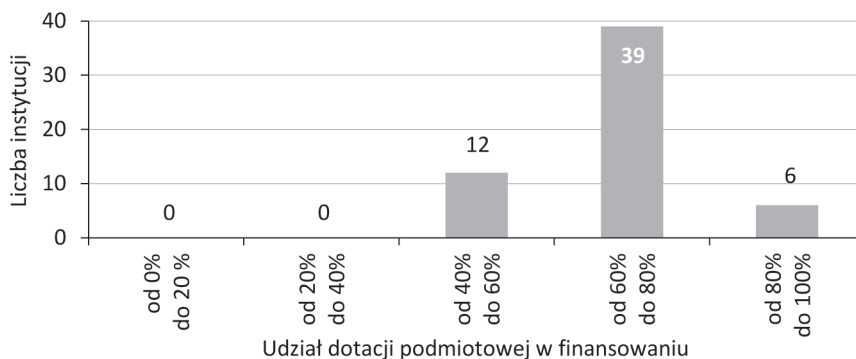
**Wykres 4.1.** Organizatorzy działalności instytucji kultury

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku wszystkich przebadanych instytucji kultury podstawowym ich źródłem finansowania była dotacja podmiotowa. Blisko 70% stanowiły organizacje, których poziom finansowania prowadzonej działalności ze środków pochodzących z dotacji podmiotowej zawierał się w przedziale między 60% a 80%. Znamienny jest również fakt, że tylko jedna instytucja finansowała swoją działalność w ponad 50% z innych środków niż te z dotacji podmiotowej. Dwanaście instytucji (21% badanej populacji) finansowało się w 40% do 60% z dotacji i sześć instytucji (11% badanej populacji) w ponad 80%. Dane dotyczące liczby instytucji charakteryzujących się określonym stopniem finansowania z dotacji podmiotowej przedstawia wykres 4.2.

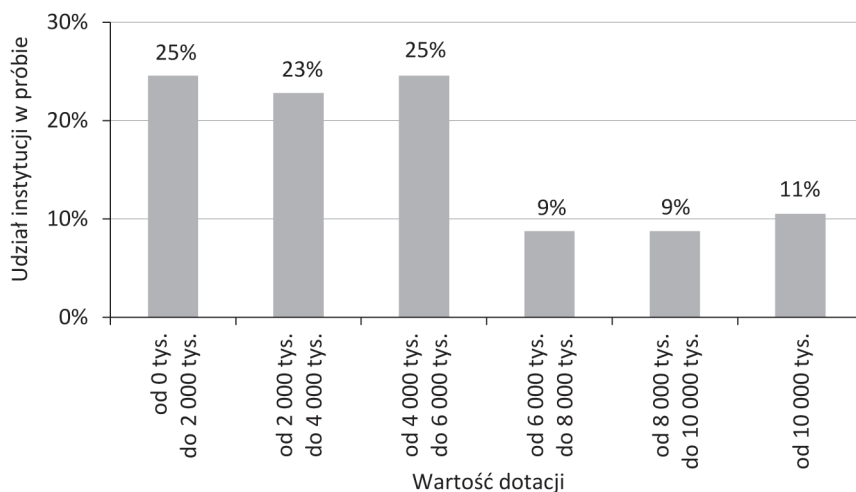
Różnie kształtowała się wartość dotacji podmiotowej, otrzymanej przez badane instytucje. Najliczniejszą grupę stanowiły organizacje, w przypadku których dotacja nie przekroczyła 2000 tys. zł (14 insty-

tucji) oraz znalazła się w przedziale między 4000 tys. zł a 6000 tys. zł (również 14 instytucji). Porównywalna jest liczba organizacji, których wartość dotacji zawiera się w zakresie między 6000 tys. zł a 8000 tys. zł, między 8000 tys. zł a 10 000 tys. zł oraz powyżej 10 000 tys. zł. Precyzyjne dane dotyczące wartości dotacji podmiotowej zaprezentowano na wykresie 4.3.



**Wykres 4.2.** Struktura finansowania z środków pochodzących z dotacji podmiotowej

Źródło: opracowanie własne.

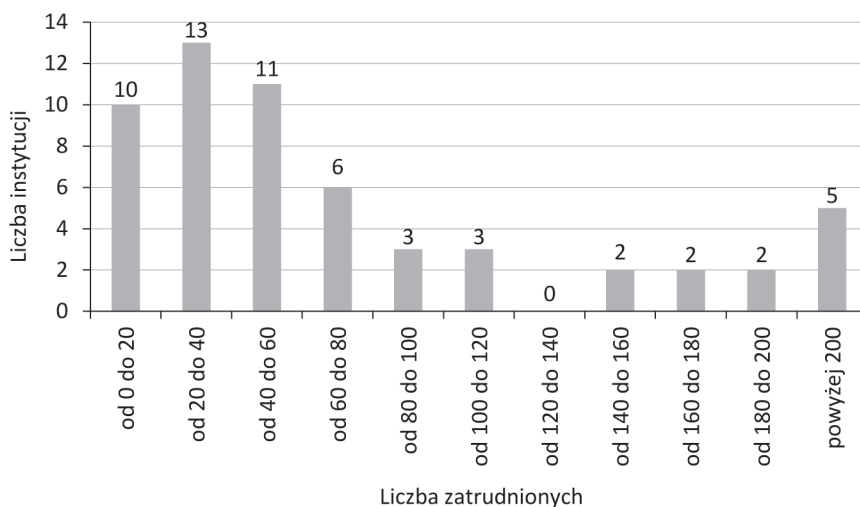


**Wykres 4.3.** Wartość dotacji podmiotowej

Źródło: opracowanie własne.

Wśród przebadanych organizacji większość stanowiły instytucje kultury zatrudniające do 60 osób. Ich udział w całej próbie badawczej

wyniósł blisko 60%. Stosunkowo liczną grupę tworzą organizacje zatrudniające od 20 do 60 pracowników (24 instytucje – ponad 42% przebadanej populacji). W pozostałych instytucjach poziom zatrudnienia jest zróżnicowany i kształtuje się w przedziale od 60 do ponad 200 pracowników. W badaniu wzięło udział 5 organizacji, których poziom zatrudnienia przekroczył 200 pracowników, a w przypadku jednej z nich wyniósł ponad 320 osób. Bardziej szczegółowe informacje dotyczące struktury zatrudnienia zaprezentowano na wykresie 4.4.



**Wykres 4.4.** Liczba zatrudnionych

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, zgodnie z założeniami badania, analizie zostały poddane instytucje kultury dotowane ze środków publicznych. Wśród nich przeważały instytucje samorządowe (gminne i wojewódzkie), dla których dotacja stanowiła podstawowe źródło finansowania.

### 4.3. Ocena systemów controllingu stosowanych przez polskie instytucje kultury

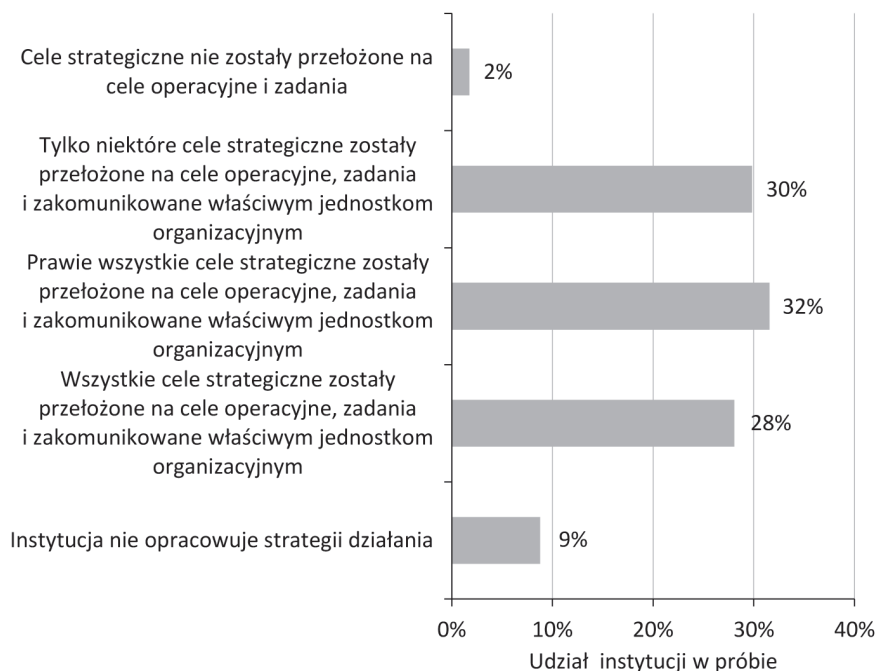
W ramach dalszych prac skoncentrowano się na zbadaniu systemów controllingu stosowanych przez polskie instytucje kultury dotowane z środków publicznych. Analiza narzędzi controllingu używanych w jednostkach kultury była prowadzona w czterech obszarach:

- opracowanie, implementacja oraz kontrola realizacji strategii działania,
- budżetowanie oraz kontrola realizacji budżetów,
- przygotowanie raportów z prowadzonej działalności,
- analiza kosztów.

Pierwszy z analizowanych obszarów dotyczył stosunku badanych organizacji do budowania i wdrażania strategii działania. Z przeprowadzonych analiz wynika, że aż 91% instytucji biorących udział w badaniu opracowuje strategię działania. W tym 61% deklaruje, że strategię spisuje w formie dokumentu, a pozostałe 30% instytucji opracowuje strategię, ale nie przyjmuje ona później formy oficjalnego dokumentu. Jedynie 9% ankietowanych wskazało, że organizacja nie opracowuje strategii działania, ale ich zdaniem, mimo to w jednostce funkcjonuje nieformalny plan działania, z którego wynika, jakie inicjatywy powinny być podejmowane. Wśród badanych instytucji nie było takich, które deklarowałyby, że nie posiadają strategii oraz żadnego, nawet nieformalnego planu działania.

Biorąc pod uwagę tak wysoki odsetek placówek, które przygotowują strategię działania, istotne staje się pytanie, w jakim stopniu opracowane plany są implementowane oraz stanowią podstawę do realizacji podejmowanych działań. Okazuje się, że tym razem odsetek ten nie jest już tak wysoki. Zaledwie 28% instytucji kultury dokonuje przełożenia wszystkich celów strategicznych na cele operacyjne oraz zadania, a następnie komunikuje je właściwym jednostkom organizacyjnym. Ponad 60% badanych organizacji nie dokonuje pełnego kaskadowania celów strategicznych na cele operacyjne oraz odpowiednie działy administracyjne instytucji. Skoro większość analizowanych instytucji kultury przygotowuje strategię działania, ale zwykle nie opracowuje na jej podstawie planów operacyjnych, może to oznaczać brak zrozumienia dla funkcji tworzenia strategii organizacji. Ze względu na to, że, w tych organizacjach cele strategiczne nie znajdują pełnego odwzorowania w celach operacyjnych, prawdopodobnie implementacja strategii nie jest elementem procesu skutecznego zarządzania, umożliwiającego planowanie, kontrolowanie i ewentualne korygowanie realizowanych działań. Ponadto, fakt ten utrudnia efektywną realizację zamierzeń strategicznych. Nie wiadomo bowiem, jakie działania należy podejmować w obszarze operacyjnym, aby możliwe było osiągnięcie celów na poziomie stra-

tegicznym. W tym miejscu można również dodać, że badanie wykazało, iż instytucje kultury niechętnie przedstawiają strategię działania swoim pracownikom. Jedynie 49% ankietowanych potwierdziło, że wszyscy pracownicy instytucji są informowani o kształcie planowanych zamierzeń strategicznych. Szczegółowe dane dotyczące implementacji strategii w badanych instytucjach kultury prezentuje wykres 4.5.



**Wykres 4.5.** Cele strategiczne a cele operacyjne w instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.

Zbadano również, jak instytucje kultury podchodzą do kontroli realizacji przygotowanej strategii działania. Ankietowanych zapytano, czy instytucja posiada wskaźniki mierzące stopień realizacji celów strategicznych oraz operacyjnych. Uzyskane wyniki wskazują, że aż w 55% zbadanych instytucji nie istnieją lub istnieją tylko niektóre wskaźniki realizacji celów strategicznych. Analogicznie dla wskaźników dotyczących realizacji celów operacyjnych powyższy odsetek przekracza 60%. Jedynie 23% organizacji posiada wskaźniki realizacji wszystkich celów strategicznych. W przypadku celów operacyjnych odsetek ten wynosi tylko 11%. Powyższe wyniki dowodzą, że większość badanych instytucji

kultury nie kontroluje realizacji założeń strategicznych. Dane dotyczące wykorzystania wskaźników realizacji celów strategicznych i operacyjnych zaprezentowano na wykresach 4.5 oraz 4.6.



**Wykres 4.5.** Wskaźniki realizacji celów strategicznych w instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.



**Wykres 4.6.** Wskaźniki realizacji celów operacyjnych w instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.

**Przeprowadzone badania wskazują, że co prawda analizowane instytucje kultury opracowują strategię działania, jednak trudno traktować ten proces jako element skutecznego controllingu. Po pierwsze, w większości przypadków strategia nie jest przekładana na zadania niższego szczebla, co uniemożliwia jej pełną realizację. Po drugie, instytucje kultury nie prowadzą pomiaru i weryfikacji zgodności podejmowanych działań z przy-**

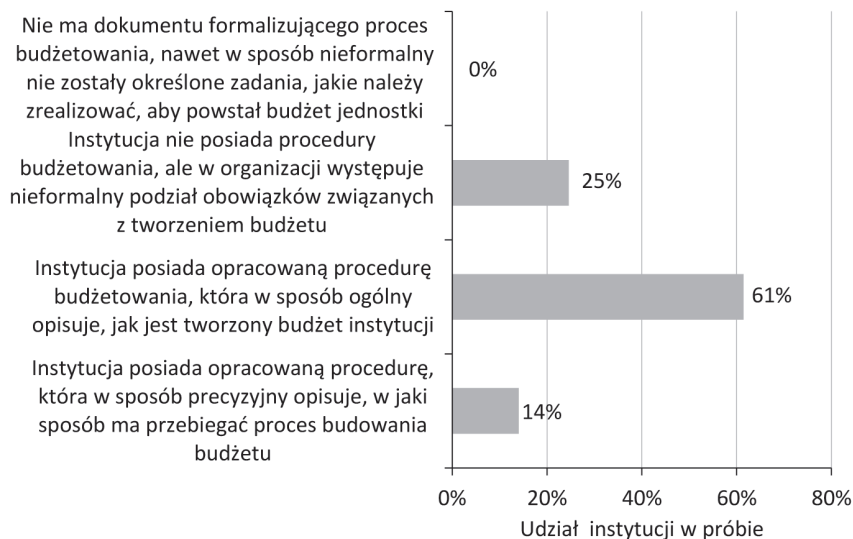
**jętą strategią. W tych przypadkach nie można mówić zatem o tym, że tworzenie strategii stanowi instrument planowania oraz kontroli funkcjonowania organizacji.**

Kolejnym obszarem analizy narzędzi controllingu stosowanych w polskich instytucjach kultury był system budżetowania oraz kontroli realizacji budżetu. Z przeprowadzonych badań wynika, że wszystkie ankietowane instytucje przygotowują budżety, w tym 70% ankietowanych przygotowuje budżet zadaniowy.

Respondenci byli między innymi pytani o sposób tworzenia budżetów. Dla ponad 82% zbadanych instytucji strategia stanowi podstawę do tworzenia budżetu organizacji. Aż 35% pytanych twierdziło, że budżet wynika bezpośrednio i wyłącznie ze strategii działania. Pozostałe 47% instytucji wskazało, że budżet w zasadniczej części wynika ze strategii. Jedynie 9% jednostek wchodzących w skład próby badawczej stwierdziło, że budżet w niewielkim zakresie jest pochodną strategii organizacji. Jednocześnie należy podkreślić, że stosunkowo liczna grupa organizacji wydaje się dobrze przygotowana do procesu budżetowania. 75% ankietowanych instytucji posiada bowiem procedurę budżetowania w formie dokumentu opisującego zasady oraz przebieg procesu tworzenia budżetu. Szczegółowe dane dotyczące wykorzystania procedury budżetowania w procesie budowania budżetu organizacji przedstawiono na wykresie 4.7.

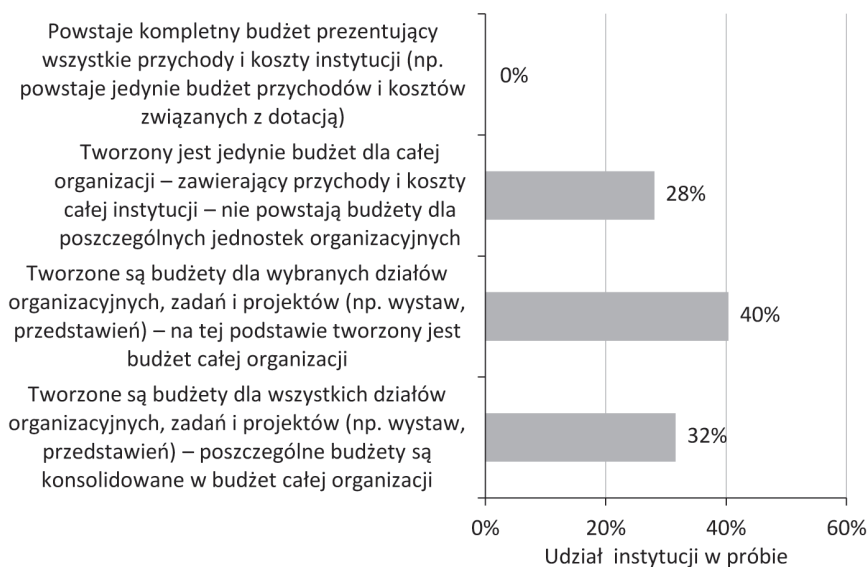
Jak wynika z przeprowadzonych badań, jedynie 32% ankietowanych instytucji przygotowuje budżety dla wszystkich działów organizacyjnych, zadań i projektów (np. wystaw, przedstawień), a następnie konsoliduje poszczególne budżety w jeden budżet dla całej organizacji. 40% instytucji tworzy budżety dla wybranych jednostek administracyjnych i na tej podstawie buduje budżet dla całej organizacji. Aż 28% badanych stwierdziło, że nie tworzy budżetów dla poszczególnych jednostek organizacyjnych, a prace budżetowe koncentrują się na opracowaniu budżetu dla całej jednostki. Takie podejście w wielu przypadkach może prowadzić do nieprawidłowości w uzyskanych wynikach. Precyzyjne przygotowanie planu finansowego organizacji wymaga opracowania budżetów dla poszczególnych jednostek, a następnie skonsolidowania ich w budżet całej organizacji. W związku z tym, że większość z przeanalizowanych instytucji kultury nie stosuje powyższej metodologii budżetowania, można przypuszczać, iż opracowane przez nie plany finansowe mogą prezentować wartości prognozowane obarczone pewnym błędem. Precyzyjne informacje dotyczące

modelów budżetowania stosowanych w polskich instytucjach kultury zaprezentowano na wykresie 4.8.



**Wykres 4.7.** Procedura budżetowania w instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.

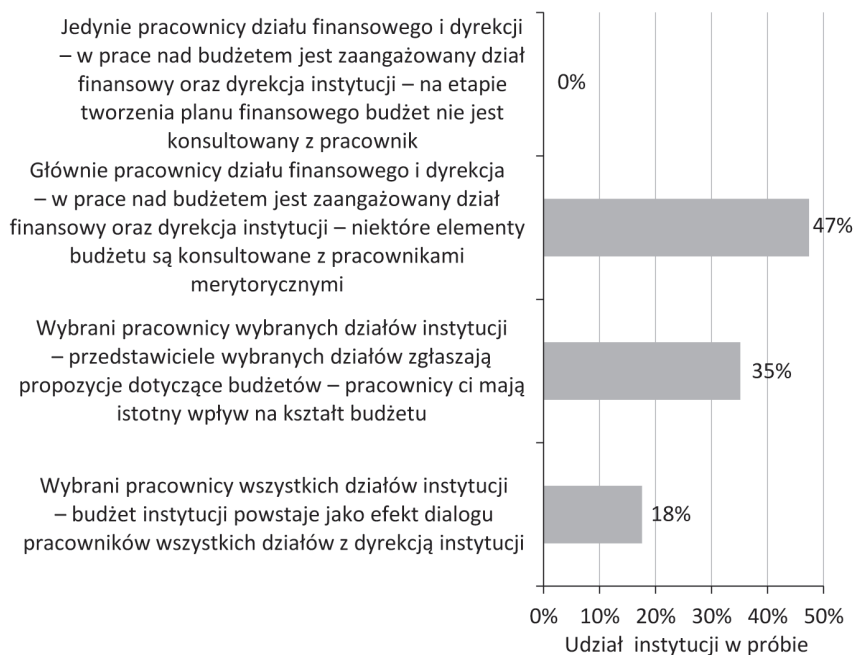


**Wykres 4.8.** Metodologia budżetowania w polskich instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.



W kontekście poprawności wykonanych wyliczeń istotny wydaje się fakt, że w przypadku ponad 47% instytucji biorących udział w badaniu w proces tworzenia budżetu są zaangażowani jedynie dyrekcja instytucji oraz pracownicy działu finansowego. W związku z powyższym budżety tych instytucji mogą być oparte wyłącznie na wiedzy pracowników zarządzających jednostką, z pominięciem często istotnych informacji pochodzących od osób znających uwarunkowania oraz potrzeby poszczególnych jednostek administracyjnych. Ponadto ten typ budżetowania może prowadzić do braku zaangażowania pracowników w realizację budżetu, wpływa negatywnie na akceptację celów przez pracowników oraz może eliminować inicjatywy oddolne. Tylko 18% ankietowanych instytucji deklaruje udział pracowników wszystkich działów w proces budżetowania. Dane dotyczące udziału poszczególnych grup pracowniczych w tworzenie budżetu zaprezentowano na wykresie 4.9.

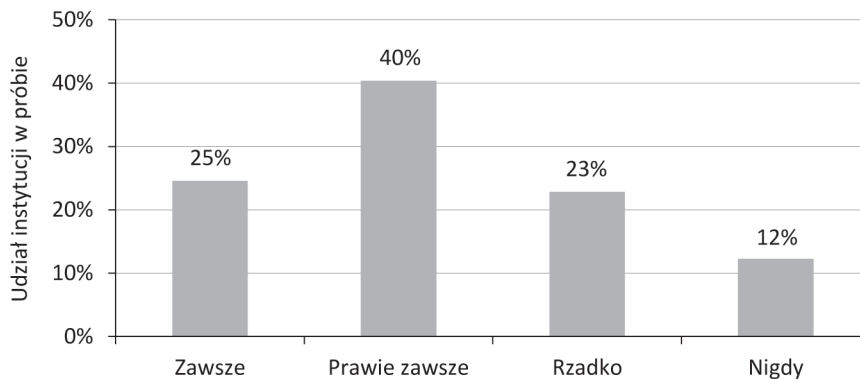


**Wykres 4.9.** Zaangażowanie pracowników w budowanie budżetów w polskich instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.

W ramach analizy wykorzystania budżetowania w procesie zarządzania polskimi instytucjami kultury badano również sposoby kontroli

realizacji budżetów. Zgodnie z uzyskanymi wynikami wszystkie biorące udział w badaniu podmioty analizują realizację budżetów, porównując plany z rzeczywistym wykonaniem. Jednak tylko 68% z nich, w przypadku wystąpienia odchyień, bada przyczyny ich wstąpienia. Jeszcze mniej instytucji prowadzi analizę odchyień w celu wdrażania działań dostosowawczych. Jak wynika z udzielonych w ankietach odpowiedzi, analiza odchyień stanowi podstawę wdrażania działań korygujących w 54% badanych instytucji. Ponadto instytucje kultury nie zawsze przywiązują wagę do kontroli realizacji budżetów powierzonych konkretnym decydentom. Respondentom biorącym udział w badaniu zadano następujące pytanie: „Czy osoby odpowiedzialne za powstawanie kosztów, którym powierzono odpowiedzialność za realizację danych budżetów, są rozliczane z poniesionych wydatków?”. 35% ankietowanych wskazało, że do takiej kontroli dochodzi rzadko lub nigdy. Szczegóły dotyczące uzyskanych odpowiedzi zaprezentowano na wykresie 4.10.



**Wykres 4.10.** Częstotliwość rozliczania decydentów z poniesionych wydatków

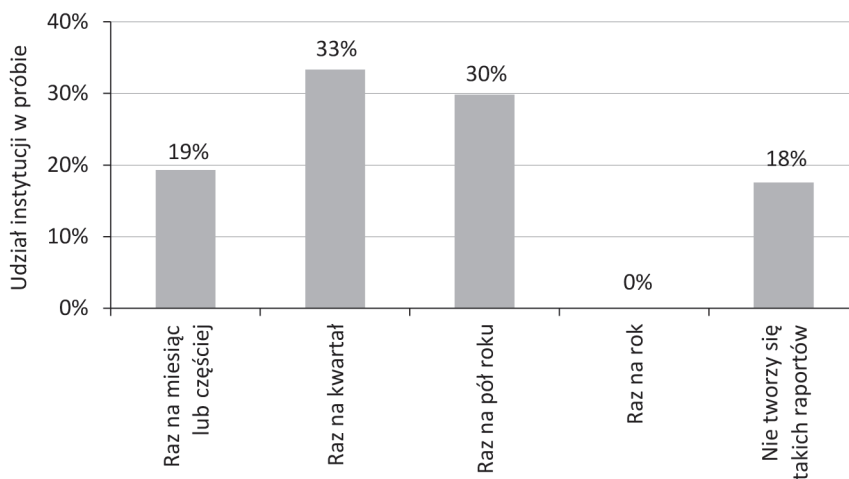
Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z uzyskanymi wynikami wszystkie badane instytucje kultury przygotowują budżety. Można mieć jednak sporo zastrzeżeń dotyczących ich jakości oraz możliwości ich wykorzystania w procesie zarządzania organizacją. Jak wynika z badań, opracowywane budżety nie zawsze wynikają z przyjętej strategii. Ponadto, w przypadku znacznej liczby ankietowanych instytucji, w toku prac budżetowych nie powstają budżety jednostkowe poszczególnych działów administracyjnych oraz zadań. Dodatkowo, w prace budżetowe nie są angażowani pracownicy mający wiedzę dotyczącą funkcjonowania poszczególnych organów jednostki (często budżet opracowuje dyrekcja wspólnie z pracownikami

działów finansowych). Wszystko to powoduje, że opracowane plany finansowe mogą znacznie odbiegać od rzeczywistości, a tym samym przedstawiać wypaczoną prognozę przyszłej kondycji finansowej instytucji. Wiele do zyczenia pozostawia również system kontroli realizacji budżetu. Znaczna liczba przebadanych placówek nie analizuje przyczyn powstania odchyleń między danymi planowanymi a rzeczywiście osiągniętymi. Ponadto w wielu organizacjach analiza odchyleń nie stanowi podstawy implementacji działań naprawczych, a decydenci odpowiedzialni za powstawanie kosztów nie są rozliczani z wydatkowanych przez nich środków finansowych. **W świetle powyższych uwag nie należy traktować budżetowania w większości przebadanych instytucji kultury jako narzędzia controllingu, które funkcjonuje we właściwy sposób.**

Badanie modeli controllingu polskich instytucji kultury obejmowało również ocenę systemów raportowania stosowanych w tych organizacjach. Ankietowanych zapytano, między innymi, o częstotliwość tworzenia raportów dotyczących stopnia realizacji zamierzonych celów. Zaledwie 19% badanych organizacji przygotowuje tego typu sprawozdania raz na miesiąc lub częściej. Ponad 60% placówek deklaruowało, że przygotowuje raporty raz na kwartał lub rzadziej, 18% z nich w ogóle nie tworzy raportów (wykres 4.11). Tymczasem raportowanie osiągniętych wyników, a następnie porównywanie ich z wartościami oczekiwanymi, stanowi jedno z najważniejszych zadań systemu controllingu. Analizy prowadzone z właściwą częstotliwością umożliwiają wykrycie nieefektywności w odpowiednim czasie i podjęcie działań dostosowawczych. Biorąc pod uwagę fakt, że większość analizowanych instytucji kultury stosunkowo rzadko przygotowuje raporty, jest wysoce prawdopodobne, że osoby decyzyjne otrzymują informacje dotyczące pewnych nieprawidłowości zbyt późno, żeby skutecznie móc im przeciwdziałać.

Analiza wykazała, że w 53% instytucji, które wzięły udział w badaniu, raporty są przygotowywane wyłącznie dla dyrektorów placówek. 21% placówek tworzy raporty dla wszystkich kierowników poszczególnych działów administracyjnych. Jedynie 18% organizacji opracowuje raporty dla wszystkich oczekujących takiego wsparcia w procesie realizacji powierzonych im obowiązków. W związku z tym, że prawidłowo i skutecznie działający system controllingu powinien wspierać procesy decyzyjne na wszystkich szczeblach zarządzania, rozwiązania stosowane w większości analizowanych instytucji należy uznać za niewystarczające.



**Wykres 4.11.** Częstotliwość przygotowywania raportów

Źródło: opracowanie własne.

W kontekście badania systemów raportowania funkcjonujących w polskich instytucjach kultury sprawdzono również, jakiego rodzaju wskaźniki monitorujące poszczególne obszary działalności stosują placówki kulturalne. W tym celu poproszono respondentów, aby z listy zaproponowanych wskaźników wybrali te, które zostały opracowane dla placówki, którą reprezentują. Wyniki przeprowadzonego badania zostały przedstawione w tabeli 4.1.

