

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-523-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach .....	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
<b>Adam Bujak:</b> Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych .....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań .....	176
<b>Wojciech Flieger:</b> Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw .....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Determinanty sukcesu projektów .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Komunikacja w rachunkowości zarządczej .....	343
<b>Remigiusz Napiecek:</b> Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
<b>Edward Nowak:</b> Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej .....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych .....	409

<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
<b>Anna Stronczek, Sylwia Krajewska:</b> Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze .....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	500

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Ecological controlling in the company.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> The process of controlling implementation in companies practice .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Management control in organizational units of courts .....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Historical aspect of income statement of interwar period in Poland .....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinants of return on equity of companies in the food industry .....	76
<b>Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Strategic controlling of universities .....	84
<b>Adam Bujak:</b> The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling .....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Financial controlling in the EU projects implemented in public universities .....	121

<b>Halina Chłodnicka:</b> Valuation of an insolvent business vs. fair value .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków .....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Use of budgeting in the EU projects management – research findings .....	176
<b>Wojciech Fliegner:</b> Computer aid of risk management through audit procedures .....	186
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study .....	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> The additive, cost production function in the management assessment process of business entity .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> The study of fluctuation of deviations in the budgeting control .....	224
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Project success factors .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research .....	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture .....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises .....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Personnel controlling measures in local government units.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud .....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. ....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Communication in management accounting .....	343

---

<b>Remigiusz Napiecek:</b> Interdependence of the main areas of university activity .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> The state and development trends of management accounting in 21 <sup>st</sup> century in practice .....	361
<b>Edward Nowak:</b> The discriminant function of accounting .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics .....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Challenges facing management accounting of business models.....	409
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems .....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution .....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Risk controlling in cultural institutions.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of inventory management strategy on financial results of companies .....	500

## **Anna Stroncsek**

AGH w Krakowie  
e-mail: astronc@zarz.agh.edu.pl

## **Sylwia Krajewska**

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie  
e-mail: krajewss@uek.krakow.pl

---

# **OCZEKIWANIA JEDNOSTEK SEKTORA ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH W ZAKRESIE WSPARCIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PRZEZ ZINTEGROWANE SYSTEMY ZARZĄDZANIA**

---

## **EXPECTATIONS OF PUBLIC PROCUREMENT SECTOR UNITS CONCERNING THE SUPPORT FOR MANAGERIAL ACCOUNTING THROUGH INTEGRATED MANAGEMENT SYSTEMS**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.399.42

**Streszczenie:** Idea nowego zarządzania publicznego kładzie nacisk na właściwe wyznaczenie celów i monitorowanie wyników, efektywne zarządzanie finansami, wyznaczenie standardów usług, korzystanie z benchmarkingu czy też zarządzania zasobami ludzkimi. Takie podejście wymaga wdrożenia odpowiednich narzędzi wspierania procesów zarządzania. Dlatego tak bardzo istotne jest rozszerzenie systemu rachunkowości jednostek sektora publicznego o metody i narzędzia rachunkowości zarządczej. Celem artykułu jest identyfikacja oczekiwań jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania. Realizacja celu umożliwi odpowiedź na pytanie: jakie narzędzia i metody rachunkowości zarządczej zamierzają wspierać badane jednostki poprzez implementację zintegrowanych systemów informatycznych.

**Słowa kluczowe:** zintegrowane systemy informatyczne, zamówienia publiczne, metody rachunkowości zarządczej.

**Summary:** The objective of the article is to theoretically speculate on the expectations of the public procurement sector units in the scope of managerial accounting support through integrated management systems and empirically to answer the question what tools and methods of management accounting are intended to support the tested units while implementing integrated information systems.

**Keywords:** integrated information systems, public procurement, management accounting methods.



## 1. Wstęp

Nowoczesne metody zarządzania, uprzednio zarezerwowane dla przedsiębiorstw, coraz częściej są wykorzystywane przez jednostki sektora finansów publicznych. Wynika to bezpośrednio z rosnącej presji otoczenia, które od podmiotów sektora finansów publicznych oczekuje przede wszystkim wzrostu efektywności funkcjonowania. Dlatego też w ostatnich latach jednostki sektora publicznego często i chętnie inwestują znaczne środki we wdrożenie zintegrowanych systemów zarządzania, stosując rozwiązania początkowo kierowane do przedsiębiorstw komercyjnych.

