

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: joannan@uwm.edu.pl

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU W GMINACH W ŚWIELE BADAŃ ANKIETOWYCH

THE USE OF CONTROLLING IN MUNICIPALITIES AS REVEALED BY QUESTIONNAIRE RESEARCH

DOI: 10.15611/pn.2016.440.15

Streszczenie: Artykuł ma na celu określenie stopnia wykorzystania controllingu w gminach. Badaniami objęto 45 wybranych gmin województwa warmińsko-mazurskiego. Narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety skierowany do osób zarządzających badanymi gminami. Do opracowania wyników wykorzystano metodę statystyki opisowej oraz analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych. Z materiału uzyskanego drogą badania ankietowego wynika, że wśród analizowanych gmin istnieją jednostki stosujące controlling, choć jest to znikomy udział względem wszystkich respondentów. Zarządzający gminami są świadomi, że system controllingu umożliwia osiągnięcie wielu korzyści. Jednym z podstawowych pozytywnych efektów wdrożenia controllingu może być podniesienie jakości świadczonych usług. Dla jednostek publicznych, ze względu na ich specyficzną działalność ukierunkowaną na usługi publiczne, powinno to stanowić szczególną motywację do jego wdrożenia.

Słowa kluczowe: controlling, gmina, wykorzystanie, przesłanki i obszary.

Summary: The aim of this paper was to determine the degree of the use of controlling in municipalities. The research was carried out among 45 chosen municipalities of the Warmia and Mazury. The research tool was a questionnaire sent to managers of the investigated municipalities. To develop the results, the method of descriptive statistics and statistical analysis of the correlation of immeasurable characteristics was used. The resulting outline of the issues indicates that in the surveyed municipalities exist entities using controlling, although it is a very small part in relation to the number of municipalities studied. Managers of municipalities are aware of the fact that the controlling system allows to achieve a number of advantages. One of the main positive effects of the controlling implementation can be the improvement in the quality of services. For public entities, because of their specific activities aimed at public services, this should be a special motivation for its implementation.

Keywords: controlling, municipality, implementation, incentives and areas.

1. Wstęp

W czasach ciągłych zmian i niepewności rynku przed jednostkami gospodarczymi nieustannie pojawiają się nowe wyzwania. Podmioty gospodarcze szukają nowych rozwiązań pozwalających dostosować się do szybkiego tempa rozwoju technologicznego i zmian oczekiwań społeczeństwa. Coraz większą wagę przywiązuje się do roli informacji, kreatywności i efektywnego zarządzania jako podstawowych uwarunkowań sukcesu i powodzenia działalności w warunkach konkurencji. Gospodarka rynkowa wymusza obecnie na polskich jednostkach zachowania zorientowane na przyszłość. Wraz z takimi zmianami zauważa się coraz szersze zainteresowanie zagadnieniami z takiej dziedziny, jak controlling [Kardasz 2004, s. 37].

Od controllingu oczekuje się głównie wskazań, w jaki sposób należy prowadzić procesy zarządzania w organizacji, aby odpowiadały one wyzwaniom współczesności. Controlling powinien zapewnić zdolność jednostki nie tylko do dopasowywania się do zmian zachodzących w otoczeniu i innowacji, ale także do ich wyprzedzania. Zagwarantowanie zdolności jednostki do antycypacji, adaptacji, reakcji i koordynacji działań ma na celu wzrost skuteczności i efektywności zarządzania, a zatem zapewnienie racjonalnego zarządzania.

Liczne zmiany ustrojowe, społeczne i gospodarcze w Polsce w ostatnich latach sprawiły, że zmieniły się również wymagania wobec władz gmin w zakresie wzrostu skuteczności i efektywności realizowanych przez nie celów publicznych. Społeczności lokalne oczekują od samorządów podejmowania odpowiednich działań sprzyjających rozwojowi ich gmin, ale także wyznaczania i komunikowania konkretnych i mierzalnych celów oraz osiągania określonych efektów ilościowych i jakościowych w ustalonym czasie. Jednym z narzędzi pozwalającym osiągnąć te cele jest controlling.

Autor artykułu miał na celu ustalenie podejścia gmin do zastosowania controllingu oraz stopnia jego wykorzystania. Narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety skierowany do osób zarządzających badanymi gminami (wójta, burmistrza lub kierownika służby finansowo-księkowej). Dobór badanej próby był celowy i wynikał głównie ze względów geograficznych. Badania przeprowadzono w 45 gminach wybranych ze 116 wszystkich gmin województwa warmińsko-mazurskiego. Do przetworzenia materiałów źródłowych wykorzystano analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych – badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami (test χ^2 , oraz współczynnik V Cramera). Do weryfikacji hipotezy H_0 przyjęto poziom istotności $\alpha = 0,05$.

2. Specyfika controllingu ukierunkowanego na działalność gmin

Rozumienie controllingu jest bardzo szerokie, nie wykształciła się jedna definicja tego pojęcia. Podmiotem controllingu w definicjach są przeważnie przedsiębior-

stwa, jednakże nie wyklucza się wykorzystywania systemu controllingu także w organizacjach nienastawionych na zysk – tzw. *non-profit*. Controlling wspomaga zarządzanie jednostką i służy realizacji celów organizacji. Wykorzystując go w jednostkach *non-profit*, należałoby jedynie zaznaczyć obszary działania, a także cele najistotniejsze dla organizacji [Borowiec 2007, s. 59].