**Tabela 4.1.** Wskaźniki pomiaru poszczególnych obszarów działalności stosowane w instytucjach kultury

	Stosuje wskaźnik		Nie stosuje wskaźnika	
	Liczba	Udział w populacji	Liczba	Udział w populacji
<b>1. Wskaźniki ekonomiczne:</b>				
a. Kontrola dotacji	49	86%	8	14%
b. Kontrola przychodów ze sprzedaży usług	49	86%	8	14%
c. Kontrola kosztów	49	86%	8	14%
d. Kontrola płynności finansowej	38	67%	19	33%
e. Kontrola realizacji budżetu	41	72%	16	28%

f. Inne	20	35%	37	65%
<b>2. Wskaźniki satysfakcji klientów:</b>				
a. Satysfakcja z programu	20	35%	37	65%
b. Zadowolenie z jakości usług	29	51%	28	49%
c. Wzrost liczby klientów	39	68%	18	32%
d. Udział w rynku	9	16%	48	84%
e. Inne	7	12%	50	88%
<b>3. Wskaźniki satysfakcji darczyńców:</b>				
a. Zadowolenie organizacji dotujących	12	21%	45	79%
b. Uznanie darczyńców dla prowadzonej działalności	13	23%	44	77%
c. Wzrost środków pochodzących od sponsorów	23	40%	34	60%
d. Inne	3	5%	54	95%
<b>4. Wskaźniki wizerunku i reputacji:</b>				
a. Wizerunek w środowisku artystycznym	12	21%	45	79%
b. Wizerunek w szerszym społeczeństwie	14	25%	43	75%
c. Inne	4	7%	53	93%
<b>5. Wskaźniki poprawnej realizacji procesów wewnętrznych:</b>				
a. Jakość zarządzania	32	56%	25	44%
b. Kontrola realizacji celów strategicznych i operacyjnych	33	58%	24	42%
c. Proces obsługi klienta (rezerwacja biletów, sposób przekazywania informacji, przyjazność personelu)	31	54%	26	46%
d. Proces realizacji usług (jakość realizacji usługi, opóźnienia, błędy, godziny otwarcia)	30	53%	27	47%
e. Usprawnienia w procesie zarządzania, obsługi klienta i realizacji usług (skuteczność wprowadzania zmian)	27	47%	30	53%
f. Zróżnicowanie oferty	22	39%	35	61%
g. Nowe programy (innowacje)	21	37%	36	63%
h. Inne	7	12%	50	88%

<b>6. Wskaźniki zadowolenia personelu:</b>				
a. Zadowolenie pracowników etatowych	28	49%	29	51%
b. Zadowolenie pracowników zatrudnionych na czas określony	13	23%	44	77%
c. Zadowolenie artystów	13	23%	44	77%
d. Zadowolenie wolontariuszy	10	18%	47	82%
e. Inne	8	14%	49	86%
<b>7. Wskaźniki monitorujące rozwój:</b>				
a. Szkolenia dla artystów	12	21%	45	79%
b. Szkolenia dla pozostałego personelu	31	54%	26	46%
c. Inwestycje w infrastrukturę (w trwałe elementy budynku)	24	42%	33	58%
d. Inwestycje w wyposażenie (eksponaty, rekwizyty itd.)	32	56%	25	44%
e. Inne	10	18%	47	82%

Źródło: opracowanie własne.

Jak wskazuje analiza danych zaprezentowanych w tabeli 4.1, większość analizowanych instytucji kultury koncentruje się na pomiarze ekonomicznych rezultatów prowadzonej działalności. Blisko 86% badanych placówek posiada wskaźniki pozwalające na kontrolę wykorzystania dotacji, kontrolę wartości przychodów oraz kosztów. Dodatkowo, analizowane organizacje przywiązują stosunkowo dużą wagę do pomiaru poprawnej realizacji procesów wewnętrznych. Ponad 55% ankietowanych deklaruje, że instytucja posiada wskaźniki jakości zarządzania, kontroli realizacji celów strategicznych i operacyjnych, pomiaru prawidłowości procesu obsługi klienta oraz realizacji oferowanych usług. Zaskakująco mała liczba organizacji prowadzi monitoring satysfakcji klientów z oferowanego programu oraz zadowolenia z jakości usług. Odpowiednio odsetek takich organizacji wynosi 35% oraz 51%. Ponadto badanie dowiodło, że większość badanych instytucji kultury nie dokonuje pomiaru satysfakcji darczyńców oraz wizerunku instytucji. Jedynie ok. 20% analizowanych instytucji opracowało wskaźniki pozwalające na weryfikację zadowolenia i uznania darczyńców dla prowadzonej działalności oraz wskaźniki umożliwiające ocenę wizerunku instytucji w środowisku artystycznym oraz szerszym społeczeństwie. Również

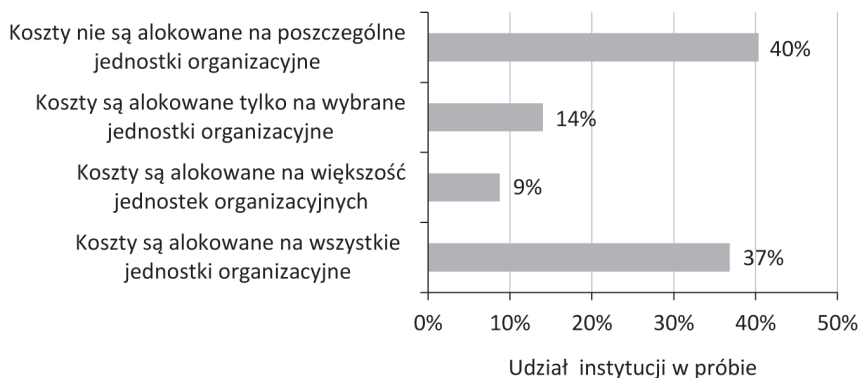
miar zadowolenia personelu nie stanowi szczególnie ważnego obszaru zainteresowania dyrekcji placówek kulturalnych. Co prawda, 49% ankietowanych deklaruje prowadzenie pomiaru zadowolenia pracowników etatowych, jednak zadowolenie pracowników zatrudnionych na czas określony (do realizacji konkretnych zadań) oraz artystów jest monitorowane w niespełna ponad 20% placówek. Zatem, jak wynika z przeprowadzonych badań, badane instytucje kultury koncentrują się przede wszystkim na pomiarze wskaźników ekonomicznych. Tymczasem główne efekty działalności podejmowanej przez tego typu organizacje powinny być widoczne w sferze związanej z realizacją misji, zadowoleniem klientów oraz wizerunkiem instytucji. Z tego powodu należy uznać, że systemy wskaźników monitorujących poszczególne obszary prowadzonej działalności nie zostały w odpowiedni sposób rozwinięte w większości analizowanych placówek kultury.

**Biorąc pod uwagę uzyskane wyniki w zakresie oceny systemów raportowania stosowanych przez badane instytucje, można stwierdzić, że w większości przypadków nie stanowią one skutecznego instrumentu wspomagającego procesy zarządcze. Po pierwsze, w przeważającej liczbie instytucji raporty są tworzone ze zbyt małą częstotliwością, co może uniemożliwiać podejmowanie właściwych decyzji korygujących. Po drugie, znaczna część organizacji ogranicza się do przygotowywania raportów jedynie dla kierownictwa placówki. Po trzecie, jak wykazała analiza wskaźników stosowanych w organizacjach kultury, często analizy danych historycznych obejmują tylko wybrane obszary działalności, a jednocześnie pomijane są sfery istotne z perspektywy zasadności i efektywności funkcjonowania jednostki.**

Ostatnim obszarem analizy modeli controllingu stosowanych w badanych instytucjach kultury był rachunek kosztów.

Zgodnie z uzyskanymi wynikami jednostki kultury szczególnie koncentrują się na prowadzeniu dokładnej ewidencji kosztów w układzie rodzajowym. Aż 72% ankietowanych deklarowało, że do każdego konta kosztowego, rodzajowego (określającego rodzaj kosztu) posiada rozbudowaną analitykę. Mniej precyzyjnie jest jednak prowadzona ewidencja kosztów według miejsc ich powstawania. Jedynie 37% badanych instytucji alokuje koszty na wszystkie jednostki administracyjne, a 40% w ogóle nie prowadzi alokacji kosztów według poszczególnych miejsc ich powstawania. Brak alokacji na konkretne jednostki odpowiedzialne

za powstawanie kosztów uniemożliwia badanie ich efektywności oraz rozliczanie osób odpowiedzialnych za powstawanie kosztów w poszczególnych centrach instytucji. Niemożliwe jest zatem realizowanie jednej z podstawowych funkcji controllingu – funkcji kontroli. Szczegółowe dane dotyczące alokacji kosztów na poszczególne jednostki administracyjne prezentuje wykres 4.12.



**Wykres 4.12.** Alokacja kosztów według miejsc powstawania

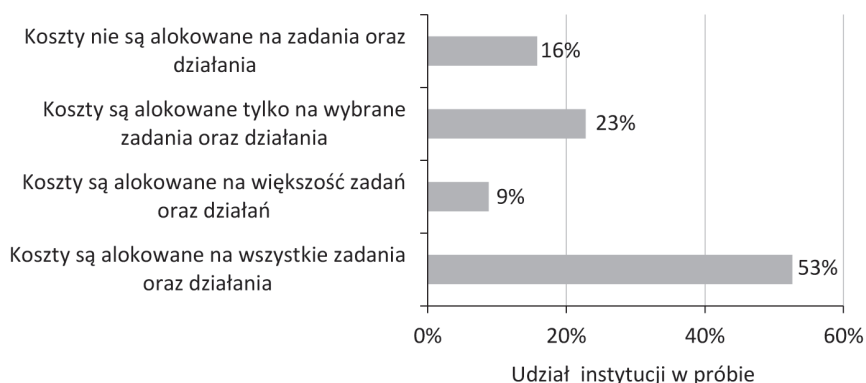
Źródło: opracowanie własne.

Ankietowane organizacje nie przywiązują również należytej wagi do przypisywania kosztów do konkretnych zadań i działań. Tylko 53% z nich stosuje tego typu procedurę. Blisko 40% respondentów stwierdziło, że koszty instytucji nie są alokowane lub są alokowane tylko na wybrane zadania i działania (wykres 4.13). W przypadku takich instytucji niemożliwy jest pomiar efektywności realizacji poszczególnych przedsięwzięć, jak również nie jest możliwe prowadzenie kontroli kosztów generowanych w ramach danych zadań i rozliczanie z tytułu ich poniesienia konkretnych osób.

Przeprowadzone badania potwierdziły również, że większość analizowanych instytucji kultury nie prowadzi analiz rentowności realizowanych zadań. Jedynie 32% respondentów wskazało, że zawsze lub prawie zawsze ustala rentowność zrealizowanych zadań. 68% przebadanych organizacji wcale nie kalkuluje rentowności przeprowadzonych zadań (26% instytucji) lub robi to tylko w niektórych przypadkach (42% instytucji). Co prawda instytucje kultury z zasady nie realizują przedsięwzięć opłacalnych z perspektywy finansowej, jednak brak wiedzy na temat ich rentowności może stanowić poważne utrudnienie w zarządzaniu finansową kondycją podmiotu. Rola osoby zarządzającej

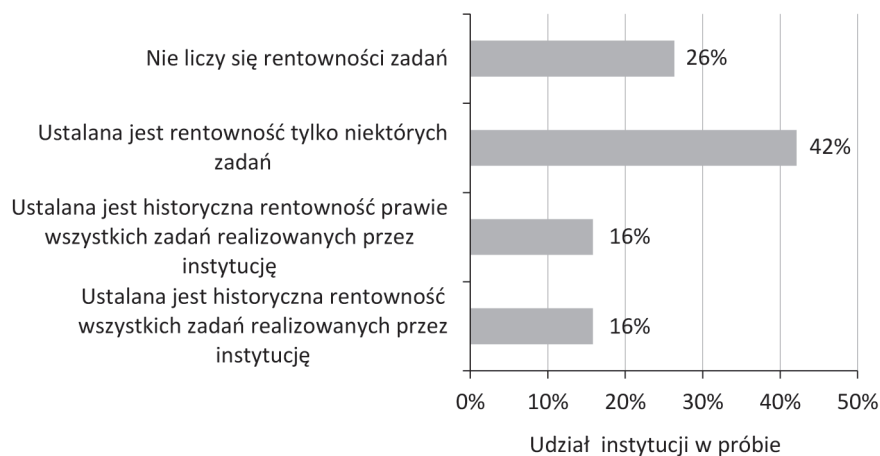


instytucją kultury nie ogranicza się jedynie do dbania o wysoką jakość oferowanych przedsięwzięć kulturalnych oraz ich zgodność z misją organizacji i oczekiwaniami odbiorców. Menedżer instytucji kultury musi również dobrać ofertę kulturalną w taki sposób, aby jej realizacja nie doprowadziła do pogorszenia się sytuacji finansowej podmiotu. Jednym z narzędzi wspierających zarządzającego w tym zakresie jest analiza rentowności, która w większości przeanalizowanych podmiotów nie jest prowadzona. Stopień wykorzystania analizy rentowności w procesie zarządzania instytucjami kultury prezentuje wykres 4.14.



**Wykres 4.13.** Alokacja kosztów według zadań i działań

Źródło: opracowanie własne.



**Wykres 4.14.** Alokacja kosztów według zadań i działań

Źródło: opracowanie własne.

Na koniec należy dodać, że tylko ok. 50% ankietowanych instytucji prowadzi ewidencję kosztów, która umożliwia ich podział na koszty zmienne i stałe. W instytucjach, w których dokonanie powyższego podziału jest niemożliwe, mogą występować problemy z szacowaniem rentowności działań i produktów oraz problemy związane z badaniem wrażliwości sytuacji finansowej podmiotu na zmianę poziomu sprzedaży. Powyższe ograniczenia będą przekładały się na trudności w procesie podejmowania decyzji o charakterze finansowym.

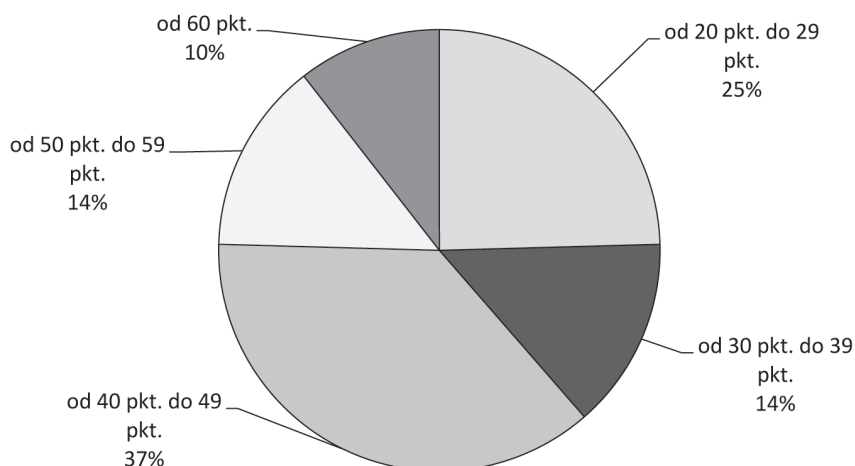
**Z przeprowadzonych analiz wynika, że badane instytucje kultury nie stosują odpowiednio dobranych rachunków kosztów. Przynajmniej w większości przebadanych przypadków, nie jest prowadzona ewidencja kosztów w układzie miejsc ich powstawania. Ponadto nie ewidencjonuje się kosztów w podziale na zmienne i stałe. Wszystko to uniemożliwia prowadzenie analizy rentowności poszczególnych jednostek administracyjnych oraz podejmowanych działań. Rachunek kosztów w takim kształcie nie pozwala na egzekwowanie od konkretnych decydentów odpowiedzialności za generowane w instytucji koszty.**

Na podstawie zaprezentowanych wyników przeprowadzonych badań można zauważyć, że co prawda badane, polskie instytucje kultury stosują wybrane narzędzia controllingu, niemniej jednak nie są one właściwie opracowane i dostosowane do potrzeb badanych podmiotów. Ponadto poziom ich zaawansowania w wielu przypadkach jest stosunkowo niski. W celu zweryfikowania powyższych wniosków postanowiono opracować jeden zagregowany miernik, informujący o stopniu zaawansowania systemów controllingu wykorzystywanych przez polskie instytucje kultury.

Pytania dotyczące modeli systemów controllingu stosowanych w polskich instytucjach kultury, które zadawano ankietowanym, wymagały od nich nie tylko wskazania narzędzi controllingu wykorzystywanych w ich organizacji, ale również określenia ich stopnia zaawansowania. Respondenci mieli za zadanie wybrać opis instrumentu controllingu, który ich zdaniem w najlepszy sposób określał praktyki stosowane w instytucji. Poszczególnym opisom, które definiowały stopień zaawansowania danego narzędzia controllingu, przyporządkowano określoną liczbę umownych punktów. Suma wszystkich zebranych punktów

świadczyła o poziomie zaawansowania stosowanego w organizacji modelu controllingu. Możliwe było uzyskanie maksymalnie 66 punktów<sup>2</sup>.

Przeprowadzona w ten sposób analiza wykazała, że najliczniejsza jest grupa organizacji, w których poziom zaawansowania systemu controllingu należy ocenić jako bardzo niski lub niski (od 20 do 39 pkt). Odsetek takich organizacji wynosił 39% w całej próbie badawczej. Stosunkowo dużo (37% próby badawczej) jest instytucji, których controlling można określić jako średniozaawansowany (od 40 do 49 pkt). Badanie dowiodło, że najmniej jest instytucji kultury, w których funkcjonuje zaawansowany model controllingu. Szczegółowe wyniki dotyczące powyższej analizy prezentuje wykres 4.15.



**Wykres 4.15.** Zaawansowanie systemów controllingu w polskich instytucjach kultury

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując uzyskane wyniki badań, można zauważyć, że badane instytucje kultury dotowane z środków publicznych stosują wybrane narzędzia controllingu. Mimo to w większości przypadków poziom zaawansowania tych instrumentów trzeba określić jako niski lub bardzo niski. Przede wszystkim badane placówki nie kaskadują opracowanych strategii na niższe szczeble zarządzania, nie stosują właściwych zasad budowania planów finansach oraz kontroli osiągniętych wyników. Po-

<sup>2</sup> Szczegóły dotyczące liczenia punktów zostały przedstawione na początku niniejszego rozdziału.

nadto, prowadzą rachunki kosztów, które umożliwiają odpowiednią ich analizę i wykorzystanie otrzymanych danych w procesach decyzyjnych. Jak wynika z przeprowadzonych badań, nieliczna jest grupa organizacji, które rozwinęły system controllingu do takiego poziomu, w którym może on stanowić skuteczny instrument wspierający procesy zarządcze. **W związku z powyższym uzyskane wyniki wskazują, że działające w Polsce rządowe i samorządowe instytucje kultury nie stosują lub stosują w ograniczonym zakresie narzędzia controllingowe wspierające proces zarządzania.**

Poziom zaawansowania systemów controllingu w polskich instytucjach kultury badano również na podstawie analizy deklaracji dyrektorów placówek, dotyczących stosowania w procesie zarządzania poszczególnych narzędzi controllingu. Dyrektorzy organizacji biorących udział w badaniu wskazywali w skali od 0 do 5, w jakim stopniu wykorzystują konkretne instrumenty controllingu (0 – nie są wykorzystywane, 5 – są wykorzystywane w bardzo wysokim stopniu) oraz czy ich zdaniem działają one we właściwy sposób (0 – działają nieprawidłowo – wymagane jest wprowadzenie zmian, 5 – działają prawidłowo, nie jest konieczne wprowadzanie zmian; ankietowani mogli również udzielić odpowiedzi: „nie wiem”). Jednocześnie respondenci byli pytani o to, czy wymienione narzędzia controllingu usprawniają lub mogą usprawniać proces zarządzania organizacją oraz umożliwiają wzrost efektywności wykorzystania jej zasobów (0 – nie usprawnia, 5 – usprawnia w bardzo wysokim stopniu; ankietowani mogli również udzielić odpowiedzi: „nie wiem”). Analiza odpowiedzi na te pytania umożliwi w pewnym zakresie weryfikację hipotezy 4, zgodnie z którą możliwy jest wzrost efektywności funkcjonowania instytucji kultury poprzez zastosowanie narzędzi controllingu.

Wyniki przeprowadzonej analizy zostały zaprezentowane w tabeli 4.2. Tabela przedstawia średnie wartości uzyskanych odpowiedzi dla poszczególnych narzędzi controllingu oraz odchylenie standardowe.

Otrzymane rezultaty wskazują, że narzędziami controllingu stosowanymi w procesie zarządzania w największym stopniu są budżetowanie (średnia ze wszystkich uzyskanych odpowiedzi wyniosła 4,5), rachunek kosztów oraz planowanie i kontrola strategiczna. Rządziej prowadzona jest analiza zadowolenia personelu, analiza kosztów i korzyści, analiza atrakcyjności oferty, analiza SWOT, analiza realizacji procesów wewnętrznych, analiza satysfakcji klientów oraz konkurencji. W więk-

szości badanych organizacji nie stosuje się zrównoważonej karty wyników oraz analiz BCG.

**Tabela 4.2.** Ocena systemu controllingu dokonana przez dyrektorów badanych placówek

		Są stosowane w procesie zarządzania państwa organizacją*		Działają we właściwy sposób **		Usprawnia/ może usprawnić proces zarządzania organizacją oraz efektywność wykorzystania jej zasobów***	
		Średnia	Odchyl.	Średnia	Odchyl.	Średnia	Odchyl.
1.	Tworzenie budżetów (tworzenie planów finansowych)	4,5	0,6	3,9	0,9	4,6	0,6
2.	Rachunek kosztów (analiza kosztów w układzie rodzajowym)	4,0	1,2	3,7	1,2	4,2	1,1
3.	Rachunek kosztów (analiza kosztów w układzie zadań i działań)	3,7	1,0	3,4	1,3	4,2	1,1
4.	Tworzenie strategii/wyznaczenie celów strategicznych i operacyjnych	3,6	1,1	3,2	1,2	4,2	1,0
5.	Kontrola realizacji strategii	3,4	1,3	3,3	1,4	3,9	1,2
6.	Rachunek kosztów (analiza kosztów w układzie miejsc ich powstawania)	3,3	1,8	3,3	1,4	3,8	1,5
7.	Kontrola realizacji budżetu (analiza odchyleń, badanie przyczyn powstania odchyleń, ewentualne wdrożenie działań korygujących)	3,2	1,3	3,2	1,3	4,3	0,8
8.	Analiza wizerunku (jak nas postrzegają)	3,0	1,7	3,1	1,4	4,3	0,8
9.	Analiza zadowolenia personelu	3,0	1,6	3,1	1,4	3,9	1,2
10.	Analiza kosztów i korzyści	2,7	1,7	2,8	1,5	4,2	0,9

11.	Analiza atrakcyjności oferty	2,6	1,8	2,9	1,5	4,3	0,9
12.	Analiza wskaźnikowa	2,4	1,6	2,4	1,5	3,7	1,1
13.	Analiza SWOT	2,4	2,4	2,5	1,7	3,4	1,3
14.	Analiza poprawności realizacji procesów wewnętrznych	2,3	2,0	3,1	1,7	4,1	1,0
15.	Analiza satysfakcji klientów	2,1	1,7	2,6	1,5	4,1	0,8
16.	Analiza konkurencji	1,9	1,5	2,4	1,3	3,3	0,9
17.	Strategiczna (zrównoważona) karta wyników	1,0	1,6	2,4	1,6	3,3	1,5
18.	Macierz BCG	0,6	1,3	3,3	1,0	2,2	2,0

\* 0 – nie są wykorzystywane, 5 – są wykorzystywane w bardzo wysokim stopniu.

\*\* 0 – działają nieprawidłowo – wymagane jest wprowadzenie zmian, 5 – działają prawidłowo, nie jest konieczne wprowadzanie zmian.

\*\*\* 0 – nie usprawnia, 5 – usprawnia w bardzo wysokim stopniu.

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki średniej wartości oceny poprawności działania poszczególnych narzędzi controllingu zawierają się w przedziale między 3,9 a 2,4. W przypadku większości instrumentów controllingu średnie wartości ocen kształtują się na poziomie nieznacznie przekraczającym 3 lub nieco poniżej 3. Menedżerowie instytucji kultury „średnio” oceniają zatem poprawność działania poszczególnych narzędzi controllingu.

**Wnioski płynące z analizy odpowiedzi uzyskanych od dyrektorów stanowią potwierdzenie rezultatów wcześniej przeprowadzonych analiz.**

W kontekście otrzymanych wyników prowadzonego badania ciekawie przedstawia się ocena przydatności (dla celów zarządczych) poszczególnych narzędzi controllingu. Zgodnie z deklaracjami ankietowanych dyrektorów w przypadku 10 z 18 wskazanych instrumentów controllingu średnia ocena użyteczności przyjęła wartość ponad 4. Cztery kolejne narzędzia uzyskały średnią ocenę zawierającą się w przedziale między 3,9 a 3,7. Tylko macierz BCG uzyskała średni wynik poniżej 3. **Powyższe wyniki świadczą o tym, że menedżerowie dostrzegają potrzebę wdrożenia poszczególnych narzędzi controllingu, ponieważ w ich ocenie może to poprawić efektywność prowadzonej działalności.**

## Rozdział 5

---

# ZASTOSOWANIE NARZĘDZI CONTROLLINGU W ZARZĄDZANIU INSTYTUCJĄ KULTURY – STUDIUM PRZYPADKU

---

Na podstawie wniosków z przeprowadzonych analiz oraz prac badawczych dokonanych w rozdziałach drugim, trzecim oraz czwartym opracowano studium przypadku, w ramach którego zaprezentowano przykładowy systemu controllingu, który mógłby zostać wdrożony w teatrze. W ramach zaprezentowanego modelu przedstawiono: zrównoważoną kartę wyników, budżet oraz rachunki kosztów.

### 5.1. Implementacja systemu controllingu w teatrze – studium przypadku

---

#### 5.1.1. Wprowadzenie do studium przypadku

Teatr Miejski w Warszawie rozpoczął swoją działalność w 1980 roku. Instytucja jest finansowana ze środków samorządu terytorialnego. Do podstawowych zadań teatru należą:

- tworzenie dóbr kultury poprzez realizację widowisk teatralnych,
- upowszechnianie widowisk teatralnych poprzez realizację przedsięwzięć mających na celu ich promocję,
- poszukiwanie nowych form twórczości,

- gromadzenie i udostępnianie dóbr kultury oraz materiałów związanych z działalnością Teatru,
- prowadzenie działalności edukacyjnej.

**Misją Teatru jest upowszechnianie – w sposób atrakcyjny dla widza – dziedzictwa kultury polskiej, głównie literatury oraz historii, poprzez realizację widowisk teatralnych.** Określono następujące cele strategiczne:

- realizacja atrakcyjnych dla widza przedstawień, których treść będzie oparta na dziełach literatury polskiej,
- realizacja atrakcyjnych dla widza przedstawień, których treść będzie związana z historią Polski,
- stworzenie unikalnego w skali kraju ośrodka upowszechniania literatury oraz historii Polski.

Działalność o zbliżonym charakterze prowadzi osiem teatrów zlokalizowanych w głównych miastach Polski. Ambicją dyrekcji instytucji było stworzenie ważnego w skali kraju teatru, wystawiającego dzieła literatury polskiej i prezentującego historię narodu polskiego. Mimo że w latach 90. instytucja miała silną pozycję w grupie wskazanych organizacji, nie można było określić jej mianem wiodącego ośrodka teatralnego, upowszechniającego dziedzictwo kultury polskiej. Co najmniej cztery instytucje przyciągały większą liczbę odwiedzających oraz organizowały wydarzenia o większym prestiżu i znaczeniu kulturalnym.

Od początku lata 2000 roku liczba widzów przychodzących na przedstawienia Teatru Miejskiego w Warszawie sukcesywnie obniżała się, co powodowało spadek wpływów ze sprzedaży biletów. Jednocześnie w tym samym okresie część sponsorów wycofała się z finansowania działalności prowadzonej przez instytucję. Malejące wpływy przekładały się na coraz trudniejszą sytuację finansową organizacji. Dyrekcja zmuszona była do ograniczania wydatków, co prowadziło do spadku jakości oferowanych usług. W 2010 roku sytuacja instytucji uległa pogorszeniu na tyle, że pojawiło się realne widmo likwidacji instytucji. W efekcie kryzysu zaczęło brakować środków na realizację podstawowych zadań statutowych placówki. W tych okolicznościach dyrekcja Teatru zdecydowała o przeprowadzeniu gruntownej restrukturyzacji oraz wdrożeniu działań naprawczych. W pierwszej kolejności podjęto próbę zdiagnozowania przyczyn zaistniałej sytuacji. Przeprowadzona analiza wykazała występowanie następujących problemów:



- Program i wydarzenia nie w pełni wpisywały się w misję instytucji – co prawda repertuar był wypełniony spektaklami związanymi z literaturą oraz historią Polski, ale ze względu na brak odpowiednich badań trudno było ocenić jego atrakcyjność z perspektywy widza (zgodnie z misją oferta miała być atrakcyjna dla odbiorcy). W ofercie przeważały spektakle o skomplikowanej fabule, adresowane raczej do dojrzałego widza. Brakowało przedstawień charakteryzujących się prostotą, o zabarwieniu humorystycznym. Widowiska poświęcone tematyce historycznej koncentrowały się wyłącznie na okresie II wojny światowej. Teatr nie wystawiał spektakli związanych z historią współczesną.
- Niewielka liczba przedstawień skierowanych do dzieci i młodzieży.
- Brak wydarzeń kulturalnych o zasięgu krajowym i międzynarodowym charakteryzujących się wysokim prestiżem i znaczeniem kulturalnym.
- Stosowana w Teatrze analiza dokonań instytucji była skoncentrowana na wartościach osiąganych przychodów ze sprzedaży biletów oraz wpływach od sponsorów. Nie prowadzono analiz satysfakcji klientów z oferty kulturalnej, nie badano również satysfakcji sponsorów z podejmowanych działań, brakowało analiz skuteczności działania poszczególnych jednostek organizacyjnych, nie prowadzono analizy zasadności ponoszonych wydatków.