Celem artykułu jest identyfikacja oczekiwań jednostek sektora zamówień publicznych<sup>1</sup> w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania. Realizacja celu umożliwi odpowiedź na pytanie: jakie narzędzia i metody rachunkowości zarządczej zamierzają wspierać badane jednostki poprzez implementację zintegrowanych systemów informatycznych.

Do realizacji obranego celu wykorzystano analizę piśmiennictwa oraz przeprowadzono badania na 30 wybranych opisach przedmiotu zamówienia (stanowiących załącznik do SIWZ<sup>2</sup>).

## 2. Interes publiczny a ustawa o zamówieniach publicznych

Organy administracji publicznej dysponują ogromnymi środkami. Ich racjonalnemu wydatkowaniu sprzyja stworzony system regulujący sposób udzielania zamówień przez państwo. Ma on zapewnić jak najlepsze wykorzystanie środków publicznych. Równocześnie system ten może zostać wykorzystany do popularyzacji rozwiązań innowacyjnych i nowoczesnych.

Potrzeba opracowania i przyjęcia regulacji określającej zasady wydatkowania środków publicznych wiąże się bezpośrednio z ogólnie pojętym interesem społecznym, który przejawia się właśnie potrzebą racjonalizacji wydatków publicznych. Prawo zamówień publicznych jest regulacją, która w swoim zamierzeniu ma być zgodna z normami międzynarodowymi oraz uwzględniać potrzeby zmieniającej się polskiej gospodarki. Od czasu wprowadzenia ustawy w życie (1 stycznia 1995) system zamówień publicznych uległ licznym modyfikacjom. Wprowadzane sukcesywnie zmiany były wynikiem konieczności dostosowania przepisów do nowych warunków społeczno-gospodarczych, a także do zmian zachodzących w Unii Europejskiej. Wprowadzane nowelizacje uszczegóławiały przebieg postępowania, doprecyzowały wymagania, stanowiły o nowych prawach i obowiązkach stron. Ko-

<sup>1</sup> Jednostki sektora zamówień publicznych – w niniejszym opracowaniu jednostki zobligowane do stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych

<sup>2</sup> SIWZ – specyfikacja istotnych warunków zamówienia jest podstawowym dokumentem podczas postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Zawiera przede wszystkim: warunki, jakie powinien spełnić wykonawca, wykaz elementów, jakie powinny znaleźć się w ofercie, oraz podstawowe dane dotyczące zamówienia.

lejne nowelizacje każdorazowo poszerzały zasadę jawności postępowania: protokołu, ofert, umów w sprawach zamówień.

Zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych podmiotami zobowiązanymi do stosowania procedur udzielania zamówień publicznych są: jednostki sektora finansów publicznych, państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podmioty prawa publicznego, związki tych jednostek lub podmiotów oraz przedsiębiorstwa działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych [Ustawa 2004]. Zatem nie dziwi fakt, że wartość polskiego rynku zamówień publicznych jest ogromna. W oparciu o roczne sprawozdania o udzielonych zamówieniach przekazanych przez zamawiających wskazują, że wartość rynku zamówień publicznych udzielanych na podstawie przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych w roku 2013 wyniosła ok. 143,2 mld zł. W roku 2012 była to kwota szacowana na ok. 132,7 mld zł, wydatki na zamówienia publiczne wzrosły o prawie 8%. Dla porównania kwota zamówień publicznych udzielonych w roku 2011 została oszacowana na poziomie 144,1 mld zł, a w roku 2010 – 167 mld zł [Sprawozdanie..., 2013]. Znaczna część tych środków przeznaczana została na informatyzację działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Informatyzacja ta przebiega wielokierunkowo. Po części dotyczy zakupu zintegrowanych systemów informatycznych, mających wspomóc sprawne zarządzanie jednostkami.

### 3. Zintegrowane systemy informatyczne

Potrzeby informacyjne przedsiębiorstw są zróżnicowane. Mają różny zakres i charakter w zależności od poziomów zarządzania. Ponadto zróżnicowanie to wynika przede wszystkim ze specyfiki branży, w której poszczególne podmioty działają.

J. Unold definiuje potrzebę informacyjną jako „kierowanie do systemu informacyjnego organizacji żądania takich informacji, które są niezbędne do rozwiązania k-tego problemu zarządzania za pomocą i-tego algorytmu” [Unold 2005, s.19]. Z powyższego wynika, że podstawowymi składnikami struktury potrzeby informacyjnej są [Unold 2005, s.19-20]:

- podmiot zgłaszający potrzebę,
- problem zarządzania,
- zbiór możliwych algorytmów rozwiązania danego problemu,
- wymagany termin zaspokojenia potrzeby,
- częstotliwość występowania potrzeby,
- postulowane cechy poszukiwanych informacji.

Ze względu na powyższe nie dziwi fakt, że przedsiębiorstwa chętnie wdrażają zintegrowane systemy informatyczne (ERP – *enterprise resource planning*), które mają służyć wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwem. Ich cechą podstawową jest wielomodułowość oraz to, że dane do takiego systemu są wprowadzane tylko raz, a po wprowadzeniu istnieje możliwość ich użycia przez inny, dowolny moduł. Biorąc pod uwagę to, iż obecnie jednym z najważniejszych czynników zwiększają-

cych konkurencyjność organizacji jest sprawne zarządzanie informacją, decyzja o wdrożeniu zintegrowanego systemu informatycznego jest decyzją strategiczną. Przed wyborem systemu informatycznego powinno się zidentyfikować obszary, w których przyniesie on jednostce największe korzyści. W pierwszej kolejności trzeba się zastanowić, jakie informacje należy gromadzić i przetwarzać, aby proces przebiegał w sposób optymalny. Istotne jest również zwrócenie uwagi na relację kosztów i korzyści wdrożenia systemu w kilkuletniej perspektywie. Dodatkowo przy wyborze systemu nie należy się kierować wyłącznie bieżącymi potrzebami przedsiębiorstwa, ale spróbować zidentyfikować przyszłe potrzeby w perspektywie kilkuletniej [Kłównowski 2004].

#### **4. Zastosowanie rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego**

Od lat 80. XX wieku (przede wszystkim w państwach anglosaskich) rozwija się koncepcja, nowego zarządzania publicznego (New Public Management). Inspiracją jej powstania i rozwoju był sektor prywatny. Postulowane i obserwowane zmiany w sektorze publicznym to stopniowe zastępowanie biurokratycznego modelu przez nowoczesne metody zarządzania. Nowe zarządzanie publiczne można sprowadzić do siedmiu podstawowych cech [Hood 1991, s. 4-5]:

- wprowadzenia menedżerskiego zarządzania w sektorze publicznym,
- jasno określonych standardów i mierników działalności,
- większego nacisku na kontrolę wyników jednostki,
- nastawienia na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenia konkurencji do sektora publicznego,
- wykorzystania technik i metod zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym,
- nacisku na większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu posiadanych zasobów.

Upraszczając: podstawowe założenia tej idei polegają na stosowaniu w odniesieniu do sektora publicznego mechanizmów rynkowych, promowaniu konkurencji między usługodawcami, przekazywaniu kontroli społeczności lokalnej, decentralizowaniu kompetencji oraz wprowadzaniu zarządzania uczestniczącego [Hoggett 1991]. Zgodnie z tą koncepcją administracja powinna koncentrować się na wynikach, a nie nakładach, oraz na celach i misji, a nie regułach i zarządzeniach. Idea nowego zarządzania publicznego kładzie nacisk na właściwe wyznaczanie celów i monitorowanie wyników, zarządzanie finansami (efektywność), wyznaczanie standardów usług, korzystanie z benchmarkingu oraz nowoczesnego zarządzania zasobami ludzkimi. Takie podejście wymaga wdrożenia odpowiednich narzędzi wspierania procesów zarządzania. Dlatego tak bardzo istotne jest rozszerzenie systemu rachunkowości o metody i narzędzia rachunkowości zarządczej.