Uzyskana diagnoza wskazała występowanie licznych problemów, które mogły być przyczyną trudnej sytuacji Teatru. W związku z powyższym władze instytucji postanowiły wprowadzić następujące działania naprawcze:

- Zweryfikowanie strategii działania i ewentualne dostosowanie jej do misji organizacji, potencjału oraz warunków panujących w jej otoczeniu.
- **Wdrożenie narzędzi controllingu umożliwiających wzrost efektywności podejmowanych działań. Zdecydowano się na implementację zrównoważonej karty wyników, budżetowania oraz rachunku kosztów.**

Szczegóły dotyczące wprowadzania działań naprawczych zostały zaprezentowane w następnym podrozdziale.

### 5.1.2. Implementacja zrównoważonej karty wyników jako narzędzia usprawniającego proces tworzenia i kontroli realizacji strategii

Zgodnie z powszechnie stosowaną metodyką tworzenie strategii instytucji powinno zostać poprzedzone określeniem misji oraz wizji organizacji. W związku z tym punktem wyjścia do określenia strategii organizacji była weryfikacja stosowanej dotychczas misji organizacji. Władze Teatru doszły do wniosku, że oddaje ona w sposób właściwy sens istnienia organizacji, w związku z czym nie zdecydowano się na wprowadzanie jakichkolwiek zmian w tym zakresie. Uznano również, że funkcjonująca do tej pory wizja instytucji odpowiednio określa pożądany obraz jej przyszłości i miejsca w otoczeniu. Dyrekcja nadal chciała, aby w perspektywie kilku lat Teatr stał się czołowym ośrodkiem, wystawiającym spektakle prezentujące historię Polski oraz treści zawarte w polskiej literaturze. **Analiza otoczenia wykazała, że oferta powinna być kierowana do trzech grup odbiorców:**

- widzów oczekujących spektakli refleksyjnych o „poważnej” tematyce (ok. 20% rynku docelowego),
- widzów nastawionych na spektakle łatwe w odbiorze, o charakterze komediowym (ok. 60% rynku docelowego),
- dzieci i młodzież w wieku szkolnym – spektakle przedstawiające obowiązkowe lektury szkolne (ok. 20% rynku docelowego).

Znając misję i wizję organizacji, po dokonaniu analizy otoczenia oraz potencjału organizacji opracowano strategię na kolejne 3 lata. **Jako nadrzędny cele strategiczny Teatru Miejskiego określono wzrost wartości oferowanych usług dla klientów.** W ramach działań podejmowanych dla osiągnięcia celu nadrzędnego Teatr będzie tworzył i realizował atrakcyjne dla widza przedstawienia teatralne, których treść będzie zgodna z misją organizacji. Strategia Teatru Miejskiego będzie opierała się na pięciu filarach strategicznych:

- realizacji atrakcyjnych dla widza oraz dostosowanych do jego oczekiwań przedstawień, prezentujących literaturę oraz historię Polski,
- realizacji wydarzeń kulturalnych o wysokim znaczeniu kulturalnym, zgodnych z misją organizacji,
- rozwinięciu działalności marketingowej w stosunku do widza oraz darczyńców,
- nawiązaniu stałych relacji z widzami i darczyńcami,
- stworzeniu dobrych warunków pracy pracownikom Teatru.

Kolejnym krokiem było opracowanie celów strategicznych oraz mapy strategii obrazującej powiązania przyczynowo-skutkowe pomiędzy nimi. Mapa strategii została zaprezentowana na rysunku 5.1. W ramach zaproponowanej strategii określono następujące cele strategiczne, przyporządkowując je do poszczególnych perspektyw:

■ **perspektywa rozwoju:**

- pozyskanie popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia – zatrudnianie rozpoznawalnych aktorów ma ułatwić promocję oferty kulturalnej Teatru. Ponadto zakłada się, że przyciągną oni więcej widzów oraz darczyńców, co przełoży się na wzrost przychodów,
- wzrost kompetencji pracowników – kształcenie oraz stały rozwój pracowników zarówno artystycznych, jak i administracyjnych jest jednym z warunków budowania atrakcyjnej oferty,
- inwestycje w rozwój infrastruktury (scena, wyposażenie, nowe technologie) – realizacja wysokiej jakości usług wymaga przeprowadzenia inwestycji infrastrukturalnych (modernizacja sceny, remont bufetu teatralnego) oraz zakupu nowego wyposażenia (komputery dla administracji, rekwizyty).

■ **perspektywa procesów wewnętrznych:**

- wdrożenie procedury tworzenia nowych programów – w celu zapewnienia realizacji misji i strategii organizacji programy powinny być tworzone z myślą o odpowiednich grupach docelowych (należy dostosować ofertę programową do oczekiwań poszczególnych grup odbiorców),
- wdrożenie procedury realizacji przedstawień – realizacja przedstawienia obejmuje przygotowanie przedstawienia (napisanie scenariusza, wyreżyserowanie, próby) oraz sam proces wystawiania. Opracowanie procedury realizacji przedstawienia ma zapewnić produkcję spektakli charakteryzujących się wysoką jakością i „dobrym odbiorem”,
- stworzenie dobrego klimatu pracy – realizacja tego celu powinna przyczynić się do wzrostu motywacji oraz zaangażowania pracowników w wykonywanie powierzonych im obowiązków. Umożliwi osiągnięcie kolejnych celów strategicznych,
- wdrożenie systemów poprawiających jakość obsługi klienta i zarządzanie relacjami z klientami – klient oczekuje nie tylko przedstawień na wysokim poziomie, lecz także odpowiedniej obsługi (przedsprzedażowej, posprzedażowej oraz w zakresie usług do-

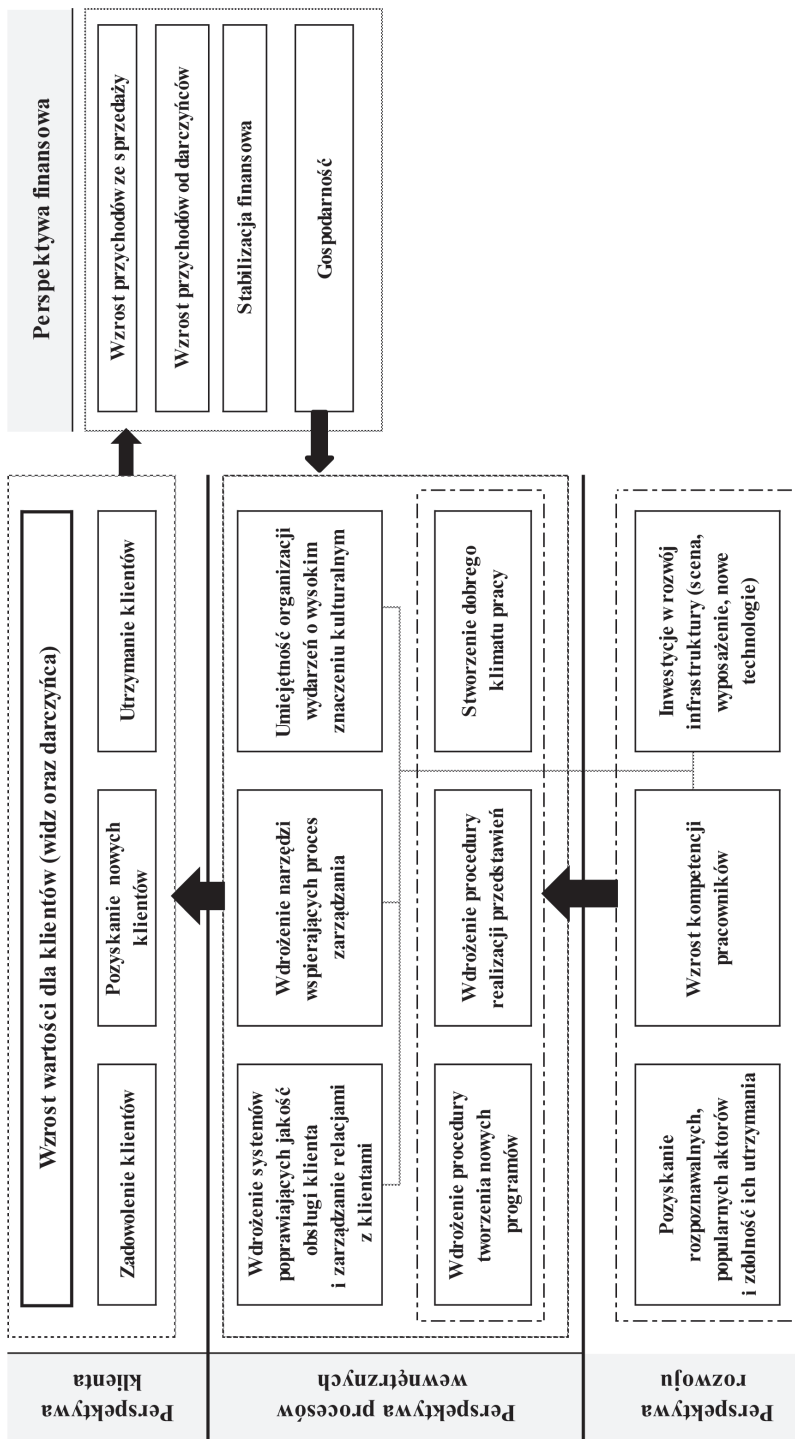
datkowych). Działania w ramach tego obszaru będą przede wszystkim koncentrowały się na usprawnieniu procesu zakupu biletów oraz obsługi gastronomicznej klienta w trakcie przerw. Istotne jest również stałe utrzymywanie relacji z klientami, np. poprzez e-mailowe informowanie o ofercie, rozsyłanie kuponów rabatowych czy wysyłanie folderów informacyjnych,

- wdrożenie narzędzi wspierających proces zarządzania – z perspektywy realizacji strategii oraz dbania o efektywne wykorzystywanie powierzonych zasobów ważne jest wdrożenie narzędzi wspierających procesy decyzyjne oraz usprawniających proces zarządzania organizacją,
- umiejętność organizacji wydarzeń o wysokim znaczeniu kulturalnym – realizacja tego typu wydarzeń ma zapewnić odpowiednią promocję instytucji oraz podnieść jej prestiż na arenie krajowej oraz międzynarodowej,
- **perspektywa klienta:** realizacji celów strategicznych na poziomie perspektywy rozwoju oraz perspektywy procesów wewnętrznych pozwoli osiągnąć następujące cele w perspektywie klienta:
  - zadowolenie klientów,
  - pozyskanie nowych klientów,
  - utrzymanie klientów,
- **perspektywa finansowa:** planuje się, że realizacja wymienionych wyżej celów strategicznych umożliwi osiągnięcie następujących zamierzeń o charakterze finansowym:
  - wzrost przychodów ze sprzedaży,
  - wzrost przychodów od darczyńców,
  - stabilizacja finansowa,
  - gospodarność.

W celu zbudowania zrównoważonej karty wyników dla Teatru Miejskiego określono mierniki pozwalające kontrolować efektywność działań podejmowanych w obszarach wyznaczonych przez mapę strategii. W tabeli 5.1 przedstawiono cele strategiczne Teatru Miejskiego z odpowiednio przyporządkowanymi działaniami oraz miernikami realizacji celów.

Następnym etapem budowania zrównoważonej karty wyników dla Teatru Miejskiego w Warszawie było przełożenie celów strategicznych na niższe szczeble zarządzania. Poszczególnym jednostkom organizacyjnym przypisano cele, których osiągnięcie było konieczne z perspektywy

Rysunek 5.1. Mapa strategii – Teatr Miejski w Warszawie



Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.1. Opis celów strategicznych Teatru Miejskiego w Warszawie

Cel strategiczny	Działania	Miernik	Sposób wyliczenia [jednostka]	Wartość 2010 (stan obecny)	Wartość 2011 (plan)	Wartość 2012 (plan)	Wartość 2013 (plan)
Pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ dostosowanie zatrudnienia (w zakresie merytorycznym oraz ilościowym) do potrzeb instytucji</li> <li>■ analiza potencjalnych kandydatów</li> <li>■ określenie warunków zatrudnienia (atrakcyjnych dla zatrudnianych)</li> <li>■ przeprowadzenie procesu rekrutacji</li> <li>■ zatrudnienie</li> </ul>	1. Liczba zatrudnionych aktorów	1. Liczba zatrudnionych (pracujących) aktorów w trakcie roku [osoby]	7 osób	8 osób	9 osób	9 osób
		<b>Perspektywa rozwoju</b>					
Wzrost kompetencji pracowników	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ dostosowanie kompetencji kadry do potrzeb instytucji</li> <li>■ szkolenia zewnętrzne dla pracowników</li> <li>■ szkolenia wewnętrzne dla pracowników (wymiana doświadczeń między pracownikami)</li> </ul>	1. Liczba szkoleń zewnętrznych  2. Liczba szkoleń wewnętrznych	1. Liczba szkoleń zewnętrznych w danym roku [szt.]  2. Liczba szkoleń wewnętrznych w danym roku [szt.]	3 szkolenia	7 szkoleń	7 szkoleń	7 szkoleń
				0 szkoleń	5 szkoleń	6 szkoleń	7 szkoleń

		3. Liczba pracowników przeszkolonych	3. Liczba pracowników przeszkolonych w danym roku [osoby]	4 osoby	8 osób	12 osób	16 osób
Inwestycje w rozwój infrastruktury (scena, wyposażenie, nowe technologie)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ dostosowanie infrastruktury do potrzeb instytucji</li> <li>■ przeprowadzenie koniecznych remontów</li> <li>■ przeprowadzenie inwestycji w infrastrukturę stałą</li> <li>■ zakup wyposażenia</li> </ul>	1. Nakłady inwestycyjne  2. Liczba przeprowadzonych prac inwestycyjnych	1. Wartość wydatków poniesionych na realizację inwestycji oraz zakup wyposażenia w danym roku [zł]  2. Liczba zrealizowanych inwestycji oraz liczba zakupionego sprzętu w danym roku [szt.]	50 000 zł	960 000 zł	150 000 zł	100 000 zł
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ dostosowanie oferty programowej do oczekiwań potencjalnych klientów</li> <li>■ opracowanie procedury tworzenia nowych programów</li> <li>■ wdrożenie procedury tworzenia nowych programów</li> </ul>	1. Liczba stosowanych procedur  2. Liczba opracowanych programów nowych przedstawięń	1. Liczba wdrożonych procedur w danym roku [szt.]  2. Liczba opracowanych programów nowych przedstawięń w danym roku [szt.]	0 szt.	5 szt.	1 szt.	1 szt.
Wdrożenie procedury realizacji przedstawięń	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ opracowanie metod sprawnej realizacji przedstawięń (na etapie tworzenia spektaklu,</li> </ul>	1. Liczba stosowanych procedur	1. Liczba wdrożonych procedur w danym roku [szt.]	0 szt.	5 szt.	1 szt.	0 szt.

**Perspektywa procesów wewnętrznych**

	<p>jak również podczas jego wystawiania)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ wdrożenie zasad sprawnej realizacji przedstawiień</li> </ul>	<p>2. Średni czas opracowania jednego przedstawienia</p> <p>3. Średni koszt przygotowania jednego nowego przedstawienia</p> <p>4. Liczba zrealizowanych nowych przedstawień</p>	<p>2. Liczba dni pracy poświęconych na przygotowanie wszystkich przedstawień w danym roku [dni] / liczba wszystkich opracowanych przedstawień [szt.]</p> <p>3. Koszty przygotowania wszystkich nowych przedstawień w danym roku (promocja, rekwizyty, prawa autorskie) [zł] / liczba przedstawień [szt.]</p> <p>4. Liczba zrealizowanych nowych przedstawień w danym roku [szt.]</p>	<p>200 dni/szt.</p> <p>100 000 zł</p> <p>0 szt.</p>	<p>150 dni/szt.</p> <p>190 000 zł</p> <p>4 szt.</p>	<p>120 dni/szt.</p> <p>190 000 zł</p> <p>4 szt.</p>	<p>110 dni/szt.</p> <p>190 000 zł</p> <p>4 szt.</p>
<p>Stworzenie dobrego klimatu pracy</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ likwidacja najczęściej wskazywanych problemów pracowniczych</li> <li>■ działania dostosowawcze mające na celu poprawę sytuacji</li> </ul>	<p>1. Poziom satysfakcji pracowników</p>	<p>1. Liczba pracowników dobrze lub bardzo dobrze oceniających klimat pracy w danym roku [osoby] / liczba wszystkich pracowników [osoby]</p>	<p>brak danych</p>	<p>70%</p>	<p>80%</p>	<p>90%</p>



<p>Wdrożenie systemów poprawiających jakość obsługi klienta i zarządzanie relacjami z klientami</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ciągła analiza potrzeb klientów w zakresie obsługi</li> <li>■ usprawnienie procesu zamawiania biletów</li> <li>■ skrócenie kolejek do bufetu w przerwach</li> <li>■ opracowanie katalogu działań marketingowych</li> <li>■ wdrożenie katalogu działań marketingowych</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Częstotliwość prowadzonych analiz oczekiwań klientów</li> <li>2. Odsetek biletów zamówionych drogą elektroniczną</li> <li>3. Liczba działań marketingowych podejmowanych w stosunku do klientów instytucji</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba przeprowadzonych analiz w danym roku [szt.]</li> <li>2. Liczba sprzedanych biletów drogą elektroniczną w danym roku [szt.] / liczba wszystkich sprzedanych biletów w danym roku [szt.]</li> <li>3. Liczba działań marketingowych podejmowanych w stosunku do klientów instytucji [szt.]</li> </ol>	<p>1 szt.</p> <p>10%</p> <p>2 szt.</p>	<p>12 szt.</p> <p>25%</p> <p>10 szt.</p>	<p>18 szt.</p> <p>35%</p> <p>12 szt.</p>	<p>24 szt.</p> <p>50%</p> <p>12 szt.</p>
<p>Wdrożenie narzędzi wspierających proces zarządzania</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ wdrożenie zrównoważonej karty wyników</li> <li>■ wdrożenie budżetowania</li> <li>■ wdrożenie zarządczego rachunku kosztów</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba stosowanych narzędzi wspierających proces zarządzania</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba stosowanych narzędzi wspierających proces zarządzania w danym roku [szt.]</li> </ol>	<p>1 szt.</p>	<p>3 szt.</p>	<p>3 szt.</p>	<p>3 szt.</p>
<p>Umiejętność organizacji wydarzeń o wysokim znaczeniu kulturalnym</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ opracowanie programów wydarzeń dostosowanych do oczekiwań rynku</li> <li>■ opracowanie procedur realizacji takich wydarzeń</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba zrealizowanych wydarzeń</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Liczba zrealizowanych wydarzeń o wysokim znaczeniu kulturalnym w danym roku [szt.]</li> </ol>	<p>0 szt.</p>	<p>1 szt.</p>	<p>1 szt.</p>	<p>2 szt.</p>

Perspektywa klienta							
Zadowolenie klientów	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju oraz procesów wewnętrznych</li> <li>■ stały monitoring satysfakcji klientów oraz darczyńców</li> </ul>	<p>1. Poziom satysfakcji klientów (widzów)</p> <p>2. Poziom satysfakcji darczyńców</p>	<p>1. Liczba klientów dobrze lub bardzo dobrze oceniających poziom oferowanych usług w danym roku [szt.] / liczba wszystkich klientów, którzy wzięli udział w badaniu [szt.]</p> <p>2. Liczba darczyńców dobrze lub bardzo dobrze oceniających poziom oferowanych usług w danym roku [szt.] / liczba wszystkich darczyńców, którzy wzięli udział w badaniu [szt.]</p>	brak danych	70%	80%	90%
				48 790 osób	90 000 osób	100 000 osób	110 000 osób
Pozyskanie nowych klientów	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju oraz procesów wewnętrznych</li> </ul>	<p>1. Liczba klientów (widzów)</p> <p>2. Liczba darczyńców</p>	<p>1. Liczba klientów (widzów) w danym roku [osoby]</p> <p>2. Liczba darczyńców w danym roku [szt.]</p>	8 szt.	12 szt.	14 szt.	16 szt.
Utrzymanie klientów	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju i procesów wewnętrznych</li> </ul>	<p>1. Liczba wykupionych abonamentów</p>	<p>1. Liczba wykupionych abonamentów w danym roku [szt.]</p>	100 szt.	200 szt.	250 szt.	270 szt.

Perspektywa finansowa							
Wzrost przychodów ze sprzedaży	<ul style="list-style-type: none"> <li>podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju i procesów wewnętrznych</li> </ul>	1. Wartość przychodów ze sprzedaży	1. Wartość przychodów ze sprzedaży biletów w danym roku [zł]	2 524 000 zł	3 400 000 zł	3 800 000 zł	4 200 000 zł
Wzrost przychodów od darczyńców	<ul style="list-style-type: none"> <li>podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju i procesów wewnętrznych</li> </ul>	1. Wartość przychodów od darczyńców	1. Wartość przychodów od darczyńców w danym roku [zł]	400 000 zł	650 000 zł	700 000 zł	750 000 zł
Stabilizacja finansowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju oraz procesów wewnętrznych</li> </ul>	1. Udział kosztów operacyjnych w przychodach	1. Wartość kosztów operacyjnych w danym roku [zł] / wartość całkowitych przychodów w danym roku [zł]	105%	91%	90%	90%
		2. Udział przychodów ze sprzedaży biletów w całkowitych przychodach	2. Wartość przychodów ze sprzedaży biletów w danym roku [zł] / wartość całkowitych przychodów w danym roku [zł]	40%	56%	58%	60%
Gospodarność	<ul style="list-style-type: none"> <li>podjęcie odpowiednich działań w obszarze (perspektywie) rozwoju oraz procesów wewnętrznych</li> </ul>	1. Koszt operacyjny w przeliczeniu na jednego widza	1. Całkowite koszty operacyjne w danym roku [zł] / liczba widzów w danym roku [osoba]	70 zł/osoba	63 zł/osoba	60 zł/osoba	58 zł/osoba

Źródło: opracowanie własne.

realizacji strategii. Ze względu na to, że zadania powierzane kolejnym centrom odpowiedzialności muszą być zgodne z ich kompetencjami, postanowiono dokonać określenia zakresów obowiązków (do tej pory Teatr nie dysponował taką procedurą). Dla poniższych jednostek organizacyjnych określono następujące zakresy zadań i kompetencji:

- **Dyrekcja i Sekretariat (Dyrektor, Zastępca dyrektora, Asystenci):**
  - opracowanie i kontrola realizacji strategii działania instytucji,
  - operacyjne zarządzanie organizacją,
  - nadzór nad działalnością jednostek administracyjnych,
  - obsługa korespondencji wpływającej do Teatru.
- **Dział Finansowo-Księgowy (Główny Księgowy, Księgowi):**
  - prowadzenie rachunkowości finansowej zgodnie z obowiązującymi przepisami,
  - realizowanie płatności na rzecz podmiotów zewnętrznych,
  - opracowywanie finansowych raportów zarządczych (np. sprawozdania z realizacji budżetu),
  - prowadzenie spraw kadrowo-płacowych,
  - prowadzenie kasy Teatru.
- **Dział Artystyczny (Dyrektor Artystyczny, Kierownik literacki, Reżyserzy, Aktorzy, Scenograf, Inspicjent, Sufler):**
  - dobór i opracowanie oferty programowej Teatru,
  - opracowanie i realizacja spektakli teatralnych oraz innych wydarzeń kulturalnych,
  - nadzorowanie terminowego i zgodnego z założeniami artystycznymi przygotowania poszczególnych pozycji repertuaru,
  - prowadzenie dokumentacji pracy artystycznej (raporty dotyczące liczby prób, przedstawień, czasu pracy artystów),
  - nadzór nad dokumentacją fotograficzną i archiwalną sztuki.
- **Dział promocji i marketingu (Kierownik działu, Specjalista ds. marketingu, Asystent specjalisty, Kasjerzy, Bileterzy, Szatniarze):**
  - analiza oczekiwań i potrzeb klientów,
  - analiza działań podejmowanych przez konkurencję,
  - opracowanie i wdrożenie spójnego planu promocji instytucji, przy wykorzystaniu różnych środków oraz form przekazu,
  - opracowanie i wdrożenie spójnego planu promocji poszczególnych pozycji programowych, przy wykorzystaniu różnych środków oraz form przekazu,

- koordynacja działań w zakresie ustalania harmonogramu przedstawiień,
- obsługa klienta (głównie w zakresie udzielania informacji dotyczących oferty programowej oraz sprzedaży biletów).
- **Dział Administracyjny (Kierownik działu, Zaopatrzenie, Kierowca, Pracownicy obsługi technicznej, Magazynier, Obsługa sceny – Garderobiane, Akustyk, Montażysta, Rekwizytor, Fryzjer):**
  - prowadzenie konserwacji oraz bieżących remontów budynku i urządzeń technicznych,
  - zapewnienie na terenie Teatru warunków zgodnych z przepisami BHP i PPOŻ,
  - prowadzenie ewidencji mienia,
  - zapewnienie czystości w pomieszczeniach Teatru,
  - obsługa techniczna prób i spektakli,
  - nadzór na realizacją wykonania oprawy scenograficznej.

W tabeli 5.2 zaprezentowano sposób kaskadowania celu: *Pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia* na poszczególne jednostki organizacyjne. W podobny sposób dokonano alokacji pozostałych celów strategicznych. Ze względu na ograniczenia objętościowe niniejszego opracowania nie zostało to zaprezentowane.

Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w Teatrze Miejskim w Warszawie umożliwiło przede wszystkim skwantyfikowanie mierników realizacji konkretnych celów strategicznych, dzięki czemu możliwe było zweryfikowanie wykonalności przyjętych założeń strategicznych. Ponadto, w ramach prac nad opracowaniem karty wyników określono działania, jakie należy podjąć na poziomie zarówno całej organizacji, jak i na poszczególnych działach, w celu realizacji zdefiniowanych celów. Tym samym zrównoważona karta wyników stała się narzędziem wspomagającym implementację strategii działania.

Należy również podkreślić, że przedstawiona karta wyników będzie stanowiła instrument umożliwiający kontrolę realizacji przyjętych założeń strategicznych. Poprzez porównanie wartości planowanych z rzeczywistością osiągniętymi możliwe będzie określanie wartości powstałych odchyleń oraz jednostek organizacyjnych i osób odpowiedzialnych za ich powstanie. W ramach dalszych analiz mogą być poszukiwane przyczyny wystąpienia odchyleń oraz podejmowane działania naprawcze.

**Tabela 5.2.** Kaskadowanie celu strategicznego: pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia

Cel strategiczny	Miernik celu strategicznego	Działania	Działania w ramach poszczególnych jednostek	Jednostki organizacyjne odpowiedzialne za realizację celu strategicznego	Mierniki dla poszczególnych jednostek
Pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia	Liczba zatrudnionych aktorów w trakcie roku [osoby]	<ul style="list-style-type: none"> <li>dostosowanie zatrudnienia (w zakresie merytorycznym oraz ilościowym) do potrzeb instytucji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>określenie potrzeb dotyczących kwalifikacji oraz cech aktorów</li> </ul>	Dział Artystyczny	1. Liczba określonych kluczowych cech aktorów
			<ul style="list-style-type: none"> <li>określenie potrzeb dotyczących liczby zatrudnionych aktorów</li> </ul>	Dział Artystyczny	
			<ul style="list-style-type: none"> <li>analiza potencjału obecnie zatrudnionych aktorów z perspektywy możliwości realizacji misji i strategii organizacji</li> </ul>	Dział Artystyczny	2. Liczba przeanalizowanych sylwetek zatrudnionych aktorów
			<ul style="list-style-type: none"> <li>opracowanie planu zatrudnienia aktorów na najbliższe 3 lata</li> </ul>	Dział Artystyczny	3. Liczba opracowanych planów zatrudnienia
		<ul style="list-style-type: none"> <li>analiza potencjalnych kandydatów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>przygotowanie listy potencjalnych kandydatów</li> </ul>	Dział Artystyczny	1. Liczba potencjalnych kandydatów

<p>2. Odsetek kandydatów zweryfikowanych (z perspektywy ich dopasowania do oczekiwań instytucji) = Liczba kandydatów, w przypadku których dokonano weryfikacji [osoby] / Liczba wszystkich potencjalnych kandydatów [osoby]</p>	<p>Dział Artystyczny</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>weryfikacja listy potencjalnych kandydatów z perspektywy wymaganych cech (wybór najlepiej dopasowanych kandydatów)</li> </ul>			
<p>3. Odsetek kandydatów zweryfikowanych (z perspektywy możliwości ich zatrudnienia) = Liczba kandydatów w przypadku, których przeprowadzono wstępną weryfikację możliwości zatrudnienia [osoby] / Liczba kandydatów wytypowanych do współpracy [osoby]</p>	<p>Dział Artystyczny</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>wstępna analiza możliwości nawiązania współpracy z wytypowanymi kandydatami</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>określenie możliwości finansowych instytucji dotyczących wysokości wynagrodzenia</li> <li>określenie możliwości instytucji w zakresie tworzenia odpowiednich warunków socjalnych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>określenie warunków zatrudnienia (atrakcyjnych dla zatrudnianych)</li> </ul>	
	<p>Dział Finansowo-Księgowy</p>				
	<p>Dział Artystyczny</p>				

					1. Liczba zdefiniowanych warunków zatrudnienia
		<ul style="list-style-type: none"> <li>określenie innych warunków zatrudnienia (np. czas pracy, dostępność)</li> </ul>		Dział Artystyczny	1. Odsetek wytypowanych kandydatów, z którymi skontaktowano się = Liczba kandydatów, z którymi skontaktowano się [osoby] / Liczba wytypowanych kandydatów [osoby]
		<ul style="list-style-type: none"> <li>kontakt z wytypowanymi kandydatami</li> </ul>		Dział Artystyczny	2. Odsetek kandydatów, z którymi przeprowadzono rozmowy = Liczba kandydatów, z którymi przeprowadzono rozmowy [osoby] / Liczba wytypowanych kandydatów [osoby]
	<ul style="list-style-type: none"> <li>przeprowadzenie procesu rekrutacji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>przeprowadzenie rozmów rekrutacyjnych (ostateczna weryfikacja kandydatów, prezentacja warunków zatrudnienia)</li> </ul>		Dział Artystyczny	1. Liczba wybranych kandydatów w wyniku procesu rekrutacji [osoby]
				Dział Artystyczny	1. Liczba nowo zatrudnionych aktorów [osoby]
	<ul style="list-style-type: none"> <li>zatrudnienie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>wybór najlepszego kandydata z perspektywy wcześniej określonych warunków kandydata</li> <li>dopełnienie wszelkich formalności związanych z zatrudnieniem pracownika</li> </ul>		Dział Finansowo-Księgowy	

Źródło: opracowanie własne.