W Polsce opisane zmiany w podejściu do zarządzania w sektorze publicznym wyraźnie zaznaczyła Ustawa o finansach publicznych [2009], która wprowadziła do

sektora publicznego obowiązek zapewnienia kontroli zarządczej rozumianej jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Przez to system kontroli zarządczej ma szeroki i kompleksowy wymiar, a co za tym idzie, jest narzędziem optymalizacji funkcjonowania administracji państwowej we wszystkich jej wymiarach [Stronczek 2012]. Wydaje się jednak oczywiste, że sprawne i skuteczne funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej wymaga rozszerzenia – wcześniej stosowanej rachunkowości budżetowej zorientowanej na sprawozdawczość – o koncepcje rachunkowości zarządczej. Z ww. ustawy wynika, iż bez sprawnego systemu budżetowania, rachunku kosztów, pomiaru i oceny dokonań kontrola zarządcza nie ma możliwości sprawnego funkcjonowania w jednostce. Funkcjonowanie przyjętych standardów kontroli zarządczej wymaga, aby jej system był na bieżąco monitorowany i oceniany.

Rachunkowość zarządcza posiada bogate instrumentarium, dające możliwość wspierania zarządzania zarówno przedsiębiorstwem jako całością, jak i poszczególnymi jego obszarami funkcyjnymi. Można przyjąć, że szczególnie znaczące są jej nowoczesne rozwiązania dostosowane do bieżących wymagań i potrzeb kadry zarządzającej. Nie dziwi zatem fakt, że jej narzędzia i metody znajdują szerokie zastosowanie w jednostkach sektora publicznego.

Powyżej zasygnalizowana problematyka znalazła miejsce w badaniach i publikacjach. Badania te można podzielić umownie na cztery grupy:

1) Badania dotyczące implementacji metod rachunkowości zarządczej w jednostkach komercyjnych: wykaz tych publikacji został zebrany i szczegółowo omówione przez A. Szychtę, zarówno w odniesieniu do tendencji światowych [2007, s. 189-205], jak i przedsiębiorstw w Polsce [2007, s. 222-236].

2) Badania dotyczące implementacji metod rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego: problematyka przydatności systemu raportowania dokonań [np. Pettersen 2001; Carlin, Guthrie 2001], doboru finansowych i niefinansowych mierników dokonań [m.in. Spiegelman 2001; Lee 2008]; stosowanie relatywnych metod pomiaru dokonań, np. benchmarking [Johansson, Siverbo, 2009]; wpływ przyjęcia nowych rozwiązań prawnych na zmiany w systemach rachunkowości zarządczej [m.in. Cavalluzzo, Ittner 2004].

3) Badania dotyczące wsparcia przez systemy ERP implementacji metod rachunkowości zarządczej w jednostkach komercyjnych: m.in. problematyki wykorzystania systemów do obliczania finansowych i niefinansowych wskaźników pomiaru dokonań [Spathis, Constantinides 2004], określenia, czy i jaki wpływ wywiera wdrożenie zintegrowanego systemu na stosowany system rachunkowości zarządczej [Scapens, Jazayeri 2003], czy jaki wpływ ma wdrożenie ERP na postrzeganie roli specjalisty rachunkowości zarządczej [O'Mahony, Doran 2008].

4) Badania dotyczące wsparcia przez systemy ERP implementacji metod rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego. W tym obszarze podejmowanym tematem jest próba określenia problemów, czynników sukcesu oraz strategii wdrożenia takich systemów [m.in. Wagner, Antonucci 2009; Soh, Kien, Tay-Yap 2000], w Polsce brak kompleksowych badań w tym zakresie.

## 5. Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego – analiza oczekiwań na podstawie opisu przedmiotu zamówienia

Zakres oczekiwań jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie funkcjonowania zintegrowanego systemu informatycznego każdorazowo zawiera załącznik do SIWZ (Specyfikacja istotnych warunków zamówienia) w postaci opisu przedmiotu zamówienia. Z punktu widzenia celu artykułu interesujące są te elementy opisu przedmiotu zamówienia, które odnoszą się do możliwości implementacji narzędzi rachunkowości zarządczej w jednostkach sektora publicznego.