Podsumowując: wdrożenie zrównoważonej karty wyników w Teatrze Miejskim w Warszawie umożliwiło sprawną implementację strategii działania. Natomiast, w kolejnym okresie karta będzie stanowiła narzędzie kontrolujące stopień realizacji celów strategicznych.

### 5.1.3. Proces tworzenia budżetu

Na podstawie stworzonej strategii opracowano budżet na rok 2011 dla Teatru Miejskiego w Warszawie. Ze względu na to, że jednostka została zobligowana do opracowania budżetu zadaniowego, określono cztery główne zadania, których realizacja miała umożliwić osiągnięcie celów strategicznych. Wśród powyższych zadań wskazano:

- **Zadanie 1** – realizacja widowisk teatralnych adresowanych do widzów zainteresowanych spektaklami refleksyjnymi o poważnej tematyce. Zadanie to wynika bezpośrednio z celu strategicznego: realizacja atrakcyjnych dla widza oraz dostosowanych do jego oczekiwań przedstawień, prezentujących literaturę oraz historię polską. W ramach zadania 1 Teatr zamierza oferować dwa widowiska (widowisko „A” oraz widowisko „B”). Widowisko „B” obecnie znajduje się w ofercie Teatru, natomiast spektakl „A” zostanie dopiero opracowane, z uwzględnieniem oczekiwań rynkowych, misji oraz nowej strategii organizacji.
- **Zadanie 2** – realizacja widowisk teatralnych adresowanych do widzów nastawionych na spektakle łatwe w odbiorze, o charakterze komediowym. Zadanie również wpisuje się w cel strategiczny dotyczący realizacji atrakcyjnych i zgodnych z oczekiwaniami widza przedstawień teatralnych. Teatr planuje umieszczenie w repertuarze dwóch tego typu widowisk (widowiska „C” oraz „D”). Podobnie jak w przypadku widowiska „A” widowisko „C” nie znajduje się obecnie w repertuarze Teatru.
- **Zadanie 3** – produkcja i wystawianie spektakli adresowanych do dzieci i młodzieży. Zadanie to jest zatem adresowane do trzeciej ze zidentyfikowanych, na etapie analizy rynku, grupy odbiorców. Obecnie Teatr nie ma w swojej ofercie tego typu przedstawień. Planuje się, że w 2011 roku repertuar Teatru wzbogaci się o jedno takie widowisko (widowisko „E”),
- **Zadanie 4** – organizacja prestiżowej imprezy o zasięgu krajowym oraz międzynarodowym (opracowanie i wystawienie spektaklu, po spektaklu rozmowy z historykami oraz świadkami

i uczestnikami prezentowanych w trakcie spektaklu treści historycznych). Zadanie to wpisuje się w cel strategiczny, zgodnie z którym Teatr ma podejmować się realizacji wydarzeń kulturalnych o wysokim znaczeniu kulturalnym. W roku 2011 planuje się zorganizowanie jednego takiego wydarzenia.

Należy podkreślić, że wyżej określone zadania wynikały z celów strategicznych opracowanych na poziomie tworzenia zrównoważonej karty wyników. Możliwe było zatem przyporządkowanie celów do poszczególnych zadań. Jest to zgodne z koncepcją budżetowania zadaniowego, która wskazuje, że w ramach budowania tego typu budżetu powinny zostać określone zadania, cele ich realizacji oraz mierniki wykonania planowanych zamierzeń.

W przypadku Teatru Miejskiego każdemu zadaniu przepisano następujące cele:

- wdrożenie procedury realizacji przedstawień (perspektywa wewnętrzna) – mierniki: średni czas opracowania przedstawienia, koszt przygotowania przedstawienia,
- wdrożenie systemów poprawiających jakość obsługi klienta i zarządzanie relacjami z klientami (perspektywa procesów wewnętrznych) – mierniki: odsetek biletów zamówionych drogą elektroniczną, liczba działań marketingowych podejmowanych w stosunku do klientów instytucji,
- zadowolenie klientów (perspektywa klientów) – miernik: poziom satysfakcji klientów,
- pozyskanie nowych klientów (perspektywa klienta) – miernik: liczba klientów,
- utrzymanie klientów (perspektywa klienta) – miernik: liczba wykupionych abonamentów,
- wzrost przychodów ze sprzedaży (perspektywa finansowa) – miernik: wartość przychodów ze sprzedaży,
- wzrost przychodów od darczyńców (perspektywa finansowa) – miernik: wartość przychodów od darczyńców,
- stabilizacja finansowa (perspektywa finansowa) – mierniki: udział kosztów operacyjnych w przychodach, udział przychodów ze sprzedaży biletów w całkowitych przychodach,
- gospodarność (perspektywa finansowa) – miernik: koszt operacyjny w przeliczeniu na jednego widza.

Dodatkowo do zadania 4 przyporządkowano cel: umiejętność organizacji wydarzeń o wysokim znaczeniu kulturalnym (perspektywa procesów wewnętrznych) – miernik: liczba zrealizowanych wydarzeń.

Część celów opracowanych na etapie tworzenia strategii, ze względu na ich ogólny charakter, nie została przypisana do poszczególnych zadań. Realizacja tych celów była głównie związana z rozbudową potencjału instytucji oraz administrowaniem posiadaną infrastrukturą. Przyporządkowanie ich do zdefiniowanych powyżej zadań nie było możliwe, gdyż ich realizacja nie jest związana bezpośrednio z jednym konkretnym zadaniem, natomiast umożliwia wykonanie jednocześnie wszystkich wymienionych zadań. Wśród takich celów należy wymienić:

- pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia (perspektywa rozwoju),
- wzrost kompetencji pracowników (perspektywa rozwoju),
- inwestycje w rozwój infrastruktury (scena, wyposażenie, nowe technologie) (perspektywa rozwoju),
- wdrożenie procedury tworzenia nowych programów (perspektywa procesów wewnętrznych),
- stworzenie dobrego klimatu pracy (perspektywa procesów wewnętrznych),
- wdrożenie narzędzi wspierających proces zarządzania (perspektywa procesów wewnętrznych).

Niektóre ze zdefiniowanych celów będą realizowane na poziomie poszczególnych zadań, jak również w ramach innych działań podejmowanych na różnych szczeblach zarządzania organizacją. Jednym z takich celów jest stabilizacja finansowa. Cel ten będzie realizowany na poziomie poszczególnych zadań, poprzez wdrażanie działań mających prowadzić do wzrostu sprzedaży oraz optymalizacji kosztowej w zakresie organizacji przedstawień. Stabilizacja finansowa będzie również związana z optymalizacją kosztów zarządzania instytucją, a także uzyskaniem środków finansowych od darczyńców. Inne przykłady takich celów to wzrost przychodów ze sprzedaży oraz poprawienie gospodarności.

Jeżeli twórcy systemu zarządzania w Teatrze Miejskim doszliby do wniosku, że zasadne jest przypisanie wszystkich celów do konkretnych zadań, wówczas konieczne byłoby określenie dodatkowych zadań, zwią-

zanych z administrowaniem jednostką. Uznano jednak, że takie rozwiązanie nie jest potrzebne<sup>1</sup>.

Opracowane zadania oraz cele strategiczne zostały przekazane do poszczególnych działów Teatru. Na podstawie tych informacji miały one za zadanie opracować swoje budżety. Jako pierwszy został opracowany budżet przychodów. Budżet został przygotowany przez Dział Promocji i Marketingu, przy współpracy z Działem Artystycznym oraz Dyrekcją Instytucji. Na etapie tworzenia budżetu szczególnie ważne okazały się wnioski płynące z dokonanej analizy rynku (oczekiwania klientów, liczebność grup docelowych, oferta konkurencji) oraz doświadczenia dotyczące sprzedaży z lat poprzednich. Na podstawie tych informacji, biorąc pod uwagę cele strategiczne, zaprognozowano wartość przychodów ze sprzedaży biletów na poszczególne spektakle. W budżecie sprzedaży zaplanowano również przychody pochodzące z dotacji podmiotowej, dotacje od darczyńców oraz planowane przychody z wynajmu powierzchni (przeznaczonej na lokal gastronomiczny). O ile było to możliwe, przypisywano dotacje do poszczególnych zadań. Budżet przychodów oraz kluczowe założenia, które umożliwiły jego opracowanie, przedstawiono w tabeli 5.3. Zaplanowano również, że jednostka otrzyma 870 000 zł dotacji celowej na realizację zamierzonych inwestycyjnych (szczegóły zaprezentowano w budżecie inwestycyjnym). Na podstawie powyższych założeń dotyczących przychodów opracowano budżety dla kolejnych jednostek organizacyjnych instytucji.

W budżecie Działu Artystycznego przedstawiono planowane koszty wynagrodzeń oraz ubezpieczeń społecznych aktorów etatowych przypisanych do poszczególnych zadań oraz nieprzyporządkowanych do żadnego zadania<sup>2</sup>. W budżecie uwzględniono również wynagrodzenia oraz ubezpieczenia osób niebędących aktorami, ale pracujących w Dziale Artystycznym (dyrektora artystycznego, kierownika literac-

---

<sup>1</sup> Podobny problem dotyczy kosztów pośrednich. Można dokonać rozliczenia ich na poszczególne zadania, stosując klucze podziałowe. Natomiast innym rozwiązaniem jest nieprzypisywanie ich do kolejnych zadań i traktowanie jako koszty ogólne (niealokowane na zadania). W tym przypadku do zadań są przypisywane jedynie koszty bezpośrednie.

<sup>2</sup> Po jednym aktorze zatrudniono bezpośrednio dla celów realizacji zadania 1 oraz zadania 2 – stąd ich wynagrodzenie oraz ubezpieczenia społeczne zostały przyporządkowane do konkretnych zadań. Pozostali aktorzy będą występować w spektaklach realizowanych w ramach różnych zadań, stąd ich wynagrodzeń nie przyporządkowano do żadnego z zadań.

kiego, reżyserów, scenografów, inspicjentów oraz suflera). Ze względu na charakter pracy tej grupy pracowników niemożliwe było przypisanie ich wynagrodzeń do poszczególnych zadań. Ostatnią grupę kosztów ujętych w ramach budżetu tego działu stanowiły koszty zakupu praw autorskich oraz koszty zakupu rekwizytów. Obie pozycje kosztowe zostały bezpośrednio zaalokowane na zadanie, którego dotyczyły.

W ramach budżetu Działu Artystycznego, na podstawie informacji pochodzących z budżetu sprzedaży, dokonano analizy zapotrzebowania na pracę aktorów etatowych. Porównując liczbę godzin dostępnych oraz zapotrzebowanie na pracę, ustalono, że pracownicy etatowi są w stanie zrealizować planowane spektakle oraz próby w ramach normatywnych godzin pracy. Nie występuje zatem konieczność zatrudniania dodatkowych pracowników lub wydłużania czasu pracy obecnie zatrudnionych. Szczegóły dotyczące budżetu Działu Artystycznego zostały przedstawione w tabeli 5.4.

Jako kolejny przygotowano budżet Działu Promocji i Marketingu. Podobnie jak w przypadku budżetu Działu Artystycznego istotne dla opracowania budżetu promocji były założenia dotyczące sprzedaży. Przede wszystkim umożliwiły one oszacowanie kosztów produkcji folderów oraz koszty promocji spektakli w prasie. Ze względu na to, że część działań związanych z tymi kosztami ma bezpośrednio dotyczyć konkretnych spektakli, możliwe było zaalokowanie znacznej części kosztów na właściwe działania (spektakle). W ramach prac nad budżetem dokonano również oszacowania oraz przyporządkowania kosztów cateringu, które będą ponoszone w związku z organizacją premier poszczególnych spektakli. Ponadto w budżecie Działu Promocji i Marketingu uwzględniono koszty materiałów biurowych (promocyjnych), usług pocztowych oraz wynagrodzeń pracowników działu. Budżet działu został przedstawiony w tabeli 5.5.

Zakres prac budżetowych obejmował również przygotowanie budżet Działu Administracyjnego. Uwzględniono w nim koszty wynagrodzeń pracowników obsługi sceny, wynagrodzenia pozostałego personelu administracyjnego, koszty wynajmu lokali, w których Teatr prowadzi działalność, koszty energii elektrycznej (administracyjnej), energii cieplnej, koszty materiałów biurowych (dotyczące wszystkich jednostek administracyjnych instytucji) oraz koszty usług telekomunikacyjnych (również dotyczące wszystkich jednostek administracyjnych instytucji). Powyższe koszty mają charakter kosztów ogólnych, w związku z czym nie było możliwe bezpośrednio ich przypisanie do poszczególnych

działań oraz zadań. Jedyne koszty Działu Administracyjnego, który alokowano na konkretne działania (spektakle), stanowiły koszty energii elektrycznej, zużywanej podczas spektaklu. Budżet Działu Administracyjnego został zaprezentowany w tabeli 5.6.

Jako ostatnie opracowano budżety Działu Finansowo-Księgowego oraz budżet Dyrekcji i Sekretariatu. Ze względu na to, że koszty ujęte w tych budżetach mają charakter kosztów ogólnych, nie zostały one przyporządkowane do żadnych działań i zadań. Odpowiednio w tabelach 5.7 oraz 5.8 zaprezentowano budżety powyższych działów.

W ramach prac budżetowych powstały również budżet kosztów remontów (tabela 5.9) oraz budżet nakładów inwestycyjnych (tabela 5.10 i 5.11). Ponadto przyjęto założenie, że na koniec roku budżetowego w Teatrze nie będą występowały zapasy, należności oraz zobowiązania. W związku z powyższym nie przygotowano budżetu kapitału obrotowego.

Przedstawione wyżej budżety skonsolidowano w budżet zadaniowy dla całej jednostki (tabela 5.12). Stanowi on zestawienie przychodów i kosztów poszczególnych działań i zadań. W ramach kosztów działań oraz zadań zaprezentowano jedynie koszty, które można było bezpośrednio zaalokować. Koszty pośrednie nie zostały przypisane do konkretnych działań. Problem ewentualnego rozliczania kosztów pośrednich zostanie przedstawiony w następnym podrozdziale. Podobną zasadę kalkulacji zastosowano w przypadku przychodów. Bezpośrednie przychody poszczególnych działań (np. przychody ze sprzedaży biletów) przyporządkowano do właściwych spektakli, natomiast przychody o charakterze ogólnym (np. dotacja podmiotowa) nie zostały przypisane do konkretnych działań.

Z analizy budżetu zadaniowego wynika, że, biorąc pod uwagę przyjęte założenia, instytucja powinna w roku 2011 wygenerować dodatni wynik finansowy w wysokości 535 650 zł, co świadczy o nadwyżce przychodów nad kosztami. Ponadto warto zauważyć, że w przypadku większości planowanych do zrealizowania działań przychody bezpośrednie pokrywają koszty bezpośrednie. Wyjątek stanowią działania „A” i „G”, w przypadku których koszty bezpośrednie przewyższają przychody.

Na podstawie przyjętych założeń budżetowych, stosując powszechnie znane zasady rachunkowości finansowej, opracowano rachunek zysków i strat w wariantach porównawczym (tabela 5.13) oraz rachunek przepływów pieniężnych (tabela 5.14).

Uzyskane w rachunku zysków i strat wartości potwierdziły, że w przypadku realizacji planów instytucja wypracuje zysk netto w wysokości 535 650 zł. Niepokojące były natomiast wnioski płynące z analizy rachunku przepływów pieniężnych. Zgodnie z uzyskanymi wynikami na koniec roku 2011 planowane saldo gotówki wynosi zaledwie 6650 zł. Biorąc pod uwagę, że w rzeczywistości przychody mogą okazać się przeszacowane, a koszty wyższe od planowanych, występuje ryzyko utraty płynności finansowej, a tym samym wysoce prawdopodobne jest wystąpienie poważnych problemów ekonomicznych. W związku z powyższym dyrekcja instytucji powinna rozważyć weryfikację przyjętych założeń strategicznych w celu zapewnienia poprawy przyszłej kondycji finansowej organizacji. Podsumowując: dokonane analizy wskazują, że realizacja przyjętych celów pozwoli wypracować nadwyżkę przychodów nad kosztami, mimo to mogą pojawiać się trudności z utrzymaniem płynności finansowej.

W wyniku przeprowadzonych prac budżetowych opracowano:

- budżet przychodów prezentujący przychody ze sprzedaży biletów, przychody pochodzące z dotacji podmiotowej oraz przychody pochodzące z wpłat dokonanych przez darczyńców,
- budżety poszczególnych działów administracyjnych instytucji (w układzie realizowanych zadań),
- budżet remontów,
- budżet inwestycyjny – zawierający: opis zadania<sup>3</sup>, cel realizacji, planowane efekty zadania, termin realizacji, planowaną wartość zadania oraz źródła finansowania
- budżet zadaniowy dla całej organizacji,
- rachunek zysków i strat w układzie porównawczym,
- rachunek przepływów pieniężnych.

---

<sup>3</sup> Ze względu na ograniczoną objętość pracy nie przedstawiono opisów poszczególnych zadań inwestycyjnych. Opis taki powinien przede wszystkim zawierać, charakterystykę poszczególnych czynności, które należy wykonać, aby zadanie inwestycyjne zostało zrealizowane we właściwy sposób.

Tabela 5.3. Budżet przychodów

Wyszczególnienie	Wartości nieprzypisane bezpośrednio do zadań	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4	RAZEM
		A	B	C	D	F	G	
Liczba miejsc na widowni [szt.]	425							
Średnia cena biletu [PLN]		25	30	55	60	15	80	
Frekwencja na spektaklu [%]		20%	30%	60%	70%	80%	50%	
Liczba spektakli/wydarzeń w roku [szt.]		40	40	90	80	100	1	
Liczba widzów rocznie [osoby]		3 400	5 100	22 950	23 800	34 000	213	89 463
Przychody ze sprzedaży biletów – rocznie [PLN]		85 000	1 53 000	1 262 250	1 428 000	510 000	17 000	3 455 250
Dotacja podmiotowa – rocznie [PLN]	2 000 000							2 000 000
Dotacje od darczyńców[PLN] – rocznie	200 000		100 000		50 000	50 000	100 000	500 000
				150 000				150 000
Przychody wynajem powierzchni	36 000							36 000
<b>Przychody razem [PLN]</b>	<b>2 236 000</b>	<b>85 000</b>	<b>253 000</b>	<b>1 412 250</b>	<b>1 478 000</b>	<b>560 000</b>	<b>117 000</b>	<b>6 141 250</b>

Źródło: opracowanie własne.



Tabela 5.4. Budżet Działu Artystycznego

Wyszczególnienie	Wartości nieprzypisane bezpośrednio do zadań	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4		RAZEM
		A	B	C	D	F	G		
Planowana liczba godzin spektakli – rocznie [h]		80	80	180	160	200	2		702
Planowany liczba godzin prób – rocznie [h]		320	0	320	0	320	320		1 280
<b>Liczba aktorów biorących udział w spektaklu</b>		3	3	2	3	3	6		
Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów (spektakle) – rocznie [h]		240	240	360	480	600	12		1 932
Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów (próby) – rocznie [h]		960	0	640	0	960	1 920		4 480
<b>Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów – rocznie [h]</b>		1 200	240	1 000	480	1 560	1 932		6 412
Liczba zatrudnionych aktorów [os.]	6	1	1	1					8
Średnie miesięczne wynagrodzenie aktorów [PLN]	3 000	7 000	15 000						
Średni roczny czas pracy w przeliczeniu na aktora [h]	80	160	160						

Dostępne godziny pracy aktorów [h] – rocznie	5 760	1 920	1 920	1 920	0	0	9 600
Wynagrodzenia aktorów – rocznie [PLN]	216 000	84 000	180 000				480 000
Ubezpieczenia społeczne aktorów – rocznie [PLN]	43 200	16 800	36 000				96 000
Wynagrodzenia pozostałych pracowników – rocznie [PLN]	720 000						720 000
Ubezpieczenia społeczne pozostałych prac. – rocznie [PLN]	144 000						144 000
Koszty zakupu rekwizytów – rocznie [PLN]		5 000	5 000	5 000	5 000		25 000
Koszt praw autorskich – rocznie [PLN]		20 000	20 000	20 000	20 000		60 000
<b>Koszty razem [PLN]</b>	<b>1 123 200</b>	<b>125 800</b>	<b>241 000</b>	<b>5 000</b>	<b>25 000</b>	<b>0</b>	<b>1 525 000</b>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.5. Budżet Działu Promocji i Marketingu

Wyszczególnienie	Wartości nieprzypisane bezpośrednio do zadań	Zadanie 1			Zadanie 2			Zadanie 3	Zadanie 4		RAZEM
		A	B	C	D	E	F	G	H		
Koszty produkcji folderów – rocznie [PLN]	10 000	1 000	1 000	30 000	10 000	50 000	50 000	50 000			152 000
Koszty promocji w prasie – rocznie [PLN]	50 000	20 000	10 000	200 000	100 000	0	0	0			380 000
Materiały biurowe – rocznie [PLN]	10 000										10 000
Usługi pocztowe – rocznie [PLN]	4 000										4 000
Catering – rocznie [PLN]		20 000		20 000					100 000		140 000
Wynagrodzenia – rocznie [PLN]	480 000										480 000
Ubezpieczenia społeczne – rocznie [PLN]	96 000										96 000
<b>Koszty razem [PLN]</b>	<b>650 000</b>	<b>41 000</b>	<b>11 000</b>	<b>250 000</b>	<b>110 000</b>	<b>50 000</b>	<b>50 000</b>	<b>150 000</b>	<b>100 000</b>	<b>10 000</b>	<b>1 262 000</b>

Źródło: opracowanie własne.



Energia ciepła – rocznie [PLN]	80 000																			80 000	
Materiały biurowe – rocznie [PLN]	60 000																				60 000
Usługi telekomunikacyjne – rocznie [PLN]	24 000																				24 000
<b>Koszty razem [PLN]</b>	<b>1 360 000</b>	<b>12 000</b>	<b>12 000</b>	<b>45 000</b>	<b>16 000</b>	<b>20 000</b>	<b>1 000</b>														<b>1 466 000</b>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 5.7.** Budżet Działu Finansowo-Księgowego

Wyszczególnienie	Wartości nieprzypisane bezpośrednio do zadań	Zadanie 1			Zadanie 2			Zadanie 3	Zadanie 4	RAZEM
		A	B	C	D	E	F	G		
Wynagrodzenia – rocznie [PLN]	180 000									180 000
Ubezpieczenia społeczne – rocznie [PLN]	36 000									36 000
<b>Koszty razem [PLN]</b>	<b>216 000</b>									<b>216 000</b>

Źródło: opracowanie własne.





Tabela 5.11. Budżet inwestycyjny – część opisowa

Wyszczególnienie	Zadanie/działanie	Termin realizacji zadania	Planowana wartość zadania [PLN]	Źródła finansowania	Cel realizacji	Efekt zadania
Zakupu rekwizytów – nakład inwestycyjny	Zadanie 1 / Działanie A	31.03.2011	20 000	Dotacja celowa	Inwestycje w rozwój infrastruktury (scena, wyposażenie, nowe technologie) – perspektywa rozwoju. Szczegółowe cele zostały określone na etapie kaskadowania karty wyników.	Dostosowanie infrastruktury oraz zasobów Teatru do potrzeb wynikających ze strategii.
Zakupu rekwizytów – nakład inwestycyjny	Zadanie 2 / Działanie C	31.03.2011	20 000	Dotacja celowa		
Zakupu rekwizytów – nakład inwestycyjny	Zadanie 3 / Działanie F	31.03.2011	30 000	Dotacja celowa		
Zakupu rekwizytów – nakład inwestycyjny	Zadanie 4 / Działanie G	31.03.2011	50 000	Dotacja celowa		
Zakupu rekwizytów – nakład inwestycyjny	Działanie ogólne	31.03.2011	10 000	Dotacja podmiotowa		
Zakupy scenografii – nakład inwestycyjny	Zadanie 1 / Działanie A	31.03.2011	100 000	Dotacja celowa		
Zakupy scenografii – nakład inwestycyjny	Zadanie 2 / Działanie C	31.03.2011	150 000	Dotacja celowa		
Zakupy scenografii – nakład inwestycyjny	Zadanie 3 / Działanie F	31.03.2011	200 000	Dotacja celowa		
Zakupy scenografii – nakład inwestycyjny	Zadanie 4 / Działanie G	31.03.2011	300 000	Dotacja celowa		



Zakupy scenografii – nakład inwestycyjny	Działanie ogólne	31.03.2011	900 000	Dotacja podmiotowa
Zakupy sprzętu administracyjnego (np. komputery) – nakład inwestycyjny	Działanie ogólne	31.03.2011	50 000	Dotacja podmiotowa

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 5.12.** Budżet zadaniowy

	Wyszczególnienie	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4	Remonty	
		A	B	C	D	F	G	I	II
+	<b>Przychody bezpośrednie działań</b>	<b>85 000</b>	<b>253 000</b>	<b>1 262 250</b>	<b>1 478 000</b>	<b>560 000</b>	<b>117 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	– przychody ze sprzedaży biletów	85 000	153 000	1 262 250	1 428 000	510 000	17 000	0	0
	– przychody od darczyńców	0	100 000	0	50 000	50 000	100 000	0	0
–	<b>Koszty bezpośrednie działań – działalność podstawowa</b>	<b>102 000</b>	<b>28 000</b>	<b>354 000</b>	<b>131 000</b>	<b>141 000</b>	<b>221 000</b>	<b>60 000</b>	<b>300 000</b>
	– energia elektryczna	12 000	12 000	45 000	16 000	20 000	1 000	0	0
	– koszt produkcji folderów	1 000	1 000	30 000	10 000	50 000	50 000	0	0
	– koszty promocji w prasie	20 000	10 000	200 000	100 000	0	0	0	0
	– koszty zakupu rekwizytów	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	0	0	0

	– koszty zakupu praw autorskich	20 000	0	20 000	0	20 000	0	0	0	0
	– catering	20 000	0	20 000	0	0	100 000	0	0	0
	– amortyzacja (rekwizytów, scenografii)	24 000	0	34 000	0	46 000	70 000	0	0	0
+	<b>Przychody bezpośrednie zadań (darczyńcy)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
–	<b>Koszty bezpośrednie zadań – działalność podstawowa</b>	<b>100 800</b>		<b>216 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>			
–	<b>Koszty pośrednie – działalność podst.</b>			<b>1 785 200</b>						
	– wynag. oraz ubezp. aktorów, prac. działu artyst., prac. obsługi sceny			1 483 200						
	– energia elektryczna – próby			120 000						
	– amortyzacja (rekwizytów, scenografii)			182 000						
	<b>Pozostałe przychody (dotacja podmiotowa, dotacja darczyńcy, wynajem)</b>					<b>2 236 000</b>				
	Koszty pośrednie – działalność pomocnicza					2 166 600				
=	<b>Zysk/strata brutto</b>					<b>535 650</b>				
–	Podatek dochodowy					0				
=	<b>Zysk/strata netto</b>					<b>535 650</b>				

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.13. Rachunek zysków i strat w wariacie porównawczym

<b>Przychody ogółem</b>	<b>6 141 250</b>
Przychody ze sprzedaży biletów	3 455 250
Dotacja podmiotowa	2 000 000
Dotacje od darczyńców	650 000
Przychody wynajem powierzchni	36 000
<b>Koszty operacyjne</b>	<b>5 605 600</b>
Amortyzacja	381 000
Zużycie materiałów i energii	631 000
Usługi obce	470 000
Wynagrodzenie	2 928 000
Ubezpieczenie społeczne	585 600
Pozostałe koszty	610 000
<b>Zysk/strata brutto</b>	<b>535 650</b>
Podatek dochodowy	0
<b>Zysk/strata netto</b>	<b>535 650</b>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.14. Rachunek przepływów pieniężnych

<b>A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej</b>	
I. Zysk (strata) netto	535 650
II. Korekty razem	1 251 000
1. Amortyzacja	381 000
2. Zmiana stanu zapasów	
3. Zmiana stanu należności	
4. Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyjątkiem pożyczek i kredytów	
5. Inne korekty – (dotacja celowa – rozliczenia międzyokresowe)	870 000
<b>I. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej (I+II)</b>	<b>1 786 650</b>

<b>B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej</b>	
1. Sprzedaż składników majątku trwałego	
2. Nabycie składników majątku trwałego	-1 830 000
3. Inne	
<b>II. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej (1+2+3)</b>	<b>-1 830 000</b>
<b>C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej</b>	
<b>III. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej (1+2+3+4)</b>	<b>0</b>
D. Przepływy pieniężne netto razem (I+II+III)	-43 350
F. Środki pieniężne na początek okresu	50 000
<b>G. Środki pieniężne na koniec okresu (F+D)</b>	<b>6 650</b>

Źródło: opracowanie własne.