Przeprowadzone badanie miało na celu głównie rozpoznanie sytuacji w podmiotach sektora publicznego poprzez:

1) Uzyskanie odpowiedzi na pytanie: jak narzędzia i metody rachunkowości zarządczej zamierzają wesprzeć badane jednostki poprzez implementację zintegrowanych systemów informatycznych,

2) Określenie potrzeb informacyjnych w badanych jednostkach, mające skutkować zapewnieniem efektywnej i skutecznej realizacji stojących przed nimi zadań zarządczych i operacyjnych.

Badanie zostało przeprowadzone w formie analizy załączników do SIWZ (opisów przedmiotu zamówienia) wybranych losowo z ogłaszanych w Biuletynie Zamówień Publicznych (<http://bzp1.portal.uzp.gov.pl>). W wyszukiwarce zadeklarowano poszukiwanie: usług (rodzaj zamówienia), przetarg nieograniczony (tryb zamówienia), ogłoszenie o udzieleniu zamówienia (rodzaj ogłoszenia), przedmiot zamówienia: oprogramowanie. Wybrano 30 ogłoszeń spełniających warunek podstawowy – dotyczyły one zakupu zintegrowanych systemów zarządzania. Na podstawie opisu zamówienia ustalono deklarowane metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, dla których istniało zapotrzebowanie na wsparcie systemem informatycznym (tabela 1, kolumny 2 i 3). Autorki założyły, że żądana funkcjonalność systemu ma wesprzeć narzędzia bądź metody wykorzystywane w danej jednostce w procesie zarządzania lub w procesie realizacji jej zadań operacyjnych. Ponadto założono, że o uznaniu zapotrzebowania na dane rozwiązanie decyduje sposób opisu funkcjonalności, a nie posłużenie się nomenklaturą przyjętą przez literaturę przedmiotu. Dodatkowo, na podstawie analizy opisu przedmiotu zamówienia przypisano do danego zamawiającego możliwe do wdrożenia w oparciu o zamawiany system (jego funkcjonalności i rozwiązania) metody i narzędzia, których zapotrzebowania zamawiający jednak nie sformułował (tabela 1, kolumny 4 i 5).

Nie budzi zdziwienia fakt, że najczęściej wymaganym w opisie przedmiotu zamówienia narzędziem była możliwość przeprowadzenia budżetowania operacyjnego, analiza odchyleń wielkości rzeczywistych od budżetowych, analiza poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów. W kontekście wcześniej przytoczonej ustawy o finansach publicznych, zadziwia brak wskazania na narzędzia do analizy czynników kosztotwórczych oraz do pomiaru dokonań za pomocą wskaźników o charakterze niefinansowym. Z założenia przecież kontrola zarządcza ma obejmować także

**Tabela 1.** Metody i narzędzia rachunkowości zarządczej wymagane jako funkcjonalność systemu oraz możliwe do wdrożenia w oparciu o zamawiany system

Metody, narzędzia	Zawarte w wymaganiach jako funkcjonalność systemu		Możliwe do wdrożenia w oparciu o zamawiany system	
Analiza kosztów i korzyści w przypadku podejmowania decyzji krótkookresowych	5	16,67%	5	16,67%
Analiza odchyłeń wielkości rzeczywistych od budżetowych	18	60%	24	
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	6	20%	18	60%
Analiza poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów	11	36,67%	24	80%
Budżetowanie oparte na rachunku kosztów działań ( <i>activity based budgeting</i> )	4	13,33%	8	26,67%
Budżetowanie przychodów i kosztów	21	70%	24	80%
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego	7	23,33%	11	36,67%
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze finansowym	17	56,67%	24	80%
Pomiar dokonań za pomocą wskaźników o charakterze niefinansowym	7	23,33%	17	56,67%
Rachunek kosztów zmiennych	4	13,33%	9	30%
Zrównoważona karta wyników ( <i>balanced scorecard</i> )	5	16,67%	17	56,67%

Źródło: opracowanie własne.

pomiar skuteczności i efektywności działania. Wskazać należy, że zamawiane narzędzia dają możliwości łatwej implementacji kolejnych narzędzi i metod.

Należy jednak zaznaczyć, że sposób doboru danych powoduje, że próba nie jest reprezentatywna dla całej populacji. W związku z tym badanie nie daje możliwości generalizacji i wyciągania wniosków na temat ogółu populacji, a uzyskane wyniki wskazują jedynie na stan i zależności występujące w ramach badanych jednostek.