Dzięki wdrożeniu systemu budżetowania Teatr Miejski w Warszawie zyskał narzędzie umożliwiające weryfikację wykonalności przyjętej do realizacji strategii działania. Jak wynika z opracowanego budżetu, planowany stan środków pieniężnych na koniec roku budżetowego jest bliski zeru, co wskazuje występowanie ryzyka utraty płynności finansowej oraz ewentualne problemy z realizacją celów strategicznych instytucji.

Ponadto budżet stanowi doskonałe narzędzie kontroli stopnia realizacji celów strategicznych oraz występujących nieefektywności. Poprzez porównanie wartości planowanych z rzeczywiście osiągniętymi instytucja uzyskuje informacje o powstałych odchyleniach. W wielu przypadkach możliwe jest ustalenie przyczyn wystąpienia odchyłeń oraz wdrożenie ewentualnych działań naprawczych. Dokonanie takiej oceny jest możliwe na różnych poziomach struktury organizacyjnej. Na poziomie całej organizacji ocena ta może być przeprowadzona przy wykorzystaniu budżetu zadaniowego instytucji lub rachunku zysków i strat w układzie porównawczym. Badanie na poziomie poszczególnych jednostek organizacyjnych jest możliwe dzięki opracowaniu budżetów poszczególnych działów instytucji. **Podsumowując: budżetowanie daje możliwość oceny rezultatów działań podejmowanych przez poszczególne komórki organizacyjne, jak również skutków tych działań z perspektywy całej organizacji.**

Wśród innych korzyści wynikających z wdrożenia budżetowania w Teatrze należy przede wszystkim wskazać:

- koordynację działań poszczególnych jednostek administracyjnych na etapie planowania oraz realizacji przyjętej strategii,
- umocnienie procesu komunikowania pomiędzy zarówno pojedynczymi pracownikami, jak i zespołami w trakcie tworzenia budżetu oraz na etapie jego realizacji,
- motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności do osiągnięcia wytyczonych celów.

Biorąc pod uwagę wyżej wymienione korzyści wynikające z implementacji systemu budżetowania, należy uznać, że stanowi on istotne narzędzie wspierające procesy decyzyjne w Teatrze Miejskim w Warszawie. Przede wszystkim wspiera procesy związane z planowaniem, kontrolą oraz koordynacją podejmowanych przez instytucję działań.

#### 5.1.4. Zastosowanie rachunku kosztów i wyników w procesie podejmowania decyzji

Na podstawie założeń budżetowych przedstawionych w rozdziale 5.1.3 opracowano trzy warianty rachunku kosztów dla Teatru Miejskiego w Warszawie. Dwa z nich stanowił wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników. Ponadto przygotowano rachunek zysków i strat w układzie miejsc powstawania kosztów, będący zestawieniem przychodów oraz kosztów poszczególnych działów administracyjnych jednostki (tabela 5.15).

W przypadku obu wielostopniowych i wieloblokowych rachunków kosztów za obiekt kalkulacji przyjęto poszczególne działania (spektakle) oraz zadania (wskazane w rozdziale 5.1.3). W pierwszym wariantcie tego rachunku do właściwych działań oraz zadań przypisano jedynie przychody i koszty bezpośrednie (tabela 5.16). Marża brutto I stopnia prezentuje wynik finansowy kolejnych działań po uwzględnieniu przychodów bezpośrednich (przychody ze sprzedaży biletów oraz środki przekazane przez darczyńców na konkretne działania) oraz koszty bezpośrednich zmiennych oraz stałych. Taka prezentacja kosztów umożliwia prowadzenie analiz elastyczności wyników finansowych poszczególnych działań (marży I stopnia). Wysoki udział kosztów zmiennych w strukturze kosztów może sugerować niską elastyczność wyniku na zmianę przychodów. W takiej sytuacji wynik finansowy będzie w nie-

wielkim stopniu wrażliwy na zmianę wielkości sprzedaży, gdyż wraz ze zmianą przychodów zmianie będą ulegały koszty zmienne (zob. działanie B). Odwrotna sytuacja wystąpi w przypadku wysokiego udziału kosztów stałych. Tym razem wynik działania będzie w większym stopniu wrażliwy na zmienne wielkości sprzedaży (zob. działanie A). Ponadto, warto zauważyć, że taka prezentacja rachunku kosztów umożliwiła prowadzenie symulacji wpływu zmian wielkości sprzedaży na wyniki poszczególnych działań. Wiadomo bowiem, że zmiana wielkości sprzedaży któregośkolwiek spektaklu pociągnie za sobą zmianę wartości kosztów zmiennych, natomiast koszty stałe w pewnym zakresie zmian wielkości sprzedaży nie będą ulegały zmianie. Bez zastosowania takiego podziału kosztów niemożliwe byłoby przeprowadzenie takiej analizy (niemożliwe byłoby określenie reakcji kosztów na zmianę wielkości sprzedaży).

Analiza wartości marży I stopnia w rachunku opracowanym dla Teatru Miejskiego wskazuje, że większość spektakli pokrywa bezpośrednio koszty ich organizacji. Wyjątek stanowią spektakle A oraz G, w przypadku których koszty bezpośrednio przewyższają przychody ze sprzedaży biletów oraz dotacje bezpośrednie. Łącznie oba spektakle generują stratę na poziomie 121 000 zł (17 000 zł – spektakl A oraz 104 000 – spektakl B). Poprawa rentowności powyższych spektakli wymagałaby poniesienia przychodów bezpośrednich lub redukcji kosztów. W celu wyeliminowania strat związanych z prowadzeniem tych spektakli można rozważyć rezygnacją z ich prowadzenia. Wynik całej instytucji powinien ulec poprawie o 121 000 zł na skutek redukcji przychodów i kosztów bezpośrednich związanych z ich realizacją. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na specyfikę kosztów stałych przypisanych bezpośrednio do działań. Niewielki wzrost sprzedaży biletów danego spektaklu nie wpłynie w żaden sposób na ich wartości, natomiast rezygnacja z realizacji spektaklu powinna przełożyć się na całkowitą redukcję tych kosztów.

Poniżej marży I stopnia zostały uwzględnione bezpośrednie przychody i koszty poszczególnych zadań. W pozycji przychodów ujęto jedynie dotację od darczyńców, przekazaną na realizację zadania „2”. Natomiast w kosztach zostały przedstawione wynagrodzenia z pochodnymi aktorów bezpośrednio zatrudnionych do realizacji konkretnych zadań. Marża II stopnia, stanowiąca marżę I stopnia, skorygowaną o wartość bezpośrednich przychodów i kosztów zadań, prezentuje rentowność poszczególnych zadań. Z opracowanego dla Teatru Miejskiego

rachunku wynika, że na poziomie kosztów bezpośrednich większość zadań jest opłacalna. Jedynie spektakl G generuje stratę, a ewentualna rezygnacja z jego prowadzenia powinna przynieść 104 000 zł oszczędności. Mimo strat finansowych wywołanych przez spektakl G, globalnie wszystkie spektakle, po uwzględnieniu kosztów bezpośrednich, wypracowują nadwyżkę w wysokości 2 611 450 zł.

Na kolejnym etapie rachunku wyników przypisano wszystkie koszty pośrednie związane z działalnością podstawową. Wśród nich znalazły się koszty wynagrodzeń z pochodnymi aktorów, których zatrudnienie nie było związane z realizacją konkretnego spektaklu, koszty wynagrodzeń z pochodnymi pracowników obsługi sceny, koszty energii elektrycznej zużywanej podczas prób oraz koszty amortyzacji rekwizytów, a także scenografii, która nie została kupiona dla celów realizacji konkretnego zadania. Pomniejszając marżę II stopnia o koszty pośrednie działalności podstawowej, uzyskano marżę III stopnia, przedstawiającą wynik finansowy instytucji, stanowiący różnicę między przychodami bezpośrednimi oraz całkowitymi kosztami działalności podstawowej. Planowana wartość tej marży dla Teatru Miejskiego w Warszawie wyniosła 826 250 zł (bez uwzględnienia remontów). Dodatnia wartość tego wyniku wskazuje, że bezpośrednio przychody uzyskane ze sprzedaży biletów oraz wpłat wniesionych przez darczyńców pokrywają wszystkie koszty działalności podstawowej Teatru. Nadwyżka ta jest jednak niewystarczająca na sfinansowanie kosztów pośrednich działalności pomocniczej (koszty sprzedaży i promocji, koszty administracyjne – niezwiązane z obsługą sceny, koszty księgowości oraz koszty dyrekcji). Zgodnie z planem zbilansowanie tych kosztów będzie możliwe jedynie dzięki uzyskaniu dotacji podmiotowej, dotacjom od darczyńców (nieprzeznaczanych bezpośrednio na realizację któregośkolwiek z działań lub zadań) oraz przychodom z tytułu wynajmu powierzchni gastronomicznej. Po uwzględnieniu wszystkich przychodów i kosztów instytucja powinna uzyskać wynik finansowy na poziomie 535 650 zł.

Podsumowując: najważniejsze wnioski z analizy planowanego wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów dla Teatru Miejskiego w Warszawie w wariantcie pierwszym są następujące:

- większość działań (spektakli) realizowanych przez Teatr Miejski charakteryzuje się nadwyżką przychodów bezpośrednich nad kosztami pośrednimi. Stratę na tym poziomie generują jedynie spektakle A oraz G,

- na poziomie pokrycia kosztów bezpośrednich zadania 1, 2 i 3 są rentowne. Jedynie zadanie 4 cechuje nadwyżka kosztów bezpośrednich nad przychodami,
- przychody bezpośrednie pokrywają całkowite koszty działalności podstawowej (wynik finansowy na tym poziomie wynosi 826 250 zł),
- przychody bezpośrednie (przychody ze sprzedaży biletów oraz dotacje przekazane na rzecz realizacji konkretnych działań i zadań) nie pokrywają całkowitych kosztów funkcjonowania instytucji (kosztów działalności podstawowej oraz pomocniczej).

W celu uzyskania pełniejszego obrazu rentowności poszczególnych działań realizowanych przez Teatr Miejski w Warszawie postanowiono dokonać rozliczenia kosztów pośrednich działalności podstawowej, stosując odpowiednio dobrane klucze podziałowe (zob. rozdział 3.4). W rezultacie uzyskano drugi wariant wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów (tabela 5.17). Na poziomie marży pierwszego stopnia wariant pierwszy i drugi niczym się nie różnią. Natomiast poniżej marży I stopnia dokonano rozliczenia kosztów pośrednich, stosując następujące zasady dla poszczególnych kategorii kosztowych:

- **koszty wynagrodzeń oraz ubezpieczeń społecznych aktorów nieprzypisanych do zadań** – ze względu na to, że w Teatrze zatrudniono aktorów niededykowanych do konkretnych zadań, w celu rozliczenia kosztów ich wynagrodzeń podjęto następujące kroki:
  - W pierwszej kolejności wyznaczono zapotrzebowanie na godziny pracy wszystkich aktorów. Wyliczenia tego dokonano na podstawie planowanej liczby godzin wszystkich spektakli i prób oraz liczby aktorów biorących udział w spektaklu (w przypadku spektaklu A wyliczenie wyglądało następująco:  $(80 - \text{liczba godzin spektakli} + 320 - \text{liczba godzin prób}) * 3$  aktorów biorących udział w sztuce, co daje łączne zapotrzebowanie na 1200 godzin pracy aktorów. Szczegóły dotyczące tego wyliczenia zostały zaprezentowane w budżecie Działu Artystycznego (tabela 5.4),
  - Kolejnym krokiem podjętym w celu rozliczenia kosztów pośrednich było wyznaczenie średniej liczby godzin zaangażowania jednego aktora w pracę nad danym przedstawieniem (w przypadku spektaklu A wyliczenie wyglądało następująco: 1200 godzin łącznego zaangażowania wszystkich aktorów w spektakl



- podzielono przez liczbę aktorów biorących udział w sztuce (3 osoby); uzyskano w ten sposób liczbę godzin pracy w przeliczeniu na jednego aktora w ramach sztuki „A” – 400 godzin),
- Następnie wyliczono liczbę godzin zaangażowania w dane przedstawienie wszystkich aktorów nieprzypisanych do zadań (koszty z nimi związane podlegają rozliczeniu), mnożąc liczbę godzin pracy jednego aktora w ramach danej sztuki przez liczbę aktorów (niededykowanych) zaangażowanych w jej realizację. W przypadku spektaklu A wyliczenia dokonano w następujący sposób: 400 godzin – liczba godzin pracy jednego aktora w ramach sztuki, pomnożona przez 2 – dwóch aktorów, nieprzypisanych do zadań, uczestniczyło w realizacji sztuki, co dało 800 godzin łącznego zapotrzebowania na pracę aktorów (nieprzypisanych do zadań) w ramach spektaklu A<sup>4</sup>. Szczegóły dotyczące tego wyliczenia zawiera tabela 5.18.
  - Kolejny etap kalkulacji stanowiło wyliczenie średniej stawki za godzinę pracy aktora nieprzypisanego do żadnego zadania. Szacunku dokonano, dzieląc planowane całkowite roczne koszty wynagrodzeń z pochodnymi aktorów nieprzypisanych do zadań przez całkowitą liczbę godzin ich pracy, wynikającą z zawartych umów o pracę. Z przeprowadzonych wyliczeń wynika, że średnia stawka za godzinę pracy takiego aktora wynosi 45 zł.
  - Znając średnią stawkę za godzinę pracy aktora oraz zapotrzebowanie na godziny pracy w ramach poszczególnych spektakli, można było oszacować planowane koszty wynagrodzeń zaalokowanych na dane przedstawienie (średnia stawka wynagrodzenia \* zapotrzebowanie na pracę w h). Ze względu na to, że całkowita liczba godzin pracy wynikająca z umów o pracę przewyższała zapotrzebowanie na pracę, nadwyżka ta została potraktowana jako koszty niewykorzystanego potencjału. Wartość tych kosztów wyliczono jako iloraz powyższej nadwyżki liczby godzin oraz średniej stawki za godzinę pracy aktora. Szczegóły dotyczące rozliczenia kosztów wynagrodzeń aktorów zaprezentowano w tabelach 5.18.

---

<sup>4</sup> Sztuka była realizowana przez trzech aktorów, w tym przez jednego zatrudnionego do realizacji m.in. konkretnie spektaklu A oraz dwóch aktorów realizujących różne przedstawienia w ramach swoich służbowych obowiązków.

- **koszty energii elektrycznej próby** – koszty energii elektrycznej zużywanej podczas prób zostały rozliczone na poszczególne przedstawienia, proporcjonalnie w stosunku do planowanej liczby godzin prób. Wskaźnik rozliczenia kosztów ustalono jako iloraz planowanej liczby godzin prób danego spektaklu oraz planowanej całkowitej liczby godzin wszystkich zrealizowanych w roku prób. Szczegóły wyliczenia zostały zaprezentowane w tabeli 5.19,
- **koszty amortyzacji (rekwizytów, scenografii)** – koszty rozliczono proporcjonalnie do godzin pracy aktorów, wychodząc z założenia, że czas pracy aktorów w ramach danego spektaklu jest wprost proporcjonalny do kosztów zużycia rekwizytów i scenografii (w praktyce takie założenie nie jest w pełni zgodne ze stanem faktycznym i stanowi pewnego rodzaju uproszczenie). Wyliczenie zostało przedstawione w tabeli 5.20.

Przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych działań umożliwia przeprowadzenie pełniejszej analizy rentowności. Okazuje się bowiem, że po dokonaniu alokacji kosztów pośrednich rentowność realizacji poszczególnych przedstawień jest znacznie niższa, niż się wydawało po analizie pierwszego wariantu rachunku wielostopniowego rachunku wyników. Na szczególną uwagę zasługują:

- **spektakl A** – strata związana z jego realizacją wzrosła po dopisaniu kosztów pośrednich z 17 000 zł (I wariant rachunku wyników) do 302 979 zł (II wariant rachunku wyników),
- **spektakl F** – po dopisaniu kosztów pośrednich okazało się, że zamiast zysku na poziomie 419 000zł (I wariant rachunku wyników), spektakl generuje stratę w wysokości 87 655 zł (II wariant rachunku wyników),
- **spektakl G** – strata związana z jego realizacją wzrosła po dopisaniu kosztów pośrednich z 104 000 zł (I wariant rachunku wyników) do 724 331 zł (II wariant rachunku wyników).

Wydaje się, że wyniki rentowności prezentowane w drugim wariantcie rachunku wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników lepiej obrazują rentowność realizowanych wydarzeń kulturalnych. W rzeczywistości należy jednak z dużą ostrożnością podchodzić do prezentowanych wyników. Problemy związane z analizą opłacalności w rachunku, w których dokonano alokacji kosztów pośrednich, dotyczą:

- **kosztów zmiennych pośrednich (działalności podstawowej)**
  - mimo że charakter kosztów zmiennych każe przypuszczać, że zmiany wielkości sprzedaży będą pociągały za sobą spadek tych kosztów, a rezygnacja z realizacji działania doprowadzi do ich eliminacji, w rzeczywistości nie ma pewności, że tak faktycznie będzie. Koszty te zostały bowiem przypisane w sposób sztuczny, przy zastosowaniu kluczy rozliczeniowych. W związku z tym, że taka alokacja nie jest doskonała, koszty pośrednie mogły zostać przypisane nieprecyzyjnie do poszczególnych zadań. Wspomniana niedoskonałość w większości przypadków nie prowadzi jednak do znacznych zafałszowań otrzymanych wyników. W związku z tym, przykładowo, zgodnie z rachunkiem wyników (wariant II) przedstawienie G generuje 30 000 zł kosztów zmiennych pośrednich, nie należy więc oczekiwać, że rezygnacja z tego wydarzenia doprowadzi do spadku tych kosztów o dokładnie 30 000 zł, jednak można przypuszczać, że będzie to wartość zbliżona.
- **Kosztów stałych pośrednich (działalności podstawowej)**
  - w tym przypadku problem jest jeszcze bardziej złożony. Po pierwsze, podobnie jak w przypadku kosztów zmiennych, występuje trudność w znalezieniu właściwych kluczy rozliczeniowych. Drugi problem jest związany ze specyfiką kosztów stałych. Koszt stały, mimo że został przypisany do konkretnego spektaklu, nie dotyczy mianowicie tylko i wyłącznie tego przedstawienia. Oznacza to, że rezygnacja z danego spektaklu, w większości przypadków, nie doprowadzi do wyeliminowania zaalokowanego na nie kosztu stałego. Na przykład rezygnacja z jednego przedstawienia nie doprowadzi do spadku kosztów wynagrodzeń stałych, jeżeli nikt z pracowników zatrudnionych na umowę o pracę nie zostanie zwolniony. W tej sytuacji koszty stałe zostaną rozliczone na mniejszą liczbę przedstawień. Z drugiej strony wiadomo, że koszty stałe pozostają niezmiennie tylko w określonym zakresie prowadzonej działalności. W związku z tym przy znacznym ograniczeniu działalności koszty stałe mogą ulec obniżeniu. Ponownie, posługując się przykładem spektaklu G, można zauważyć, że przypisano mu aż 590 331 zł z 1 643 240 zł kosztów stałych pośrednich (ponad 30% tej kategorii kosztów). W związku z tym, że są to koszty stałe, nie ma pewności, że rezygnacja z przedstawienia G doprowadzi do ich redukcji. Ze względu na ich duży udział w całkowitych kosztach stałych pośrednich można spodziewać się

jednak pewnego spadku ich wartości. Dokonując bardziej wnikliwej analizy, można zauważyć, że większość powyższych kosztów stałych stanowią wynagrodzenia aktorów oraz pracowników pracujących przy obsłudze sceny. Wiadomo również, że zgodnie z kontraktem, w ramach wynagrodzenia stałego, aktor ma obowiązek przepracować 960 godzin rocznie. Według planu realizacja spektaklu G wymaga 1920 godzin rocznie. W związku z powyższym wydaje się, że wycofanie z repertuaru spektaklu G mogłoby doprowadzić do zwolnienia dwóch aktorów, a w konsekwencji do obniżenia kosztów stałych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że może się okazać, iż mimo braku spektaklu G w repertuarze Teatru, nadal istnieje potrzeba utrzymania dotychczasowego poziomu zatrudnienia (decyzja w tej sprawie wymaga przeprowadzenia dalszych analiz). Podsumowując: do przedstawienia G przypisano 590 331 zł kosztów stałych. Rezygnacja z jego realizacji nie doprowadzi do ich spadku do 0 zł, jednak wysoce prawdopodobne jest, że uległyby one znacznemu obniżeniu. Rezygnując ze spektaklu, Teatr nie może zatem liczyć na oszczędności w wysokości 724 626 zł (wartość straty na działaniu), ale można przypuszczać, że oszczędności mogą być zbliżone do tej wartości.

Dalsza kalkulacja drugiego wariantu wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów jest zbliżona do wariantu pierwszego. Jedyna różnica dotyczy ujęcia wspomnianych już wcześniej kosztów niewykorzystanego potencjału pracowników. Koszt ten wyceniono na 21 960 zł rocznie. Dzięki takiemu podejściu menedżer Teatru uzyskuje informacje o niewykorzystanych „mocach produkcyjnych”. Ponadto warto wyjaśnić, dlaczego nie podjęto próby rozliczenia kosztów pośrednich działalności pomocniczej. Znaczna część tych kosztów jest związana z utrzymaniem infrastruktury Teatru i nie ma bezpośredniego związku z realizacją działalności podstawowej. Innymi słowy: zmiany na poziomie poszczególnych działań (spektakli) nie przekładają się w sposób prosty i bezpośredni na koszty utrzymania infrastruktury. Ustalenie kluczy rozliczeniowych, odzwierciedlających więź przyczynowo-skutkową między tymi kosztami a działaniami jest więc praktycznie niemożliwe. W związku z powyższym nie uznano za zasadne prowadzenia ich alokacji na poszczególne działania.

Przedstawione wyżej rachunki kosztów dla Teatru Miejskiego w Warszawie umożliwiają kontrolę rentowności poszczególnych działań i zadań. Mimo że nadrzędnym celem instytucji nie jest tworzenie nadwyżek finansowych, to i tak informacje zawarte w wielostopniowym rachunku kosztów dotyczące przychodach i kosztach realizacji poszczególnych spektakli dostarczają menedżerowi cennego materiału wspierającego procesy decyzyjne. Przede wszystkim wskazują działania, które charakteryzują się stratą finansową oraz te, które wypracowują nadwyżki finansowe. Mając taką wiedzę, menedżer Teatru może świadomie dokonywać alokacji posiadanych zasobów w taki sposób, aby zapewnić utrzymanie stabilnej sytuacji finansowej instytucji.

Tabela 5.15. Rachunek kosztów według miejsc ich powstawania

<b>Przychody ogółem</b>	<b>6 141 250</b>
Przychody ze sprzedaży biletów	3 455 250
Dotacja podmiotowa	2 000 000
Dotacje od darczyńców	650 000
Przychody wynajem powierzchni	36 000
<b>Koszty operacyjne</b>	<b>5 605 600</b>
<b>Koszty działalności podstawowej</b>	<b>1 525 000</b>
Koszty Działu Artystycznego	1 525 000
<b>Koszty działalności pomocniczej</b>	<b>4 080 600</b>
Koszty Działu Administracyjnego	2 207 000
Koszty Działu Promocji i Marketingu	1 262 000
Koszty Działu Finansowo-Księgowego	216 000
Koszty Dyrekcji i Sekretariatu	395 600
<b>Zysk/strata brutto</b>	<b>535 650</b>
Podatek dochodowy	0
<b>Zysk/strata netto</b>	<b>535 650</b>

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.16. Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników – wariant I

	Wyszczególnienie	Zadanie 1			Zadanie 2			Zadanie 3	Zadanie 4		Remonty	
		A	B	C	D	F	G	I	II			
+	<b>Przychody bezpośrednie działań</b>	85 000	253 000	1 262 250	1 478 000	560 000	117 000					
	– przychody ze sprzedaży biletów	85 000	153 000	1 262 250	1 428 000	510 000	17 000					
	– przychody od darczyńców	0	100 000	0	50 000	50 000	100 000					
–	<b>Koszty bezpośrednie, zmienne działania</b>	33 000	23 000	275 000	126 000	70 000	51 000	60 000	300 000			
	– energia elektryczna	12 000	12 000	45 000	16 000	20 000	1 000					
	– koszt produkcji folderów	1 000	1 000	30 000	10 000	50 000	50 000					
	– koszty promocji w prasie	20 000	10 000	200 000	100 000	0	0					
–	<b>Koszty bezpośrednie, stałe działania</b>	69 000	5 000	79 000	5 000	71 000	170 000					
	– koszty zakupu rekwizytów	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	0					
	– koszty zakupu praw autorskich	20 000	0	20 000	0	20 000	0					
	– catering	20 000	0	20 000	0	0	100 000					
	– amortyzacja (rekwizytów, scenografii)	24 000	0	34 000	0	46 000	70 000					
=	<b>Marża brutto I stopnia</b>	-17 000	225 000	908 250	1 347 000	419 000	-104 000	-360 000				
+	<b>Przychody bezpośrednie zadań</b>	0	0	150 000	0	0	0					
	– przychody od darczyńców			150 000								
–	<b>Koszty bezpośrednie, zmienne zadania</b>	0	0	0	0	0	0					

-	<b>Koszty bezpośrednie, stałe zadania</b>	<b>100 800</b>	<b>216 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	- wynagrodzenia oraz ubezpiec. aktorów	100 800	216 000		
=	<b>Marża brutto II stopnia</b>	<b>107 200</b>	<b>2 189 250</b>	<b>419 000</b>	<b>-360 000</b>
=	<b>Marża brutto II stopnia</b>		<b>2 611 450</b>		<b>-360 000</b>
-	<b>Koszty pośrednie, działalność podst.</b>		<b>1 785 200</b>		
	- wynag. oraz ubezpiec. aktorów, prac. działu artyst., prac. obsługi sceny		1 483 200		
	- energia elektryczna – próby		120 000		
	- amortyzacja (rekwizytów, scenografii)		182 000		
=	<b>Marża III stopnia</b>		<b>826 250</b>		<b>-360 000</b>
+	<b>Pozostałe przychody</b>		<b>2 236 000</b>		
	- dotacja podmiotowa		2 000 000		
	- dotacja darczyńcy		200 000		
	- przychody z wynajmu		36 000		
-	<b>Koszty pośred. działal. pomoc.</b>		<b>2 166 600</b>		
	Koszty pośred. działal. pomoc.: sprzed.		650 000		
	Koszty pośred. działal. pomoc.: ogólna		1 516 600		
	Koszty niewykorzystanego potencjału		0		
=	<b>Marża IV stopnia</b>		<b>535 650</b>		

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.17. Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników – wariant II

Wyszczególnienie	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4	Remonty		
	A	B	C	D	F	G	I	II	
<b>+</b>									
<b>Przychody bezpośrednie działań</b>	85 000	253 000	1 262 250	1 478 000	560 000	117 000	0	0	
– przychody ze sprzedaży biletów	85 000	153 000	1 262 250	1 428 000	510 000	17 000	0	0	
– przychody od darczyńców	0	100 000	0	50 000	50 000	100 000	0	0	
<b>-</b>									
<b>Koszty bezpośrednie, zmienne działania</b>	33 000	23 000	275 000	126 000	70 000	51 000	60 000	300 000	
– energia elektryczna	12 000	12 000	45 000	16 000	20 000	1 000	0	0	
– koszt produkcji folderów	1 000	1 000	30 000	10 000	50 000	50 000	0	0	
– koszty promocji w prasie	20 000	10 000	200 000	100 000	0	0	0	0	
<b>Koszty bezpośrednie, stałe działania</b>	69 000	5 000	79 000	5 000	71 000	170 000	0	0	
– koszty zakupu rekwizytów	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	0	0	0	
– koszty zakupu praw autorskich	20 000	0	20 000	0	20 000	0	0	0	
– catering	20 000	0	20 000	0	0	100 000	0	0	
– amortyzacja (rekwizytów, scenografii)	24 000	0	34 000	0	46 000	70 000	0	0	
<b>=</b>	<b>Marża brutto I stopnia</b>	<b>225 000</b>	<b>908 250</b>	<b>1 347 000</b>	<b>419 000</b>	<b>-104 000</b>	<b>-60 000</b>	<b>-300 000</b>	
	<b>Koszty pośrednie, zmienne działania</b>	<b>0</b>	<b>30 000</b>	<b>0</b>	<b>30 000</b>	<b>30 000</b>			
	– koszty pośrednie (energia elektryczna – próby)	30 000	30 000	0	30 000	30 000			
	<b>Koszty pośrednie, stałe działania</b>	<b>255 797</b>	<b>166 969</b>	<b>102 319</b>	<b>476 665</b>	<b>590 331</b>			