## 6. Zakończenie

Jak zaznaczono na wstępie, nowoczesne metody zarządzania, stają się udziałem sektora finansów publicznych. Reformy sektora finansów publicznych stanowią bezpośrednią determinantę zmiany w rachunkowości budżetowej, które pozwalają na wprowadzanie coraz większej liczby narzędzi rachunkowości zarządczej, stosowanej wcześniej głównie przez podmioty komercyjne. W dzisiejszym konkurencyjnym środowisku biznesowym oczywiste wydaje się, że postęp w technologii ma znaczący wpływ na to, jak działa organizacja. Pojawienie się systemów ERP oferujących zestaw zintegrowanych modułów obejmujących większość funkcji biznesowych spowodowało automatyzację wielu procesów.



Badania wykazały, że oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia metodami i narzędziami rachunkowości zarządczej są bardzo zróżnicowane, a to zróżnicowanie można porównać z szerokim wachlarzem oczekiwań jednostek sektora komercyjnego. Dziwi jednak niski poziom zainteresowania metodami wykorzystującymi chociażby mierniki niefinansowe.

## Literatura

- Carlin T., Guthrie J., 2001, *The new business of government budgeting: Reporting non-financial performance information in Victoria*, „Australian Accounting Review”, vol. 11, no. 3, s. 17-26.
- Cavalluzzo K.S., Ittner C.G., 2004, *Implementing performance measurement innovations: Evidence from government*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 29, no. 3, s. 243-67.
- Hoggett P., 1991, *A new management in the public sector?*, „Policy and Politics”, vol. 19, no. 4, s. 243-256.
- Hood Ch., 1991, *A public management for all seasons?*, „Public Administration”, vol. 69, no. 1, s. 3-19.
- Johansson T., Siverbo S., 2009, *Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: A multitheoretical study using data from Sweden*, „Financial Accountability and Management”, vol. 25, no. 2, s. 197-224.
- Kłownowski Z., 2004, *Systemy informatyczne zarządzania przedsiębiorstwem. Modele rozwoju i właściwości funkcjonalne*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Lee J., 2008, *Preparing performance information in the public sector: An Australian perspective*, „Financial Accountability and Management”, vol. 24, no. 2, s. 117-149.
- O'Mahony A., Doran J., 2008, *The Changing Role of Management Accountants: Evidence from the Implementation of ERP Systems in Large Organisations*, „International Journal of Business and Management”, vol. 3, no. 8, s. 109-115.
- Pettersen I.J., 2001, *Implementing management accounting reforms in the public sector: The difficult journey from intentions to effects*, „The European Accounting Review”, vol. 10, no. 3, s. 561-581.
- Scapens R.W., Jazayeri M., 2003, *ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note*, „European Accounting Review”, vol. 12, no. 1, s. 201-233.
- Soh C., Kien S.S., Tay-Yap J., 2000, *Enterprise resource planning: cultural fits and misfits: is ERP a universal solution?*, „Communications of the ACM”, vol. 43, no. 4, s. 47-51.
- Spathis C., Constantinides S., 2004, *Enterprise resource planning systems impact on accounting processes*, „Business Process Management Journal”, vol. 10, no. 2, s. 234-247.
- Spiegelman J., 2001, *A performance that doesn't measure up, the public sector informer*, „The Australian Financial Review”, vol. 69, no. 125, s. 10-20.
- Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2013 r., [www.uzp.gov.pl/cmsws/page/GetFile1.aspx?attid=7786](http://www.uzp.gov.pl/cmsws/page/GetFile1.aspx?attid=7786) (6 lutego 2015).
- Stronczek A., 2012, *Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Szychta A., 2007, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Unold J., 2005, *Modelowanie dynamiki systemu informacyjnego organizacji*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 – Prawo zamówień publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 984, 1047 i 1473 oraz z 2014 r. poz. 423, 768, 811, 915, 1146 i 1232.
- Wagner W., Antonucci Y.L., 2009, *The Imagine PA Project: The First Large-Scale, Public Sector ERP Implementation*, „Information Systems Management”, vol. 26, no. 3, s. 275-284.