	- koszty pośrednie (wynagrodzenia, amortyzacja)	255 797	51 159	166 969	102 319	476 665	590 331	
=	<b>Marża brutto II stopnia</b>	<b>-302 797</b>	<b>173 841</b>	<b>711 281</b>	<b>1 244 681</b>	<b>-87 665</b>	<b>-724 331</b>	<b>-360 000</b>
+	<b>Przychody bezpośrednie zadań</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
	- przychody od darczyńców	0	0	150 000	0	0	0	
-	<b>Koszty bezpośrednie, zmienne zadania</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
-	<b>Koszty bezpośrednie, stałe zadania</b>	<b>100 800</b>	<b>100 800</b>	<b>216 000</b>	<b>216 000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
	- wynagrodzenia oraz ubezp. aktorów	100 800	100 800	216 000	216 000	0	0	
=	<b>Marża brutto III stopnia</b>	<b>-229 757</b>	<b>1 889 962</b>	<b>1 889 962</b>	<b>-87 665</b>	<b>-724 331</b>	<b>-360 000</b>	
=	<b>Marża brutto III stopnia</b>		<b>848 210</b>				<b>-360 000</b>	
+	<b>Pozostałe przychody</b>				<b>2 236 000</b>			
	- dotacja podmiotowa				2 000 000			
	- dotacja darczyńcy				200 000			
	- przychody z wynajmu				36 000			
-	<b>Koszty pośred. działal. pomoc.</b>				<b>2 188 560</b>			
	Koszty pośred. działal. pomoc.: sprzed.				650 000			
	Koszty pośred. działal. pomoc.: ogólna				1 516 600			
	Koszty niewykorzystanego potencjału				21 960			
=	<b>Marża IV stopnia</b>				<b>535 650</b>			

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 15.18.a.** Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań  
– kalkulacja zapotrzebowania na godziny pracy

Wyszczególnienie	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4		Razem
	A	B	C	D	F	G		
Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów – rocznie [h]	1 200	240	1 000	480	1 560	1 932		6 412
Liczba aktorów biorących udział w spektaklu	3	3	2	3	3	6		
<b>Liczba godzin pracy w przeliczeniu na jednego aktora</b>	<b>400</b>	<b>80</b>	<b>500</b>	<b>160</b>	<b>520</b>	<b>322</b>		
Liczba aktorów biorących udział w spektaklu (nie przypisanych do zadań)	2	2	1	2	3	6		
<b>Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów nie przypisanych do zadań – rocznie [h]</b>	<b>800</b>	<b>160</b>	<b>500</b>	<b>320</b>	<b>1 560</b>	<b>1 932</b>		<b>5 272</b>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 5.18.b.** Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań  
– kalkulacja średniej stawki wynagrodzenia

Dostępne godziny pracy aktorów nie przypisanych do zadań [h] – rocznie	5 760
Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne aktorów nie przypisanych do zadań	259 200
<b>Średnia stawka za godzinę pracy aktora nie przypisanego do zadania</b>	<b>45</b>

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 5.18.c.** Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań – rozliczenie wynagrodzeń na poszczególne działania

Wyszczególnienie	Zadanie 1		Zadanie 2			Zadanie 3	Zadanie 4	Razem
	A	B	C	D	F	G		
Wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne aktorów nie przypisanych do zadań	36 000	7 200	22 500	14 400	70 200	86 940	237 240	
Koszty wynagrodzeń – niewykorzystany potencjał	21 960						21 960	
<b>Razem wynagrodzenia</b>	<b>259 200</b>						<b>259 200</b>	

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 5.19.** Rozliczenie kosztów energii elektrycznej prób

Wyszczególnienie	Zadanie 1		Zadanie 2			Zadanie 3	Zadanie 4	Razem
	A	B	C	D	F	G		
Planowany liczba godzin prób – rocznie [h]	320	0	320	0	320	320	1 280	
<b>Wskaźnik rozliczenia kosztów</b>	<b>0,25</b>	<b>0,00</b>	<b>0,25</b>	<b>0,00</b>	<b>0,25</b>	<b>0,25</b>	<b>1,00</b>	
<b>Energia elektryczna – próby</b>	<b>30 000</b>	<b>0</b>	<b>30 000</b>	<b>0</b>	<b>30 000</b>	<b>30 000</b>	<b>120 000</b>	

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5.20. Rozliczenie kosztów amortyzacji (rekwizytów, scenografii)

	Zadanie 1		Zadanie 2		Zadanie 3	Zadanie 4		Razem
	A	B	C	D	F	G		
<b>Wyszczególnienie</b>								
Zapotrzebowanie na godziny pracy aktorów – rocznie [h]	1 200	240	1 000	480	1 560	1 932		6 412
<b>Wskaźnik rozliczenia kosztów</b>	<b>0,19</b>	<b>0,04</b>	<b>0,16</b>	<b>0,07</b>	<b>0,24</b>	<b>0,30</b>		<b>1,00</b>
<b>Koszty amortyzacji (rekwizytów, scenografii)</b>	<b>34 061</b>	<b>6 812</b>	<b>28 384</b>	<b>13 624</b>	<b>44 279</b>	<b>54 838</b>		<b>182 000</b>

Źródło: opracowanie własne.

### 5.1.5. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono model zrównoważonej karty wyników, budżetu oraz rachunku kosztów dla Teatru dotowanego z środków publicznych. Po odpowiednim dostosowaniu opracowane narzędzia controllingu mogą znaleźć zastosowanie w dowolnej jednostce prowadzącej działalność teatralną.

Jak pokazuje zaprezentowany przykład, możliwe jest zastosowanie narzędzi controllingowych w instytucji kultury dotowanej z środków publicznych. Ponadto, istotna wydaje się rola tego typu rozwiązań w zarządzaniu placówkami kultury. Zaprojektowana dla Teatru Miejskiego karta wyników umożliwiła zweryfikowanie trafności przyjętych celów strategicznych oraz pozwoliła na ich kwantyfikację. Należy również podkreślić kluczową rolę karty w określaniu działań operacyjnych oraz kontroli ich realizacji. Tym samym karta stała się niezwykle ważnym narzędziem implementacji oraz kontroli realizacji przyjętych założeń strategicznych. Ważne z perspektywy zarządzania instytucją okazały się budżet oraz rachunki kosztów. Przygotowanie budżetu przede wszystkim umożliwiło zweryfikowanie wykonalności finansowej przyjętych na etapie planowanie założeń. Ponadto, budżet umożliwił porównywanie danych planowanych z rzeczywiście osiąganymi, co będzie stanowiło jeden z elementów kontroli realizacji strategii, jak również pozwoli wskazać ewentualne obszary występowania nieefektywności w zakresie zarządzania oraz wykorzystania zasobów. Ostatnie z zaprezentowanych narzędzi, rachunek kosztów, pozwolił na przeprowadzenie dogłębnej analizy efektywności finansowej poszczególnych działań oraz ich wpływu na kondycję finansową instytucji. Informacje te okazały się niezwykle pomocne w procesie zarządzania finansami Teatru.

**Podsumowując: przedstawiony przykład narzędzi controllingu stosowanych w Teatrze Miejskim w Warszawie dostarcza argumentów potwierdzających, że możliwe jest zaprojektowanie i zastosowanie systemu controllingu w instytucjach kultury. Ponadto, jak wynika z analizy korzyści, będących rezultatem zastosowania powyższych narzędzi, system controllingu ułatwia sprawne i efektywne zarządzanie nie tylko przedsiębiorstwem działającym na warunkach komercyjnych, ale również instytucją kultury finansowaną z środków publicznych.**



---

## ZAKOŃCZENIE

---

W książce podjęto próbę zdefiniowania i opracowania uniwersalnych narzędzi służących do wspierania procesów zarządczych oraz podniesienia efektywności działalności prowadzonej przez instytucje kultury. Analiza literatury przedmiotu, dostępnych badań oraz doświadczenia autora tej pracy wskazywały na zasadność opracowania i wdrożenia takich rozwiązań.

W wyniku przeprowadzonych badań literaturowych okazało się, że instytucje kultury, podobnie jak przedsiębiorstwa, powinny planować, prowadzić analizę odchylenia planów od rzeczywistych wyników i na tej podstawie wdrażać działania korygujące, prowadzące do poprawy efektywności funkcjonowania całej organizacji. Realizację powyższych zadań mogą zapewnić narzędzia stosowane w ramach systemu controllingu. **W związku z powyższym potwierdzono, że system controllingu może pełnić podobne funkcje w przedsiębiorstwach i instytucjach kultury.** Ponadto, dowiedziono, że system controllingu w instytucji kultury, podobnie jak w firmach działających na warunkach komercyjnych, powinien sprzyjać koordynacji działań podejmowanych przez organizację oraz dostarczać informacje potrzebne w procesie zarządzania oraz efektywnego wykorzystywania posiadanych zasobów. W tym miejscu warto podkreślić, że mimo zbieżności funkcji controllingu stosowanego w przedsiębiorstwach oraz instytucjach kultury, wdrożenie go w instytucji kultury wymaga jego dostosowania do specyfiki tego typu organizacji. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na różnice w definicji efektywności przedsiębiorstwa oraz organizacji typu non

profit prowadzących działalność kulturalną. W przypadku przedsiębiorstw efektywność mierzona jest wartością osiąganych wyników finansowych, natomiast w przypadku instytucji kultury nacisk kładzie się na szeroko rozumiany stopień realizacji misji, do której realizacji instytucja została powołana.

Biorąc pod uwagę konieczność przystosowania systemu controllingu do specyfiki instytucji kultury, w ramach niniejszej książki autor przedstawił działania dostosowawcze w zakresie kilku kluczowych instrumentów controllingu: zrównoważonej karty wyników, oceny opłacalności projektów, budżetowania oraz rachunku kosztów. Najważniejsze modyfikacje w zakresie zrównoważonej karty wyników dotyczą przeniesienia centralnego punktu karty z perspektywy finansowej na perspektywę klienta. Ponadto, przy określaniu celów organizacji konieczne jest uwzględnienie podrzędności ekonomicznych efektów prowadzonej działalności w stosunku do celów związanych z realizacją misji organizacji. W przypadku badania opłacalności projektów kulturalnych prowadzona analiza nie koncentruje się na określeniu finansowej racjonalności podejmowanych działań, ale na zasadności ich realizacji z perspektywy generowanych korzyści społecznych. Konieczne jest również przeprowadzenie działań dostosowawczych w zakresie budżetowania oraz ewidencji kosztów. Działania te muszą przede wszystkim uwzględniać przepisy prawa<sup>1</sup>, struktury organizacyjne instytucji oraz kontrolę gospodarności w ramach prowadzonej działalności.

W książce zaprezentowano również wyniki badań ukazujące obraz systemów controllingu stosowanych w polskich instytucjach kultury dotowanych ze środków publicznych. Uzyskane wyniki wskazują, że rządowe i samorządowe polskie instytucje kultury stosują wybrane narzędzia controllingu, jednak w większości przypadków poziom zaawansowania tych instrumentów trzeba określić jako niski lub bardzo niski.

Efektom przeprowadzonych analiz było również opracowanie modelowego systemu controllingu dla teatru. W ramach zaprezentowanych rozwiązań przedstawiono: zrównoważoną kartę wyników, budżet oraz rachunki kosztów. Zaprezentowany przykład ma wymiar praktyczny. Opracowane rozwiązania, po odpowiednim dostosowaniu, mogą znaleźć zastosowanie w dowolnej jednostce prowadzącej działalność teatralną.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240); Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).



## Załącznik 1

---

# Przykłady zastosowania zrównoważonej karty wyników w instytucjach kultury

---

## 1. Boston Lyric Opera – studium przypadku wdrożenia zrównoważonej karty wyników<sup>1</sup>

---

Boston Lyric Opera powstała z połączenia 3 małych oper. W latach 90. dynamiczny rozwój instytucji spowodował przerost nieformalnych struktur zarządczych. Przed końcem dekady stało się jasne, że konieczne jest wdrożenie sformalizowanych narzędzi planowania strategicznego. Zarząd BLO napotkał następujące problemy (Kaplan i Campbell, 2001).

- programy i wydarzenia powstawały pod wpływem zainteresowań sponsorów, z niewielkim uwzględnieniem misji organizacji,
- prowadzono niewiele analiz po spektaklach i innych wydarzeniach w celu określenia ich skuteczności,
- analiza dokonań była skoncentrowana na przychodach osiągniętych ze sprzedaży abonamentów oraz liczbie wznowień ofert sponsoringu,
- prawdziwa sztuka była wypierana przez cele związane z biznesową stroną prowadzonej działalności,
- wpływy z biletów pokrywały jedynie 40% wydatków, reszta pochodziła od darczyńców,
- darczyńcy oczekiwali wymiernych rezultatów,

---

<sup>1</sup> Na podstawie: Kaplan i Campbell (2001); Weinstein i Bukovinsky (2009).

- BLO potrzebowała przyciągnąć nową generację widzów, sympatyków, sponsorów oraz wolontariuszy.

### Budowanie zrównoważonej karty wyników w Boston Lyric Opera

Budowanie zrównoważonej karty wyników w BLO rozpoczęto w 1999 roku. Prace rozpoczęto od określenia nowej misji, która koncentrowała się na budowaniu społeczeństwa doceniającego rolę opery oraz tworzeniu nowego pokolenia artystów, widzów, sympatyków, sponsorów oraz wolontariuszy. Dyrektorka generalna, Janice Mancini Del Sesto, powołała kilka grup, w ramach których znaleźli się wewnętrzni oraz zewnętrzni interesariusze. Celem utworzonych grup było zbudowanie strategicznych planów dostosowanych do misji organizacji, przy uwzględnieniu mocnych i słabych stron organizacji. Wynikiem prac zespołów było opracowanie trzech strategicznych celów<sup>2</sup>:

- stworzenie grupy hojnych i lojalnych ludzi, wytworzenie w tej grupie poczucia własności opery oraz troski o jej przyszłość,
- budowanie reputacji BLO na scenie krajowej oraz międzynarodowej,
- dotarcie z ofertą do społeczności bostońskiej.

Dla każdego ze strategicznych celów opracowano cele z uwzględnieniem czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników. Następnie określono działania, które muszą zostać podjęte w celu osiągnięcia celów oraz miary, które będą stosowane do ewaluacji realizacji zamierzonych celów i działań.

Zbudowanie zrównoważonej karty wyników dla organizacji zajęło rok czasu. W tym czasie pracownicy na niższych szczeblach, pracujący w różnych działach opery, rozpoczęli formułowanie zrównoważonej karty wyników dla ich obszarów działalności. Karta wyników całej organizacji stanowiła dla poszczególnych jednostek organizacyjnych pewnego rodzaju drogowskaz, zgodnie z którym miały być tworzone karty dla poszczególnych działów. Karty wyników dla poszczególnych jednostek administracyjnych oper powstawały jeszcze przez kolejnych 6 miesięcy.

Proces projektowania oraz wdrażania karty wyników przebiegał płynnie i zakończył się sukcesem. Entuzjazm Del Sesto, związany ze

---

<sup>2</sup> Ibidem.

Tabela 1. Zrównoważona karta wyników dla Boston Lyric Opera

	<b>Klienci (abonentowi) oraz sprzymierzeńcy</b>	<b>Narodowe/Międzynarodowe widowiska</b>	<b>Spoleczeństwo</b>
<b>Klient</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ ukierunkowanie na lojalnych i lojalnych ofiarodawców</li> <li>■ zaangażowanie zarządu w budowanie relacji z klientem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ budowanie artystycznej reputacji w oparciu o wysokie standardy usług</li> <li>■ wprowadzenie unikalnych, wszechstronnych programów</li> <li>■ prezentacja różnorodnego repertuaru</li> <li>■ sprzyjanie współpracy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ budowanie wspólnoty społecznej</li> <li>■ koncentracja na programach edukacyjnych</li> </ul>
<b>Procesy wewnętrzne</b>	<b>Wzmacnianie relacji między klientami</b>	<b>Zapewnienie operacyjnej doskonałości</b>	<b>Wzrost rozpoznawalności marki</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ usprawnienie procesu zamawiania biletów oraz przekazywania dotacji i darowizn</li> <li>■ wzrost liczby kontaktów „twarz w twarz”</li> <li>■ poprawa systemów wspierających zarząd</li> <li>■ rozwój serwisu internetowego (w zakresie obsługi klienta oraz produktów dostępnych w sieci)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ pozyskiwanie największych talentów,</li> <li>■ rozwinięcie procesu wdrażania nowinek</li> <li>■ wzrost efektywności kosztowej oraz jakość</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ wprowadzenie wszechstronnych kampanii w zakresie public relations,</li> <li>■ rozwijanie nowych produktów i programów</li> </ul>
<b>Uczenie się i rozwój</b>	<b>Rozwój strategicznych kompetencji</b>	<b>Wzmocnienie optymalizacji realizacji strategii</b>	<b>Budowanie infrastruktury umożliwiającej wzrost organizacji</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ organizacja szkoleń dla pracowników</li> <li>■ organizacja szkoleń dla zarządu dotyczących pozyskiwania zewnętrznych źródeł finansowania</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ rozwój strategicznych planów komunikacji</li> <li>■ włączenie systemu ewaluacji stopnia realizacji celów strategicznych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ tworzenie planów zatrudniania oraz zarządzania personelem</li> <li>■ inwestowanie w technologie</li> </ul>
<b>Finanse</b>	<b>Zdrowie finansowe</b>	<b>Planowanie wzrostu</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ wzrost przychodów</li> <li>■ systematyzowanie procesów finansowych</li> <li>■ budowanie długookresowego wsparcia finansowego</li> <li>■ tworzenie długookresowych strategii inwestycyjnych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ tworzenie realnych, wiarygodnych planów</li> <li>■ wprowadzenie budżetowania długookresowego</li> </ul>	

Źródło: Kaplan i Norton (2001).

skutecznym wdrożeniem karty, rozprzestrzenił się wśród pracowników, którzy zauważali, jak działania podejmowane przez ich jednostki służą realizacji misji całej organizacji. Pracownicy docenili również przewodnik, który określał ich funkcje w organizacji, zadania oraz sposób ich realizacji. O sukcesie wdrożenia świadczy fakt, że nawet pracownicy na najniższych szczeblach struktury organizacyjnej rozumieli misję organizacji, rozumieli, jak ich działania wspierają proces realizacji strategii oraz jak wdrożenie karty wyników pomaga im doskonalić ich działania.

BLO stosuje 4–5-letni okres planowania, który obejmuje proces ewaluacji przy użyciu zrównoważonej karty wyników (tabela 1).

### Korzyści z wdrożenia zrównoważonej karty wyników w Boston Lyric Opera

Zrównoważona karta wyników nadaje się do badania efektywności działania instytucji kultury, ponieważ pozwala na włączenie niefinansowych mierników. Dla BLO, podobnie jak dla większości instytucji non profit, osiąganie korzystnych wyników finansowych nie jest celem najważniejszym. Zamiast tego organizacje analizują swoją efektywność, korzystając z takich mierników jak operacyjna wydajność lub zróżnicowanie oferty.

BLO doświadczyło, że zrównoważona karta wyników dostarcza zarówno strategicznych, jak i taktycznych korzyści. Z taktycznego punktu widzenia karta wyników dostarcza pracownikom dane dotyczące tego, w jaki sposób ich działania wspierają realizację strategii organizacji. Wspiera ich w procesie decyzyjnym oraz pomaga zintegrować działania z obszaru operacyjnego w celu zapewnienia, że podejmowane na poziomie operacyjnym działania prowadzą do realizacji celów strategicznych organizacji. Zrównoważona karta wyników wspiera również proces ciągłego doskonalenia.

Ze strategicznego punktu widzenia karta wyników pomaga Operze zintegrować działania. Jako organizacja artystyczna zatrudnia wiele twórczych osobowości, pasjonatów sztuki i kultury. Organizacja jest nasycona różnymi koncepcjami, wyobrażeniami oraz ideami. W przeszłości w organizacji brakowało formalnych mechanizmów pomagających w wyborze wartych rozważenia pomysłów. Brakowało również mechanizmów pomiaru wyników różnych projektów. Zrównoważona karta wyników dostarcza takich mechanizmów. Strategiczne cele są

jasno określone, w związku z tym nowe idee mogą być oceniane z perspektywy ich zgodności z przyjętą strategią. BLO wykorzystuje zasoby do realizacji projektów, które prowadzą do realizacji celów strategicznych organizacji. Inicjatywy, które są interesujące, ale niezgodne z przyjętą strategią, są odrzucane.

Na przykład, łatwo byłoby grać popularne, dobrze znane przedstawienie, chociaż może być to niezgodne ze strategią. W celu zapobieżenia takim sytuacjom BLO opracowała narzędzie do pomiaru korzyści z oferowanego widowiska. Analiza korzyści odbywa się poprzez przyznanie punktów w różnych kategoriach w celu pomiaru całkowitych korzyści wynikających z danej produkcji. BLO stosuje tę technikę w celu określenia zgodności planowanej produkcji ze strategią organizacji (np. mało znana sztuka żyjącego artysty może zostać wyżej oceniana niż *Don Giovanni* Mozarta).

## Podsumowanie – konkluzje

Zrównoważona karta wyników jest czymś więcej niż tylko systemem pomiaru dokonań organizacji. Pomaga przełożyć strategię na operacyjne zadania. Integruje mierniki z różnych jednostek administracyjnych w całościową strategię działania. Pomaga w komunikowaniu roli każdego pracownika w procesie realizacji strategii organizacji. Wiąże strategię z procesem budżetowania. Wdrożenie ZKW jest jednak zadaniem skomplikowanym i trudnym. W celu skutecznej implementacji konieczne jest zrozumienie i docenienie przez pracowników istoty oraz korzyści wynikających z wdrożenia.

## 2. Victoria and Albert Museum w Londynie – przykład konstrukcji zrównoważonej karty wyników<sup>3</sup>

---

Poniżej przedstawiono kształt zrównoważonej karty wyników stosowanej w Victoria and Albert Museum w Londynie.

---

<sup>3</sup> Na podstawie materiałów dostępnych na stronie <http://www.vam.ac.uk>.

## Obszar 1 – Zarządzanie

Cele główny: nie określono

Wskaźniki Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (Department for Culture Media and Sport)

- odsetek zbiorów przechowywanych w właściwych warunkach.

Wskaźniki V&A Museum:

- zakupy (liczba, wartość, znaczenie),
- wyniki i działania wynikające z corocznego audytu zbiorów,
- postęp we wdrażaniu systemów zabezpieczeń: liczba kradzieży/uszkodzeń.

## Obszar 2 – Wiedza i badania

Cel główny: nie określono

Wskaźniki Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (Department for Culture Media and Sport): nie określono.

Wskaźniki V&A Museum:

- zakres aktywności badawczej związanej ze zbiorami, dotyczącej: rozwoju galerii, wystaw, liczby publikacji, liczba stypendiów dla naukowców, liczba finansowanych zewnętrznymi środkami,
- liczba studentów współpracujących w ramach różnych programów,
- doradztwo organom publicznym (liczba tego typu działań).

## Obszar 3 – Dostęp

Cel strategiczny Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (1): zwiększenie dostępu do kultury i sportu dla dzieci, co da im szansę na rozwój ich talentów, jednocześnie zapewniając zabawę ora zadowolenie z uczestnictwa.

Cele strategiczny Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (2): zwiększenie wkładu kultury i sportu we wzbogacanie życia społeczeństwa, szczególnie poprzez wzrost liczby dostępnych muzeów i galerii.

Cel główny:

- całkowita liczba odwiedzających muzeum,
- liczba odwiedzających stronę internetową,

- liczba Brytyjczyków powyżej 16. roku życia, pochodzących z uboższych warstw społecznych, odwiedzająca muzeum,
- liczba dzieci w wieku poniżej 15. roku życia, odwiedzających muzeum,
- liczba dzieci w wieku poniżej 15. roku życia, uczestniczących w zajęciach o charakterze edukacyjnym.

Wskaźniki Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (Department for Culture Media and Sport):

- liczba dorosłych odwiedzających muzeum,
- liczba odwiedzających w wieku powyżej 60. roku życia,
- liczba powtórnych wizyt w ciągu 12 miesięcy,
- odsetek kolekcji udostępnionych do oglądania w Internecie,
- czas otwarcia muzeum,
- liczba uczestników sesji edukacyjnych (na miejscu),
- liczba uczestników sesji edukacyjnych (poza siedzibą muzeum),
- odsetek odwiedzających w wieku powyżej 16. roku życia, pochodzących z mniejszości etnicznej,
- odsetek odwiedzających w wieku powyżej 16. roku życia, pochodzących z uboższych warstw społecznych,
- liczba miejsc w Wielkiej Brytanii, do których zostały wypożyczone zbiory muzealne,
- liczba zamorskich wypożyczeń zbiorów muzealnych,
- odsetek odwiedzających usatysfakcjonowanych ofertą muzeum w stopniu dobrym lub bardzo dobrym.

Wskaźniki V&A Museum:

- liczba użytkowników (odwiedzający muzeum, uczestnicy różnych programów, odwiedzający w sieci),
- liczba odwiedzających pochodzących z uboższych warstw społecznych,
- liczba czarnoskórych Brytyjczyków oraz mniejszości etnicznych odwiedzających muzeum,
- liczba wystaw gościnnych oraz wstawa organizowanych we współpracy,
- zakres współpracy partnerskiej z regionalnymi muzeami,
- liczba wycieczek/wizyt szkół podstawowych w Muzeum,
- progres w zakresie rozwoju personelu Muzeum

## Obszar 4 – doskonałość i sprawność biznesowa

Cele strategiczny Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (3): zmaksymalizowanie udziału turystyki, sektora kreatywnego we wzroście gospodarczym.

Cele strategiczny Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (4): wzrost gospodarności, przy jednoczesnym spełnieniu oczekiwań społeczeństwa.

Cel główny:

- przychód ze sprzedaży,
- oszczędności wynikające z racjonalizacji

Wskaźniki Departamentu Kultury, Mediów i Sportu (Department for Culture Media and Sport):

- dotacja w przeliczeniu na użytkownika,
- dotacja w przeliczeniu na odwiedzającego,
- przychody z dotacji oraz od sponsorów w przeliczeniu na odwiedzającego,
- przychody nie pochodzące z dotacji w przeliczeniu na odwiedzającego,
- średnia liczba dni absencji spowodowana chorobami w przeliczeniu na jednego pracownika (z wyłączeniem długookresowych absencji)

Wskaźniki V&A Museum:

- zakres działalności podejmowanych w celu promowania, wspierania oraz rozwoju (liczba wizyt profesjonalnych nauczycieli, liczba wizyt studentów, rozwój programów),
- postęp w realizacji długoterminowych celów zrównoważonego rozwoju, (w tym redukcji emisji CO<sub>2</sub>, ograniczenie konsumpcji energii o 25%).



## Załącznik 2

---

# Badanie kosztów i korzyści społecznych generowanych przez biblioteki<sup>1</sup>

---

Poniżej przedstawiono metodologię szacowania korzyści społecznych generowanych przez biblioteki publiczne. Zaprezentowana metodologia została opisana w raporcie *Placing a Value on Public Library Services*, opracowanym przez Holta, Elliotta oraz Moore (1998).

Autorzy raportu postanowili zbadać wartość usług oferowanych przez publiczne biblioteki ich klientom oraz całemu społeczeństwu. Celem przeprowadzonego przez nich badania było opracowanie i przetestowanie w praktyce metodologii szacowania zwrotu z wpływów podatkowych przekazanych na rzecz prowadzenia bibliotek. Badanie przeprowadzono na St. Louis Public Library. Wyniki dowiodły, że 1 dolar z wpływów podatkowych przeznaczonych na obsługę bibliotek generuje 4 dolary bezpośrednich korzyści.

## 1. Analiza kosztów i korzyści: narzędzie do pomiaru korzyści bibliotek

---

Twórcy raportu uznali, że biblioteki nie mają bezpośredniego wpływu na rozwój gospodarczy. Analiza ekonomicznego wpływu instytucji na

---

<sup>1</sup> Na podstawie raportu *Placing a Value on Public Library Services*, opracowanego przez Holt, Elliotta oraz Moore (1998).

regionalną gospodarkę zależy bezpośrednio od stopnia, w jakim instytucja powoduje powstawanie „nowych” przyrostowych wydatków (np. muzea przyciągają turystów spoza regionu, którzy korzystają z hoteli, restauracji oraz sklepów). Większość bibliotek publicznych działa na lokalnym rynku, nie wpływa na wzrost ruchu turystycznego spoza regionu (w związku z tym nie przyciąga wydatków do regionu). Ze względu na lokalny charakter prowadzonej działalności większość bibliotek ma niewielki wpływ na rozwój gospodarczy regionu. Ponadto, należy zauważyć, że wypłacane wynagrodzenia oraz zakupy dokonywane przez bibliotekę „krążą” w lokalnej gospodarce. Istnienie bibliotek jest konieczne, ale nie mają one istotnego wpływu na rozwój gospodarczy. Biblioteki publiczne stanowią ważne wsparcie dla szkolnictwa na różnym poziomie nauczania, dla ośrodków akademickich i naukowych oraz społeczeństwa w zakresie jego rozwoju intelektualnego. Biblioteki – jako instytucje pełniące misję edukacyjną oraz informacyjną – stanowią ważne ogniwo rozwoju społeczeństwa, co może przekładać się na rozwój gospodarczy danego regionu.

Analiza kosztów i korzyści zastosowana w omawianym badaniu uwzględnia dwa rodzaje korzyści:

- **Korzyści bezpośrednie** – analiza kosztów i korzyści mierzy „bezpośrednią wartość” dostępu do usług bibliotecznych (biblioteka dostarcza informacji i materiałów dla bezpośrednich odbiorców – odbiorcy korzystają w sposób bezpośredni z usług oferowanych przez bibliotekę). W opracowaniu przedstawiono trzy metody pomiaru tych korzyści,
- **Korzyści pośrednie** – biblioteki generują korzyści dla osób indywidualnych lub dla społeczeństwa jako całości. Użytkownicy bibliotek otrzymują dostęp do edukacji (biblioteki umożliwiają naukę czytania, zapewniają dostęp do literatury fachowej oraz naukowej itd.) oraz różnego rodzaju informacji (np. informacji o prowadzeniu działalności gospodarczej, materiałów związanych z prowadzeniem organizacji pożytku publicznego). Te pośrednie korzyści ujawniają się, kiedy dzieci wyrastają na świadomych wyborców oraz produktywnych pracowników, kiedy rośnie poziom wykształcenia społeczeństwa lub kiedy lider miejscowej wspólnoty skutecznie działa na rzecz lokalnej społeczności.

Największym problemem w analizie kosztów i korzyści jest pomiar wartości korzyści pośrednich. Korzyści pośrednie są trudne do ziden-

tyfikowania, a jeszcze trudniejsze do oszacowania. Na przykład istnieją badania, dzięki którym oszacowano wartość korzyści społecznych wynikających z faktu, że dziecko potrafi czytać. Problemem jest jednak oszacowanie, jaka część tej korzyści powinna zostać przypisana bibliotekom publicznym.

Autorzy raportu starali się dokonać wiarygodnej oceny działalności prowadzonej przez biblioteki publiczne, charakteryzującej się:

- **Prostotą** – wnioski z przeprowadzonych badań zostały zaprezentowane w postaci zrozumiałej dla większość ludzi stopy zwrotu – komunikowano wartość bibliotek publicznych w prosty sposób (np.: za 1 dolara wpłaconego w postaci podatków, użytkownicy bibliotek otrzymają świadczenia o wartości 2 dolarów). Pomiar bezpośrednich korzyści dla użytkowników dostarcza informacji potrzebnych do wyliczenia bezpośredniej stopy zwrotu z płaconych podatków.
- **Wiarygodnością** – w analizie uwzględniono jedynie bezpośrednie korzyści dla użytkowników. Włączenie do analizy pośrednich korzyści spowodowałoby wzrost szacowanej wartości usług oferowanych przez biblioteki. Jednak, ze względu na trudności w pomiarze korzyści pośrednich, w celu zachowania wiarygodności wyliczeń pominięto wyliczenie ich wartości.
- **Bogactwem szczegółów** – w ramach badania wyznaczono korzyści z różnych usług dla poszczególnych grup odbiorców (np.: użytkownicy uzyskują większe korzyści z korzystania z książek dla dorosłych, niż korzystając z uczestnictwa w wydarzeniach kulturalnych realizowanych przez bibliotekę).

## 2. Metody mierzenia bezpośrednich korzyści

---

Przygotowanie i przeprowadzenie badania obejmowało szereg działań. Wśród nich należy wymienić:

1. **Budowę macierzy użytkowników.** Macierz miała pokazywać relację między użytkownikiem (rodzajem użytkownika) a daną usługą. Matrycę zbudowano na podstawie rozmów z pracownikami biblioteki oraz badań prowadzonych na grupach fokusowych. Wśród użytkowników zdefiniowano: zwykłych użytkowników, nauczycieli, przedsiębiorców. Do poszczególnych grup użytkowników przyporządkowano usługi, z których dana grupa korzysta.

Wśród zidentyfikowanych usług należy wymienić udostępnienie książek dla dzieci, książek dla dorosłych, filmów wideo, magazynów, gazet, encyklopedii, słowników oraz raportów branżowych.

2. **Rozwinięcie narzędzi badawczych: grupa fokusowa.** W celu sprawdzenia poprawności opracowania macierzy użytkowników oraz w celu udoskonalenia formy badania telefonicznego stworzono siedem grup fokusowych (dwie „zwykłych użytkowników”, dwie „nauczycieli”, trzy „użytkowników biznesowych”), których zadaniem było wypracowanie pytań oraz formuły prowadzenia badania telefonicznego.
3. **Wycenę nadwyżki konsumenta.** Grupa fokusowa pomogła twórcom raportu określić ceny dla poszczególnych usług oferowanych przez bibliotekę. Ostatecznie postanowiono, że będzie 15 usług, o które zostaną zapytani ankietowani. Wprowadzenie metodologii nadwyżki konsumentów wymaga pomiaru użyteczności każdej z usług oferowanych przez bibliotekę i wyceny na podstawie podobnych usług dostępnych na rynku. Jeżeli było to możliwe, zespół badawczy szukał cen dóbr i usług podobnych oferowanych przez innych dostawców. W wielu przypadkach wykorzystano informacje publikowane przez firmę Bowker<sup>2</sup>. W niektórych przypadkach działania biblioteki (takie jak np. wykłady autorów) zostały wycenione w kwocie 0, ze względu na to, że autorzy opracowania nie mogli znaleźć sposobu na wyznaczenie odpowiedniej ceny.
4. **Przygotowanie badania telefonicznego.** W ramach przygotowania się do badania telefonicznego zespół badaczy przeanalizował bazę danych czytelników biblioteki St. Louis. Uzyskano dane o 72 000 aktywnych uczestnikach (tj. tych, którzy korzystali z biblioteki w ciągu ostatnich 12 miesięcy), przebywających pod 39 444 adresami. Każdy z adresów został uznany za oddzielne gospodarstwo domowe lub instytucję. Z tej puli losowo wybrano 2 350 zwykłych użytkowników, 400 nauczycieli oraz 100 użytkowników biznesowych. Do powyższych osób wysłano listy z zapytaniem o chęć uczestnictwa w badaniu. 16% z nich wyraziło chęć przystąpienia do badania.

---

<sup>2</sup> Firma specjalizująca się w zbieraniu oraz dostarczaniu informacji o rynku wydawniczym.

W celu oszacowania wartości korzyści społecznych generowanych przez bibliotekę zastosowano metody opisane poniżej.

#### Nadwyżka konsumenta (*Consumer surplus*)

Nadwyżka konsumenta mierzy wartość będącą różnicą między tym, co konsument faktycznie płaci, a tym, co musiałby zapłacić za usługę, którą otrzymał. Chociaż usługi biblioteczne są zazwyczaj wolne od opłat, klienci muszą wykonać wysiłek, poświęcić czas na uzyskanie dostępu do usług. Ten czas oraz wysiłek stanowią cenę dla klienta. Ponadto wiele alternatywnych usług jest sprzedawanych na wolnym rynku. Na przykład klienci mogą kupować książki zamiast je wypożyczać.

Bazując na takich założeniach, naukowcy podjęli działania w celu oszacowania nadwyżki konsumenta wynikającej z korzystania z usług biblioteki. W ankiecie telefonicznej ankietarzy pytali klientów biblioteki o liczbę książek, jaką wypożyczyli, liczbę książek, jakie zakupili oraz liczbę dodatkowych książek, jakie kupiliby, gdyby nie mogli ich wypożyczyć. Porównując liczbę książek, którą klienci pożyczycy w bibliotece, z liczbą książek, jaką kupiliby po cenach ustalonych na rynku, można obliczyć wartości wypożyczanych materiałów ponad koszty podróży oraz czasu związanego z korzystaniem z biblioteki. Wartość ta jest podana w wartościach pieniężnych (stanowi korzyści netto wynikające z przywileju możliwości wypożyczania książek). Takie wyliczenie może być opracowane dla każdego klienta oraz każdej usługi. Szacunki mogą zostać zsumowane w celu wyznaczenia całkowitej wartości bezpośrednich korzyści.

Korzyści obliczone zgodnie z metodologią nadwyżki konsumenta dały wartość 168 652 859 dolarów. Kalkulacji tej kwoty dokonano, uwzględniając jedynie zwykłych użytkowników. Biorąc pod uwagę, że podatki płacone na utrzymanie biblioteki wynoszą ponad 15 300 000 dolarów, oszacowano, że za 1 dolara podatków użytkownicy biblioteki otrzymują ponad 10 dolarów korzyści.

#### Wycena warunkowa (*Contingent valuation*)

W tym przypadku zostały zastosowane dwie alternatywne metody. Gotowość do zapłaty (*willingness-to-pay*) (WTP) oraz „gotowość przyjęcia rekompensaty” (*willingness-to-accept*) (WTA):

- ***Willingness-to-accept* (gotowość do przyjęcia rekompensaty).**

W celu zbadania gotowości do przyjęcia zadano ankietowanym następujące pytanie:

„Kolejne pytanie jest hipotetyczne, ale bardzo ważne. Proszę poświęcić chwilę, aby zastanowić się przed udzieleniem odpowiedzi: Załóżmy, że przeprowadzono referendum w sprawie zamknięcia bibliotek publicznych. Zgodnie z wynikami referendum wszystkie biblioteki publiczne w regionie zostaną zamknięte, a oszczędności budżetowe zostaną przeznaczone na obniżenie podatków lub płatności dokonywanych na rzecz gospodarstw domowych. Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, czy głosowałbyś za zamknięciem bibliotek, jeżeli oszczędności podatkowe lub płatności na rzecz gospodarstw domowych byłyby w granicach (proszę podać przedział od–do)?”.

Większość udzielonych odpowiedzi znalazła się w przedziale od 1 do 100 dolarów (były również odpowiedzi wskazujące ponad 2 500 dolarów). Kiedy uwzględniono wszystkie odpowiedzi, oszacowano, że wartość korzyści wynosi 109 700 000 dolarów (1 dolar podatków daje zwrot w postaci 7 dolarów korzyści). Problem z wnioskowaniem dotyczącym uzyskanych wyników polega na tym, że bardzo mała liczba respondentów udzieliła odpowiedzi na pytanie (88% ankietowanych odmówiło odpowiedzi na pytanie, jedynie 12% było skłonnych rozważyć możliwość zamknięcia biblioteki – głosowali w referendum przeciwko zamknięciu biblioteki).

- ***Willingness-to-pay (gotowość do płacenia)***. Pytając o gotowość, ankierzy zadali następujące pytanie dotyczące gotowości do zapłaty:

„Omawiamy korzyści gospodarstwa domowego. Załóżmy jednak, że biblioteki publiczne nigdy nie istniały, a w związku z tym również podatki płacone na biblioteki nigdy nie występowały. Ile dolarów podatków lub opłat Twoje gospodarstwo domowe byłoby w stanie zapłacić celu utworzenia biblioteki St. Louis? Proszę zaokrąglić wynik do pełnych 100 dolarów”.

Zespół badaczy oszacował, że wartość korzyści obliczona tą metodą wynosi 15 170 000 dolarów (1 dolar korzyści za 1 dolar podatków).

### Koszty czasu

Ze względu na to, że czytelnicy muszą zadać sobie trud oraz poświęcić czas, aby uzyskać dostęp do zbiorów bibliotecznych, wartość korzyści generowanych przez bibliotekę musi być co najmniej tak wysoka jak

wartość poświęconego czasu w celu uzyskania dostępu do jej dóbr. Szacując czas, potrzebny, aby dotrzeć do biblioteki, twórcy raportu chcieli uzyskać trzeci pomiar wartości usług oferowanych przez biblioteki.

Każda z zaprezentowanych metodologii szacowania korzyści ma swoje zalety i wady. Najlepiej byłoby, aby trzy metody dostarczyły takich samych wyników. W przypadku braku takiej zbieżności, alternatywne metody zapewniają szeroki zakres wartości, na podstawie których można wnioskować na temat wysokości korzyści.

Trzecia metoda zastosowana szacowania korzyści to metoda kosztów czasu alternatywnego, zgodnie z którą wyceniono, że wartość korzyści wynosi 86 800 000 dolarów lub 5,5 dolara za 1 dolara wpłaconego w postaci podatków. W celu ustalenia kosztu czasu poświęconego na korzystanie z biblioteki posłużono się danymi o dochodach osób korzystających z biblioteki. Czas pozostania w domu dla młodzieży został wyceniony poniżej wartości minimalnego wynagrodzenia, a czas dzieci wyceniono na 0. Podsumowując: trzy zastosowane metody dały inne wyniki.

## Udoskonalenie szacunku nadwyżki konsumenta

Jeżeli wyniki badań byłyby idealne, wartości pochodzące z każdego z czterech pomiarów dokonanych za pomocą trzech metod dałyby dane liczbowe, które byłyby do siebie zbliżone. Takie wyniki spowodowałyby większy komfort naukowców, związany z wiarygodnością uzyskanych wyników. Ze względu na to, że uzyskano znacznie różniące się wyniki, podjęto próbę ponownego przebadania „zwykłych użytkowników”.

Zespół badaczy był zaniepokojony wysoką wartością nadwyżki konsumentów. W tym przypadku twórcy raportu uważali, że ankietowani przeszacowali wartość usług, jaką zakupiliby, gdyby biblioteki nie istniały. Analiza danych wykazała, że wielu respondentów uwzględniło nie tylko zakupy dokonane w celu zastąpienia usług bibliotecznych, ale również zakupy dodatkowe. Doprecyzowano pytania i przeprowadzono kolejne badanie. Wartość korzyści uzyskanych tym razem wyniosła 47 000 000 dolarów (1 dolar podatków daje 3 dolary korzyści).

## Pomiar korzyści dla nauczycieli oraz przedsiębiorców

W szacowaniu korzyści nauczycieli zastosowano wycenę warunkową. Nauczyciele zostali poproszeni o oszacowanie, o ile musiałyby wzrosnąć

ich budżet, aby byli w stanie dostarczyć usługi na tym samym poziomie przy założeniu, że nie istniałyby publiczne biblioteki (metodologia WTA, *willingness-to-accept* – gotowość do przyjęcia). W przeciwieństwie do zwykłych użytkowników nauczyciele nie mieli problemów z udzieleniem odpowiedzi na to pytanie. Wydawało się, że mają wiedzę na temat kosztów nabycia materiałów oraz usług zastępczych. Wartość korzyści wyceniono na 13 000 000 dolarów.

Ocena korzyści użytkowników biznesowych okazała się bardziej skomplikowana. Zastosowano kilka metod: usług zastępczych, WTA i WTP. Pomimo zastosowania trzech grup fokusowych do kształtowania pytań, respondenci mieli rzeczywiste trudności w zidentyfikowaniu i wycenie usług zastępczych. Ankietowani niechętnie odpowiadali na pytanie, ile ich przedsiębiorstwa są skłonne zapłacić w postaci podatków w celu wsparcie usług oferowanych przez biblioteki. Bardziej otwarci byli, odpowiadając na pytanie, jaki koszty musieliby ponieść w celu skompensowania strat związanych z rezygnacją z korzystania z usług bibliotecznych. Ostatecznie do pomiaru korzyści zastosowano metodę WTA, uzyskując wartość korzyści w wysokości 7 000 000 dolarów.

Sumując korzyści zwykłych uczestników, przedsiębiorców i nauczycieli, można uzyskać następujące wartości korzyści generowanych przez biblioteki:

1. Nadwyżka konsumenta + przedsiębiorcy + nauczyciele =  $(47 + 7 + 13) = 67$  mln dolarów.
2. WTA + przedsiębiorcy + nauczyciele =  $(136 + 7 + 13) = 156$  mln dolarów.
3. WTP + przedsiębiorcy + nauczyciele =  $(15 + 7 + 13) = 35$  mln dolarów.
4. Koszty czasu pracy + przedsiębiorcy + nauczyciele =  $(90 + 7 + 13) = 110$  mln dolarów.

Twórcy raportu uważają, że metodologia opracowana do szacowania korzyści biblioteki St. Louis może zostać zastosowana w przypadku innych bibliotek, jednak konieczne będzie podjęcie działań związanych z dostosowaniem metodologii do konkretnej organizacji – np. konieczne jest zweryfikowanie grup użytkowników – projekt nie uwzględniał użytkowników biblioteki nieposiadających kart członkowskich.



---

## Bibliografia

---

- American Association of Museums (1996). *New visions: Tools for change in museums*, Washington, DC: AAM Publications.
- Ames P.J. (1990). *Breaking new grounds. Measuring museums' merits*, „Museum Management and Curatorship”, nr 9.
- Aktywne domy kultury (2009). Warszawa, [http://nck.pl/media/attachments/302375/aktywne\\_domy\\_kultury.pdf](http://nck.pl/media/attachments/302375/aktywne_domy_kultury.pdf)
- Analiza kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych: Przewodnik (2003). Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna – Polityka Regionalna.
- Baeker G. (1998). *A Review of Basic Concept and Issues. Paper Presented at Great Performance: Performance Measures in Museums and Other Cultural Organizations*, Conference of Canadian Museums Association, Toronto, 30–31 January.
- Baker M. (1998). *Estimating the value of the social benefits to visitors in a large art gallery*, „International Journal of Heritage Studies”, nr 3(4), s. 230–252.
- Banach W. (2009). *O trudnościach polskich reform*, [w:] J. Sójka, M. Poprawski, P. Kieliszewski, *Instytucje upowszechniania kultury w XX wieku. Przeżytek czy nowa jakość?*, Bogucki Wydawnictwo Naukowe, Poznań.
- Baran J., Pietrzak M. (2007). *Analiza efektywności wybranych branż polskiego agrobiznesu bazująca na metodzie DEA*, Rocz. Nauk. nr 3, seria 9.
- Basso A., Funari S. (2004). *A Quantitative approach to evaluate the relative efficiency of museums*, „Journal of Cultural Economics”, nr 28.
- Beck G. (1998). *Controlling*, Fachverlag Dr Sandmann, Alling.
- Bedate A., Heerrero L., Sanz J. (2004). *Economic valuation of the cultural heritage: application to four case studies in Spain*, „Journal of Cultural Heritage”, nr 5, s. 101–111.
- Bendixen P. (2001). *Wprowadzenie do ekonomiki kultury i sztuki*, Wydawnictwo UJ, Kraków.

- Bernais J., Ingram J. (2005). *Controlling personalny i koszty pracy*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Byrnes W.J. (2009). *Management and the Arts*, Focal Press.
- Bielski M. (1997). *Organizacje. Istota, struktury, procesy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Black B., Crann M. (2000). *Mass observation of the public library*. Library and Information Commission. LIC research report 69, London.
- Boardman A.E., Greenberg D.H. i inni (2001). *Cost-benefit analysis. Concepts and practice*, Prentice Hall, New Jersey.
- Borkowski B., Dudek H., Szczęsny W. (2004). *Ekonometria, wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Borowiec L. (2007). *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Borowiecki R. (1999). *Ocena prywatyzowanego przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji”, nr 2.
- Bourriaud N. (1998). *Esthétique relationnelle*, Les presses du réel, Dijon.
- Braden J.B., Kolstad C.D. (1991). *Measuring the Demand for Environmental Quality*, North Holland, Amsterdam.
- Brooks A.C. (2006). *Efficient Nonprofits?*, „Policy Studies Journal”, nr 3(34).
- Bryson J.M. (1988). *A Strategic Planning Process for Public and Non-profit Organizations*, „Long Range Planning”, nr 1(21), s. 73–81.
- Bryson J.M., Einsweiler R.C. (red.) (1988). *Strategic Planning for Public Purposes-Concepts, Tools and Cases*, „The Planners’ Press of the American Planning Association”, Chicago, IL and Washington, D.C.
- Bryson J., Usherwood B., Streatfield D. (2002). *South West Museums Archives and Libraries social impact audit*, South West Museums Council, Taunton.
- Brzezin W. (2001). *Controlling. Modele teoretyczno – normatywne do zastosowania w przedsiębiorstwach polskich*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa.
- Buchloh B. (2000). *Neo-avant garde and culture industry: Essays on European and American art from 1955 to 1975*, MIT Press, Cambridge, Mass.
- Building better library services: learning from audit, inspection and research* (2002). Audit Commission, [http://www.auditcommission.gov.uk/publications/fair\\_libraries.shtml](http://www.auditcommission.gov.uk/publications/fair_libraries.shtml), London.
- Burszta W., Duchowski M., Fatyga B., Nowiński J., Pęczak M., Sekuła E., Szlendak T. (2009). *Raport o stanie i zróżnicowaniach kultury miejskiej w Polsce*, Raport opracowany na zlecenie MKiDN, Warszawa.
- Byrnes W.J. (2009). *Management and the Arts*, Focal Press.
- Cameron K.S. (1981). *Domains of Organizational Effectiveness in Institutions of Higher Education*, „Academy of Management Journal”, nr 24, s. 50–63.
- Cameron K.S. (1982). *The Relationship Between Faculty Unionism and Organizational Effectiveness*, „Academy of Management Journal”, nr 25, 6–24.
- Castells M. (1999). *The Power of Identity*, Blackwell, Oxford.

- Chachula D. (2009). *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*, Difin, Warszawa.
- Charnes A., Cooper W.W., Rhodes E. (1978). *Measuring the Efficiency of Decision Making Units*, „European Journal of Operational Research”, nr 2.
- Christiansen J.K., Skærbæk P. (1997). *Implementing budgetary control in the performing arts: games in the organizational theatre*, „Management Accounting Research” nr 8, s. 405–438.
- Clawson M., Knetsch J.L. (1966). *Economics of Outdoor Recreation*, Johns Hopkins University Press, Baltimore.
- Connolly T., Conlon E., Deutsch S. (1980). *Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach*, „Academy of Management Review”, nr 5, s. 211–217.
- Copeland T., Koller T. i Murrin J. (1990). *Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies*, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Cultural Policies in Europe: a compendium of basic facts and trends* (2005). Council of Europe/ERICarts, www.culturalpolicies.net.
- del Barrio M.J., Herrero L.C., Sanz J.A. (2009). *Measuring the efficiency of heritage institutions: A case study of a regional system of museums in Spain*, „Journal of Cultural Heritage”, nr 10, s. 258–268.
- Diouf M., Średziński, P. (2012). *Raport: Integracja przez kulturę i wzajemne poznanie*, Fundacja „Afryka inaczej”, Warszawa.
- Dobija M. (2001). *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dobija M. (2002). *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Dodd J., Sandell R. (2001). *Including museums: perspectives on museums, galleries and social inclusion*, Research Centre for Museums and Galleries, University of Leicester, Leicester.
- Drucker P.F. (2002). *Myśli przewodnie Druckera*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa.
- Drury C. (2008). *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning Inc., London.
- Drury C. (1995). *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
- Drury C. (1996). *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN – Chapman & Hall, Warszawa.
- Dyczewski L. (1993). *Kultura polska w procesie przemian*, KUL, Lublin.
- Economic contribution of museums in the South West* South West Museums Council, Taunton 2000.
- Ernst E., J.I. Rand J.I., Stevinson C. (1998). *Complementary therapies for depression: an overview*, Department of Complementary Medicine, School of Postgraduate Medicine and Health Sciences, University of Exeter, Exeter.
- Extra class* (2000). Education Extra, <http://www.educationextra.org.uk/download/extraclass.pdf>, London.
- Institucje Kultury w Polsce w 2009 r.* (2010). Warszawa.

- Famielec, J. (1999). *Straty i korzyści ekologiczne w gospodarce narodowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Feliks J., Kowal B. i Kowal D. (2011). *Strategiczna karta wyników jako logistyczne narzędzie wspomagania implementacji strategii w uczelni wyższej*, Instytut Logistyki i Magazynowania, Poznań.
- Fernand, M. (1994). *Determining the size of museum subsidies*, „Journal of Cultural Economics”, nr 18.
- Fiedler, R. (2001). *Controlling von Projekten*, Friedr. Vieweg & Sohn Verlagsgesellschaft, Braunschweig–Wiesbaden.
- Filipiak, M. (2000). *Socjologia kultury. Zarys zagadnień*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Freeman, A. (1979). *The benefits of environmental improvement. Theory and practice*, John Hopkins University Press for Resources for the Future Inc., Baltimore, M.D., London.
- Freeman A.M. (1993). *The measurement of environmental and resource values. Theory and methods*, Resources for the future, Washington D.C.
- Forbes D.P. (1998). *Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977 to 1997*, „Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly”, nr 2(27).
- Fortin A. (2000). *Nouveaux territoires de l'art. Régions, réseaux, place publique*, Éditions Nota bene, Québec.
- Fox H. (2006). *Beyond the Bottom Line: Evaluating Art Museums with the Balanced Scorecard*, University of California, San Diego.
- Gajdka J., Walińska E. (1998). *Zarządzanie finansowe. Teoria i praktyka. Tom 2*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Gallagher K., Weinberg C.B. (1991). *Coping with success: new challenges for non profit marketing*, „Sloan Management Review”, nr 33(1).
- Garbusewicz W, Kamela-Sowińska A. Poetschke H. (2000). *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Gardiner M., Fox A., Knowles F., Jeffrey D. (1996). *Learning improved by arts training*, „Nature”, nr 381.
- Gerald M. (2006). *Muzeum jako przedsiębiorstwo. Łatwo i przystępnie o zarządzaniu instytucją kultury*, Fundacja Aletheia, Warszawa.
- Gierszewska G., Romanowska M. (2003) *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Gilhespy I. (1999). *Measuring the Performance of Cultural Organizations: A Model*, „International Journal of Arts Management”, nr 1(2), s. 38–52
- Gilhespy I. (2001). *The Evaluation of Social Objectives in Cultural Organizations*, „International Journal of Arts Management”, nr 1(4), 48–57
- Ginsburgh A., Throsby D. (2006). *Handbook of The Economics Art and Culture*, Elsevier, Oxford.
- Głowacki, J., Hausner, J., Jakóbiak, K., Markiel, K., Mituś, A., Żabiński, M. (2009). *Finansowanie kultury i zarządzanie instytucjami kultury*, Raport opracowany na zlecenie MKiDN, Warszawa.

- Goliszewski J. (1991). *Controlling operacyjny*, „Przegląd Organizacji”, nr 7.
- Greenhalgh L., Landry C., Worpole K. (1993). *Borrowed time? The future of public libraries in the UK*, Comedia, Bournes Green.
- Greiling D. (2010). *Balanced scorecard implementation in German non-profit organisations*, „International Journal of Productivity and Performance Management”, nr 6(59), s. 543–546.
- Haber A., Szałaja M. (red.) (2008). *Środowisko i warsztat ewaluacji*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa.
- Hagoort G. (1997). *Przedsiębiorczość w kulturze. Wprowadzenie do zagadnień zarządzania w kulturze*, Wydawnictwo UJ, Kraków.
- Hanley N., Spash C.L. (1993). *Cost-benefit analysis and the environment*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Hansen T.B., Christoffersen H., Wanhill S. (1998). *The economic evaluation of cultural and heritage projects: conflicting methodologies*, „Tourism, Culture & Communication”, nr 1, s. 27–48.
- Hausman J.A. (1993). *Contingent Valuation: A Critical Assessment*, North-Holland, Amsterdam.
- Hawthorne E. (2002). *Museum Fever and Represent: lessons for working with young people in museums*, West Midlands Regional Museums Council, <http://www.resource.gov.uk/action/learnacc/feverrep.pdf>.
- Heciak S. (2007). *Budżet zadaniowy – nowa koncepcja w samorządowych finansach publicznych*, Samorzad.infor.pl.
- Heilbrun J., Grey C.H. (2001). *The Economics of Art and Culture*, Cambridge University Press, New York.
- Herrero L.C. (2001). *Economía del Patrimonio Histórico*, „Economía de la Cultura”, nr 792, s. 151–168.
- Holden J. (2006). *Cultural value and the crisis of legitimacy*, Demos, London.
- Holt G.E., Elliott D., Moore A. (1998), *Placing a value on public library services*, St. Louis Public Library, St. Louis, MO:; <http://slpl.lib.mo.us/libsrc/restoc.htm>.
- Horvath P. (1990). *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Hotelling H. (1947). *The Economics of Public Recreation*, The Prewitt Report, National Parks Service, Washington.
- Hutter M., Rizzo I. (1997). *Economics Perspectives on Cultural Heritage*, MacMillan Press Ltd., Basingstoke.
- Ilczuk D., Misiąg W. (2003). *Finansowanie kultury i organizacja działalności kulturalnej w gospodarce rynkowej*, Gdańsk.
- Jackson J.M. (1991). *Performance indicators: promises and pitfalls*, [w:] S. Pearce (red.), *Museums Economics and the Community*, Athlone Press, London.
- Jaruga A., Nowak W., Szychta A. (2001). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Jędralska K. (2003). *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem międzynarodowym*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

- Jeżowski P. (red.) (2009). *Metody szacowania korzyści i strat w dziedzinie ochrony środowiska i zdrowia*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kania D., Dreliszka E. (2003). *Rachunek zysków i strat*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Kanter R.S., Summers D.V. (1987). *Doing Well While Doing Good: Dilemmas of Performance Measurement in Nonprofit Organization and the Need for a Multiple-Constituency Approach*, [w:] W.W. Powell (red.), *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*, Yale University Press, New Haven.
- Kaplan R.S. (1999). *Strategic performance measurement in non-profit and governmental organizations*, „Social Enterprise Series”, nr 11, Working Paper H374, Harvard Business School, Boston, s. 99–103.
- Kaplan R.S. (2001). *Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations*, „Nonprofit Management & Leadership”, nr 3(11), 357–361.
- Kaplan R.S., D. Campbell (2001). *Boston Lyric Opera*, Harvard Business School, Cambridge, MA.
- Kaplan R.S. (2002). *Balanced scorecard and nonprofit organizations*, Balanced Scorecard Report, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (1996). *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2000). *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*, „Harvard Business Review”, September–October.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *Strategiczna Karta Wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Harvard Business School Press, Centrum Informacji Menadżerskiej, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *Strategy-Focused Organizations: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*, „Accounting Horizons”, nr 1(15), s. 87–104
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001). *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, „Accounting Horizons”, nr 2(15), s. 147–160.
- Karna W.J. (2008). *Zmiany w zarządzaniu publicznymi instytucjami kultury*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Kisielewska M. (2005). *Charakterystyka wybranych metod pomiaru efektywności bazujących na krzywych efektywności*. „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, nr 4.
- Klein A. (2007). *Der excellente Kulturbetrieb*, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden.
- Klein A. (2005). *Kultur-Marketing. Das Marketingkonzept für Kulturbetriebe*, 2., akt. Aufl., München.

- Komunikat GUS w sprawie skorygowanego szacunku wartości nominalnej produktu krajowego brutto za lata 2010–2011 z dnia 28 września 2012 r., dostępny na stronie internetowej GUS.
- Kowal B. (2009). *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie realizacji strategii w przedsiębiorstwie górniczym węgla kamiennego*, rozprawa doktorska, Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica, Wydział Zarządzania, Kraków.
- Kowalik S. (1994). *Szkic o koncepcjach socjalizacji*, [w:] J. Brzeziński i L. Witkowski, *Edukacja wobec zmiany społecznej*, Poznań–Toruń.
- Koźmiński A., Piotrowski W. (1999). *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Krawczyk W. (2005). *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Krzysztofek K. (2000). *Polityka kulturalna i zarządzanie przestrzenią kultury w miastach zachodnioeuropejskich. Wnioski dla Warszawy*, Kultura w Warszawie. Ekspertyzy, Zarząd Miasta Stołecznego Warszawy, Warszawa.
- Kultura w 2008 r.* (2008). GUS, Warszawa.
- Kultura w 2010 r.* (2010). GUS, Warszawa.
- Kusak A. (2004). *Płynność finansowa. Analiza i sterowanie*. Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Kushner R., Poole P. (1996). *Exploring Structure-Effectiveness Relationships in Nonprofit Arts Organizations*, „Nonprofit Management and Leadership”, nr 2(7), 119–136
- Lampel J., Lant T., Shamsie J. (2000). *Balancing Act: Learning from Organizing Practices in Cultural Industries*, „Organization Science”, nr 3(11), 263–269.
- Lachnit L. (1994). *Controllingkonzeption für Unternehmen mit Projektleistungstätigkeit*, Verlag Franz, München.
- Liessmann K. (1997). *Gabler Lexikon Controlling und Kostenrechnung*, Gabler, München.
- Lin N. (2001). *Social Capital*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Lines M. (1996). *Dynamika i niepewność*, [w:] *Ekonomia środowiska i zasobów naturalnych*, Wydawnictwo Krupski i S-ka, Warszawa.
- Linley R., Usherwood B. (1998). *New measures for the new library: a social audit of public libraries*, British Library Research and Innovation Centre, BLR&I report 89, <http://panizzi.shef.ac.uk/cplis/newmeasures.pdf>, London.
- Ligus M. (2010). *Efektywność inwestycji w odnawialne źródła energii. Analiza kosztów i korzyści*, Wydawnictwa Fachowe CeDeWu, Warszawa.
- Lipka A. (2000). *Strategie personalne firmy*, Biblioteka Menedżera, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Mairesse F., Vanden Eeckaut P. (2002). *Museum Assessment and FDH Technology: Towards a Global Approach*, „Journal of Cultural Economics”, nr 26.

- Major A. (1998). *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Wyd. Semper, Warszawa.
- McAlpine J. (2000). *Impacts: a meta-analysis of the museum project Loans for a New Millennium*, Reading: Reading Museum Service, 2002; *Extra class*, Education Extra, <http://www.educationextra.org.uk/download/extraclass.pdf>, London.
- Malatyńska-Stankiewicz A. (2005). *Państwowe znaczy bogate*, „Dziennik Polski”, nr 7.
- Malinowska E., Misiąg W., Niedzielski A., Pancewicz J. (1999). *Zakres sektora publicznego w Polsce*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa.
- Mann R., Mayer E. (1996). *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice.
- Marciniak S. (2008). *Controlling. Teoria. Zastosowania*, Difin, Warszawa.
- Marciniak S., Żmijewski Z. (1996). *Projekt systemu controllingu w Warszawskich Zakładach Mechanicznych PZL-WZM*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw”, nr 2.
- Markandya A., Pearce D. (1988). *Environmental considerations and the choice of the discount rate in developing countries*, The World Bank, Environment Department Working Paper, UK.
- Matarasso F. (1998). *Beyond book issues: the social potential of library projects*, British Library Research and Innovation Centre. BLR&I report 87, London.
- Matarasso F. (1996). *Defining Value: Evaluating Arts Programmes, The Social Impact of the Arts: Working Paper 1*, Comedia, Bournes Green.
- Matt G. (2006). *Muzeum jako przedsiębiorstwo. Łatwo i przystępnie o zarządzaniu instytucją kultury*, Fundacja Aletheia, Warszawa.
- Matuszewicz J. (2000). *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa.
- Mazurek J. (2003). *Reforma administracyjna państwa – rola samorządu – decentralizacja*, [w:] *Spoleczne i ekonomiczne uwarunkowania rozwoju kultury*, II Ogólnopolski Kongres „Kultura–Media–Gospodarka”, Wydawnictwo NCK, Kraków–Warszawa.
- Mayer E. (1993). *Controlling-Konzepte*, Verlag Dr Th. Gabler, Wiesbaden.
- McAlpine, J. (2002). *Impacts: a meta-analysis of the museum project Loans for a New Millennium*, Reading: Reading Museum Service.
- McCarthy K.F., Ondaatje E.H., Zakaras L., Brooks A. (2004). *Gift of the Muse. Reframing the Debate About the Benefits of the Arts*, RAND Corporation, Santa Monica.
- McClure C. (2002). *Economic benefits and impacts from public libraries in the State of Florida*. FL: Information Use Management and Policy Institute, <http://dlis.dos.state.fl.us/bld/finalreport>, Tallahassee.
- Mielcarz P., Wnuczak P. (2009). *Szacowanie zapotrzebowania na środki płynne z uwzględnieniem specyfiki wyceny sprawozdawczej – zaawansowane techniki planowania kapitału obrotowego*, [w:] M. Sierpińska, *Zarządzanie finansami we współczesnych przedsiębiorstwach, Tom 1 Controlling i ocena sytuacji finansowej*, Vizja Press & IT, Warszawa.



- Mitchell R.C., Carson R.T. (1989). *Using Surveys to Value Public Goods: The Contingent Valuation Method*, DC: Resources for the Future, Washington.
- Miś A. (2002). *Analiza zasobów ludzkich w organizacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Moeltner K. (2003). *Dressing aggregation bias in zonal recreation models*, „Journal of Environmental Economics and Management”, nr 45, s. 128–144.
- Moll A. (1999). *Marketing-Management*, [w:] A. Moll, *Soziokulturelle Zentren im Umbruch*, Essen.
- Moorhouse J.C., Smith M.S. (1994). *The market for residential architecture: 19th century row house in Boston South End*, „Journal of Urban Economics”, nr 35, 267–277.
- Morgan N.A., Clark B.H., Gooner R. (2002). *Marketing productivity, marketing audits, and systems for marketing performance assessment integrating multiple perspectives*, „Journal of Business Research”, nr 55(5).
- Morris A., Hawkins M., Sumsion J. (2000). *The economic value of public libraries*, LIC research report 89, London.
- Nahotko S., Ayyoub S. (2002). *Budżetowanie operacyjne i finansowe w przedsiębiorstwie. Metody i przykłady*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp. z o.o., Bydgoszcz.
- Narodowa Strategia Rozwoju Kultury na lata 2004–2013 (2004). Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Warszawa.
- Narucka H. (2005). *Domy kultury jako placówki kulturalno-oświatowe*, [http://www.sp11.waw.pl/szkola/wybieranie\\_publicacji.php?id\\_publicacji=7](http://www.sp11.waw.pl/szkola/wybieranie_publicacji.php?id_publicacji=7).
- Niedbała B. (2008). *Controlling w przedsiębiorstwie zarządzanym przez projekty*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Niven P.R. (2003). *Balanced Scorecard for Government and Nonprofit Agencies*, John Wiley, Hoboken.
- Nowak E. (1996). *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Nowak M. (2007). *Controlling działalności marketingowej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E. (2009). *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E. (2011). *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa.
- Nowak E. (red.) (1999). *Budżetowanie kosztów*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Nowak E. (red.) (2003). *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
- Nowak E. (red.) (2008). *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Oeppen R.P. (2003). *Phasenorientiertes Controlling in bauausführenden Unternehmen*, Deutscher Universitäts-Verlag – GWV Fachverlage, Weisbaden.
- Oppen W., Nimkoff W. (1947). *Handbook of Sociology*, London.

- Opaluch J. (1996). *Rynkowe metody wyceny ekonomicznej*, [w:] G. Anderson i J. Śleszyński (red.), *Ekonomiczna wycena środowiska przyrodniczego*, Ekonomia i Środowisko, Białystok.
- Ossadnik W. (1996). *Controlling*, Oldenbourg Verlag, München.
- Palmer J.P. (2002). *Bread and circuses: The local benefits of sports and cultural businesses*, C.D. Howe Institute Commentary, nr 161, Toronto.
- Panfil M., Szablewski A. (2006). *Metody wyceny spółki perspektyw klienta i inwestora*, Poltext, Warszawa.
- Paulus O. (1996). *Museums efficiency*, [w:] *Fourth European Workshop on Efficiency and Productivity Analysis*, Université catholique du Louvain.
- Paulus O. (2003). *Measuring museum performance: A Study of Museums in France and the United States*, „International Journal of Arts Management”, nr 6(1), s. 50–63.
- Pearce D., Turner R. (1990). *Economics of natural resources and the environment*, BPC Wheatons LTD, Exert.
- Peemöller H.V. (1990). *Controlling – Grundlagen und Einsatzgebiete*, Verlag Neue Wirtschaftst-Briefe, Berlin.
- Penc J. (1997). *Leksykon biznesu*, Placet, Warszawa.
- Phillips W. (1998). *Don't do strategic planning first mBriefs by QM2.org*, <http://www.qm2.org>
- Pietrzak U. (2011). *Budżet zadaniowy i wydatki strukturalne w instytucjach kultury*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Pignataro G. (2002). *Measuring the efficiency of museums: A case study in Sicily*, [w:] I. Rizzo i R. Towse, *The Economics of Heritage: A Study in the Political Economy of Culture in Sicily*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Plaza B. (2000). *Evaluating the influence of a large cultural artifact in the attraction of tourism: the Guggenheim Museum Bilbao Case Study*, „Urban Affairs Review”, nr 36(2), s. 264–274.
- Pluta W. (1999). *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Pocztowski A. (1996). *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Ossolineum, Kraków.
- Portney P.R. (1994). *Contributions to a Symposium on Contingent Valuation*, „Journal of Economic Perspectives”, nr 8(4), 3–64.
- Prawelska-Skrzypek G. (2005). *Główne tendencje zmian w funkcjonowaniu sektora kultury w miastach w latach 2000–2003*, Instytut Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Proctor R., Usherwood B., Sobczyk G. (1996). *What do people do when their public library service closes down? An investigation into the impact of the Sheffield Libraries strike*, British Library Research and Development Department. BLRDD report 6224, <http://panizzi.shef.ac.uk/cplis/sheffieldstrikereport.pdf>, London.
- Professional Practices in Art Museums (2001). Association of Art Museum Directors, New York 2001.
- Provins A., Ozdemiroglu E., Jones H., Pearce D., Mourato S., Chowne P. (2005). *Valuation of the Historic Environment: The scope for using*

- results of valuation studies in the appraisal and assessment of heritage-related projects and programmes*, Report, London.
- Przewodnik do analizy kosztów i korzyści projektów inwestycyjnych. Fundusze strukturalne, Fundusz Spójności oraz Instrument Przedakcesyjny (2008). Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Polityki Regionalnej.
- Radzikowski W., Wierzbiński J. (1999). *Controlling. Koncepcje – Metody – Zastosowanie*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń.
- Rappaport A. (1986). *Creating Shareholders Value: a guide for Managers and Investors*, Simon&Schuster, Inc., New York.
- Rappaport A. (1999). *Wartość dla akcjonariuszy. Poradnik menedżera i inwestora*, WIG-Press, Warszawa.
- Reichmann T. (1999). *Controlling mit Kennzahlen*, Franz Vahlen Verlag, München.
- Renaissance in the Regions: a new vision for England's museums (2002). London: Resource, <http://www.resource.gov.uk/information/policy/rennais.pdf>.
- Ridge M., O' Flaherty D., Caldwell-Nichols A., Bradley R., Howell C. (2007). *A framework for evaluating cultural policy investment*, Department for culture, media and sport, Frontier Economics, London.
- Rizzo I., Towse R. (2002). *The Economics of Heritage. A Study in the Political Economy of Culture in Sicily*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham.
- Rohel-Anderson J., Bragg M. (2004). *Controllershship: The Work of the Managerial Accountant*. John Wiley & Sons Inc., New York.
- Rutkowski A. (2003). *Zarządzanie finansami*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Schuster J.M. (1997). *The Performance of Performance Indicators in the Arts*, „Nonprofit Management and Leadership”, nr 3(7), s. 253–269.
- Sekuła Z. (1999). *Controlling personalny, Część 1, Istota i przedmiot controllingu personalnego*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp. z o.o., Bydgoszcz.
- Sierak J. (2011). *Budżet zadaniowy jako narzędzie wzrostu efektywności gospodarowania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Zeszyt Naukowy Szkoły Głównej Handlowej”, nr 107.
- Sierpińska M., Jachna T. (2007). *Metody podejmowania decyzji finansowych. Analiza przykładów i przypadków*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sierpińska M., Niedbała B. (2003). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sikorski A. (2001). *Controlling personalny*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi”, nr 2.
- Sheehan R. (1996). *Mission Accomplishment as Philanthropic Organization Effectiveness: Key Findings from the Excellence in Philanthropy Project*, „Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly”, nr 25, 110–123.
- Sheth J.N., Sisodia R.S. (2002). *Marketing productivity issues and analysis*, „Journal of Business Research”, nr 55(5).

- Schewe C.D. (1987). *Marketing Principles and Strategies*, Random House, New York.
- Schweder R. (2003). *Mapy zasad moralnych, zarozumiałość pierwszego świata i nowi ewangeliści*, [w:] L. Harrison, S. Huntington, *Kultura ma znaczenie. Jak wartości wpływają na rozwój społeczeństw*, Poznań.
- Sierpińska M. (red.) (2004). *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sierpińska M. (2006). *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Vizja Press&IT, Warszawa.
- Sierpińska M., Niedbała B. (2003). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sierpińska M., Wędzki D. (2005). *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z. (2007). *Controlling. Analiza i monitoring w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa.
- Skrzypek E. (2000). *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Skrzypka D. (2009) *Rachunkowość z planem kont w instytucjach kultury*, Presshouse, Wrocław.
- Sobańska I. (1997). *Controlling w przedsiębiorstwie*, „Życie Gospodarcze”, nr 19.
- Sobańska I. (red.) (2006). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Soren B.J. (2000). *The Learning Cultural Organization of the Millennium: Performance Measures and Audience Response*, „International Journal of Arts Management”, nr 2(2), s. 40–49.
- South West Museums Council (2000). *Economic contribution of museums in the South West*. „South West Museums Council”, Taunton.
- Sójka J., Poprawski M., Kieliszewski P. (red.) (2009). *Instytucje upowszechniania kultury w XXI wieku. Przeżytek czy nowa jakość?*, Bogucki Wydawnictwo Naukowe, Poznań.
- Stanziola J. (2008). *Developing a model to articulate the impact of museums and galleries: another dead duck in cultural policy research?*, „Cultural Trends”, nr 4(17).
- Stanziola J. (2008). *Supporting the Development of MLA's Sustainability Vision: Economic Impact Methodologies and Capacity of the Sector*, opracowanie przygotowane dla MLA (Museums, Libraries & Archives).
- Stewart G.B. (1991). *The Quest For Value*, HarperCollins Publisher, Inc., USA 1991.
- Strategische Steuerung in Österreichischen Nonprofit Organisations* (2002). Contrast Management Consulting, Wien.
- Sulejewicz A. (1991). *Analiza społecznych kosztów i korzyści. Między ekonomia dobrobytu a planowaniem rozwoju*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Surmacz A., Brojak-Trzaskowska M., Porada-Rochoń M., Lubomska-Kalisz J. (2010). *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl Wydawnictwo Fachowe, Warszawa, s. 58–59.
- Szczepankowski P. (2004). *Zarządzanie finansami przedsiębiorstwa. Podstawy teoretyczne, przykłady i zadania*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania, Warszawa.
- Szczepański J. (1970). *Elementarne pojęcia socjologii*, PWN, Warszawa.
- Szomburg J. (red.) (2002). *Kultura i przemysł kultury szansą rozwojową dla Polski*, Gdańsk.
- Śliwa J. (1998). *Zarządzanie finansami przedsiębiorstwa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (1997). *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa.
- Taalas M. (1998). *Efficiency of Finnish Museums – Free Disposal Hull Method to Measure Cost Efficiency*, 10th International Conference of ACEI, Barcelona (Spain).
- Throsby D. (2001). *Economics and Culture*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Teicholz E. (2001). *Facility design and management handbook*, McGraw-Hill, New York.
- Vermeulen P., Moll A. (1999). *Finanzierung*, [w:] A. Moll, *Soziokulturelle Zentren im Umbruch*, Essen.
- Turbide J., Laurin C. (2009). *Performance Measurement in the Arts Sector: The Case of the Performing Arts*, „International Journal of Arts Management”, nr 2(11), s. 56–70.
- Vollmuth H.J. (1996). *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Voss Z.G., Voss G.B. (2000). *Exploring the Impact of Organizational Values and Strategic Orientation on Performance in Not-for-Profit Professional Theatre*, „International Journal of Arts Management”, nr 1(3), s. 62–76.
- Wavell C., Baxter G., Johnson I., Williams D. (2002). *Impact evaluation of museums, archives and libraries: available evidence project*, The Council for Museums, Archives and Libraries, The Robert Gordon University, Aberdeen.
- Weber J. (2001). *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Weil S.E. (1995). *Progress report from the field: the Wintergreen Conference on Performance Indicators for museums*, [w:] S.E. Weil, *A Cabinet of Curiosities. Inquiries into Museums and their Prospects*, Smithsonian Institution Press, Washington.
- Weinstein L., Bukovinsky D. (2009). *Use of the Balanced Scorecard and Performance Metrics to Achieve Operational and Strategic Alignment in Arts and Culture Not-for Profits*, „International Journal of Arts Management”, nr 2(11), s. 42–54.
- Winpenney J.T. (1995). *Wartość środowiska. Metody wyceny ekonomicznej*, PWE, Warszawa.

- Winner E., Hetland L. (2000). *The arts in education: evaluating the evidence for a causal link*, „Journal of Aesthetic Education”, nr 34(3–4), 2000, s. 3–10.
- Witkowski M. (2001). *Elementy statystyki dla ekonomistów*, Wydawnictwo Uczelniane PWSZ w Kaliszu, Kalisz.
- Wnuczak P. (2011). *Proces budżetowania w niepublicznej szkole wyższej*, [w:] J. Dworak, J. Jaworski, *Zarządzanie szkołą wyższą. Dylematy i wyzwania*, Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku, Gdańsk.
- Wnuczak P. (2014). *Stosowanie narzędzi controllingu w polskich publicznych instytucjach kultury*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 79(135), s. 83–106.
- Wnuczak P. (2015). *Zastosowanie strategicznej karty wyników oraz innych instrumentów implementacji strategii i pomiaru osiągniętych rezultatów w polskich instytucjach kultury*, „Organizacja i Kierowanie” nr 1(166), s. 129–144
- Ziegenbein K. (1992). *Controlling*, Friedrich Kiehl Verlag, Ludwigshafen.
- Ziębicki B. (2007). *Uwarunkowania oceny efektywności świadczenia usług użyteczności publicznej*, „Folia Oeconomica Bochniensa, Zeszyty naukowe”, nr 6, Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Bochni, Bochnia.

### Ustawy i Rozporządzenia

- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 marca 2002 roku w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Kultury, Dz.U. z 2002 r., Nr 32, poz. 303.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie określenia zadań i kompetencji z zakresu rządowej administracji ogólnej i specjalnej, które mogą być przekazane niektórym gminom o statusie miasta, wraz z mieniem służącym do ich wykonywania, a także zasad i trybu przekazania, Dz.U. z 1993 r. Nr 65 poz. 309.
- Ustawa o bibliotekach ( Dz.U. z 1997 r. Nr 85 poz. 539.) z dnia 27 czerwca 1997 r.
- Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa o muzeach z dnia 21 listopada 1996 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 5, poz. 24).
- Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 25 października 1991 r. (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123).
- Ustawa o prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 25 października 1991 roku (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.).
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).
- Ustawa o samorządzie terytorialnym z dnia 8 marca 1990 roku (Dz.U. z 1990 r. Nr 16, poz. 95).
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

---

## Spis tabel

---

<b>Tabela 1.1.</b> Podział instytucji kultury według form własności w 2010 roku	18
<b>Tabela 1.2.</b> Dane o bibliotekach publicznych w latach 2000–2010	22
<b>Tabela 1.3.</b> Dane o muzeach w latach 2000–2010	23
<b>Tabela 1.4.</b> Dane o organizatorach przedstawień scenicznych w latach 2000–2010	25
<b>Tabela 1.5.</b> Dane o galeriach i salonach sztuki w latach 2000–2010	25
<b>Tabela 1.6.</b> Dane o kinach stałych w latach 2000–2010	26
<b>Tabela 1.7.</b> Wydatki publiczne na kulturę	29
<b>Tabela 1.8.</b> Wydatki gospodarstw domowych na kulturę	29
<b>Tabela 2.1.</b> Wskaźniki działalności finansowej dla instytucji kultury	72
<b>Tabela 2.2.</b> Wskaźniki controllingu działalności marketingowej dla instytucji kultury	76
<b>Tabela 2.3.</b> Wskaźniki controllingu zasobów ludzkich dla instytucji kultury	80
<b>Tabela 2.4.</b> Wskaźniki controllingu projektów realizowanych przez instytucję kultury	85
<b>Tabela 3.1.</b> Wskaźniki pomiaru dokonań stosowane w instytucjach kultury	108
<b>Tabela 3.2.</b> Najczęściej stosowane wskaźniki pomiaru dokonań w instytucjach kultury	110
<b>Tabela 3.3.</b> Stosowane perspektywy w zrównoważonej karty wyników w organizacjach non profit	123
<b>Tabela 3.4.</b> Analiza korzyści z wdrożenia zrównoważonej karty wyników	123
<b>Tabela 3.5.</b> Dane finansowe związane z realizacją projektu	149
<b>Tabela 3.6.</b> Rachunek zysków i strat dla projektu	150
<b>Tabela 3.7.</b> Analiza finansowej opłacalności (kryterium oceny NPV)	150
<b>Tabela 3.8.</b> Zestawienie korzyści społecznych będących efektem realizacji projektu	152
<b>Tabela 3.9.</b> Analiza ekonomicznej opłacalności (kryterium ENPV)	152
<b>Tabela 3.10.</b> Wyliczenie wskaźnika prezentującego relacje korzyści do kosztów	153
<b>Tabela 3.11.</b> Zadania, działania oraz mierniki stopnia realizacji celów	172
<b>Tabela 3.12.</b> Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników	187

<b>Tabela 3.13.</b> Koncepcja wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników dla instytucji kultury	196
<b>Tabela 4.1.</b> Wskaźniki pomiaru poszczególnych obszarów działalności stosowane w instytucjach kultury	220
<b>Tabela 4.2.</b> Ocena systemu controllingu dokonana przez dyrektorów badanych placówek	229
<b>Tabela 5.1.</b> Opis celów strategicznych Teatru Miejskiego w Warszawie	238
<b>Tabela 5.2.</b> Kaskadowanie celu strategicznego: pozyskanie rozpoznawalnych, popularnych aktorów i stworzenie warunków sprzyjających utrzymaniu ich zatrudnienia	246
<b>Tabela 5.3.</b> Budżet przychodów	256
<b>Tabela 5.4.</b> Budżet Działu Artystycznego	257
<b>Tabela 5.5.</b> Budżet Działu Promocji i Marketingu	259
<b>Tabela 5.6.</b> Budżet Działu Administracyjnego	260
<b>Tabela 5.7.</b> Budżet Działu Finansowo-Księgowego	261
<b>Tabela 5.8.</b> Budżet Dyrekcji i Sekretariatu	262
<b>Tabela 5.9.</b> Budżet remontów i konserwacji	262
<b>Tabela 5.10.</b> Budżet inwestycyjny – część finansowa	263
<b>Tabela 5.11.</b> Budżet inwestycyjny – część opisowa	264
<b>Tabela 5.12.</b> Budżet zadaniowy	265
<b>Tabela 5.13.</b> Rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym	267
<b>Tabela 5.14.</b> Rachunek przepływów pieniężnych	267
<b>Tabela 5.15.</b> Rachunek kosztów według miejsc ich powstawania	277
<b>Tabela 5.16.</b> Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników – wariant I	278
<b>Tabela 5.17.</b> Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów i wyników – wariant II	280
<b>Tabela 5.18.a.</b> Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań – kalkulacja zapotrzebowania na godziny pracy	282
<b>Tabela 5.18.b.</b> Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań – kalkulacja średniej stawki wynagrodzenia	282
<b>Tabela 5.18.c.</b> Rozliczenie kosztów wynagrodzeń aktorów nieprzypisanych do poszczególnych działań – rozliczenie wynagrodzeń na poszczególne działania	283
<b>Tabela 5.19.</b> Rozliczenie kosztów energii elektrycznej prób	283
<b>Tabela 5.20.</b> Rozliczenie kosztów amortyzacji (rekwizytów, scenografii)	284
<b>Tabela 1.</b> Zrównoważona karta wyników dla Boston Lyric Opera	291



---

## Spis rysunków

---

<b>Rysunek 1.1.</b>	Struktura organizacyjna publicznego sektora kultury	22
<b>Rysunek 2.1.</b>	Efektywność przedsiębiorstwa a efektywność instytucji kultury	45
<b>Rysunek 2.2.</b>	Proces controllingu	59
<b>Rysunek 2.3.</b>	Powiązania funkcji controllingu	61
<b>Rysunek 2.4.</b>	Kontrola w procesie controllingu	63
<b>Rysunek 2.5.</b>	Miejsce controllingu finansowego instytucji kultury w systemie controllingu	71
<b>Rysunek 3.1.</b>	Schemat strategicznej karty wyników	96
<b>Rysunek 3.2.</b>	Mapa strategii	99
<b>Rysunek 3.3.</b>	Proces tworzenia zrównoważonej karty wyników	100
<b>Rysunek 3.4.</b>	Proces adaptacji struktury zrównoważonej karty wyników do potrzeb organizacji non profit (w tym instytucji kultury)	114
<b>Rysunek 3.5.</b>	Struktura zrównoważonej karty wyników dostosowanej do potrzeb organizacji non profit	115
<b>Rysunek 3.6.</b>	Schemat koncepcji pomiaru dokonań muzeum sztuki	119
<b>Rysunek 3.7.</b>	Funkcja popytu na usługi nieposiadające ceny rynkowej – wykreślona na podstawie danych o kosztach podróży	141
<b>Rysunek 3.8.</b>	Proces budżetowania w instytucji kultury	158
<b>Rysunek 3.9.</b>	Proces budowania budżetu zadaniowego w kontekście tworzenia strategii	163
<b>Rysunek 3.10.</b>	Przebieg procesu budżetowania w instytucji kultury	166
<b>Rysunek 3.11.</b>	Transformacja informacji kosztowych w rachunku kosztów	185
<b>Rysunek 3.12.</b>	Proces ewidencja kosztów instytucji kultury	196
<b>Rysunek 5.1.</b>	Mapa strategii – Teatr Miejski w Warszawie	237

---

## Spis wykresów

---

<b>Wykres 1.1.</b>	Podział instytucji kultury według form własności w 2010 roku	19
<b>Wykres 1.2.</b>	Publiczne wydatki na kulturę	28
<b>Wykres 1.3.</b>	Wydatki gospodarstw domowych na kulturę	30
<b>Wykres 4.1.</b>	Organizatorzy działalności instytucji kultury	209
<b>Wykres 4.2.</b>	Struktura finansowania z środków pochodzących z dotacji podmiotowej	210
<b>Wykres 4.3.</b>	Wartość dotacji podmiotowej	210
<b>Wykres 4.4.</b>	Liczba zatrudnionych	211
<b>Wykres 4.5.</b>	Cele strategiczne a cele operacyjne w instytucjach kultury	213
<b>Wykres 4.5.</b>	Wskaźniki realizacji celów strategicznych w instytucjach kultury	214
<b>Wykres 4.6.</b>	Wskaźniki realizacji celów operacyjnych w instytucjach kultury	214
<b>Wykres 4.7.</b>	Procedura budżetowania w instytucjach kultury	216
<b>Wykres 4.8.</b>	Metodologia budżetowania w polskich instytucjach kultury	216
<b>Wykres 4.9.</b>	Zaangażowanie pracowników w budowanie budżetów w polskich instytucjach kultury	217
<b>Wykres 4.10.</b>	Częstotliwość rozliczania decydentów z poniesionych wydatków	218
<b>Wykres 4.11.</b>	Częstotliwość przygotowywania raportów	220
<b>Wykres 4.12.</b>	Alokacja kosztów według miejsc powstawiania	224
<b>Wykres 4.13.</b>	Alokacja kosztów według zadań i działań	225
<b>Wykres 4.14.</b>	Alokacja kosztów według zadań i działań	225
<b>Wykres 4.15.</b>	Zaawansowanie systemów controllingu w polskich instytucjach kultury	227