Z perspektywy zarządzania gminą można się spotkać z różnymi definicjami. Na przykład L. Kowalczyk przyjmuje, iż controlling może być użyteczny w zarządzaniu miastem, a także w zakresie organizowania i koordynowania określonych czynności związanych z planowaniem, kontrolowaniem oraz gromadzeniem i przetwarzaniem informacji [Brol (red.) 2004, s. 175].

M. Sierpińska i B. Niedbała tłumaczą stosowanie controllingu w administracji publicznej powstaniem zależności między administracją i gospodarką, a controlling w administracji publicznej określają jako narzędzie wspomagające kierownictwo organizacji publicznej w realizacji postawionych przed nią celów. Celem controllingu administracyjnego powinno być wspieranie kierownictwa przy zastosowaniu systemu ostrzegawczego oraz poprawa zdolności podejmowania decyzji i kierowania, a także dążenie do większej sprawności i skuteczności pracy administracji [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 387].

Controlling w administracji publicznej powinien tworzyć narzędzie koordynujące i wspierające działalność danej jednostki samorządu terytorialnego we wszelkich dziedzinach oraz z uwzględnieniem wszystkich warunków pochodzących z otoczenia. Wprowadzenie controllingu do administracji publicznej może ułatwić stworzenie systemu wspomagania decyzji przez strategiczne sterowanie organizacją oraz pozwoli zarządzającym jednostkami na lepszą i efektywniejszą kontrolę, a także racjonalniejsze podejmowanie decyzji [Stuglik 2005, s. 410].

W kontekście jednostki gminnej controlling należy postrzegać jako narzędzie wspomagające zarządzanie, które koordynuje procesy planowania, sterowania, zasilania w informację i kontroli oraz jest zorientowane na realizację celów gminy, tj. świadczenie usług publicznych. Zatem koniecznym elementem gminnego controllingu jest system pomiaru dokonań organizacji, a w szczególności dokonań niefinansowych. Controlling gminny wspiera zarządzających przy podejmowaniu decyzji i zasila w informacje oraz pomaga przy dokonaniu uzgodnień między operacyjnym i strategicznym systemem kierowania. Wspomaganie to polega na sterowaniu świadczonymi usługami publicznymi i powinno prowadzić do większej efektywności i sprawności oraz dostępności w świadczeniu usług publicznych, a także do większej umiejętności wprowadzania zmian w gminie [Borowiec 2007, s. 60-61].

Zadania controllingu należy rozumieć jako doradzanie, koordynowanie oraz ujmowanie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o organizacji. W rzeczywistości oznacza to przygotowywanie i oddawanie do wykorzystania kadrze kierowniczej jednostki metod, technik, modeli, schematów, a także instrumentów i informacji zasilających planowanie i nadzorowanie realizacji planów oraz koordynowanie przebiegu rzeczywistych procesów społeczno-gospodarczych w zakresie poszczególnych funkcji jednostki gospodarczej [Marciniak 2008, s. 23].

Gminy, chcąc wdrożyć controlling, powinny przyjąć odpowiedni sposób myślenia, ukierunkowany na realizację celów. Określenie celów wraz z gotowością na zmiany i umiejętnością ich wprowadzenia stanowią pierwszy krok na drodze do implementacji zarządzania przez controlling i podstawę wdrożenia controllingu. Ważnym czynnikiem, wpływającym na pomyślność wdrożenia controllingu, jest również sprawnie funkcjonujący system informacyjny, dostarczający informacje zgodnie z zapotrzebowaniem na poszczególnych szczeblach zarządzania.

Tworząc systemy controllingowe, należy wziąć pod uwagę specyfikę oraz warunki, w jakich funkcjonują dane jednostki. Należy także, wraz z zachodzącymi zmianami tych warunków, przeobrażać istniejący system controllingowy stosownie do zaistniałych zmian. Czynniki wpływające na system controllingu w gminie można podzielić na:

- czynniki wewnętrzne – zależne od danej jednostki, np. styl zarządzania, wielkość organizacji, cele organizacji, struktura organizacyjna czy przedmiot działalności;
- czynniki zewnętrzne – niezależne od danej jednostki, np. otoczenie polityczne, otoczenie społeczne czy rynki pracy.

W systemie controllingu oczekuje się wystąpienia właściwej koordynacji systemów planowania, kontroli i systemu informacyjnego. System informacyjny dostarcza informacji dotyczących realizacji wytyczonych celów. Na podstawie wartości postulowanych i faktycznych dokonuje się analizy odchyleń, której wyniki mogą wpływać na proces kontroli, jak również na planowanie. Koordynacja służy więc reakcji na zmiany zachodzące w przedsiębiorstwie oraz jego otoczeniu i powinna doprowadzić do poprawy efektywności działalności przedsiębiorstwa. Istotne jest przy tym określenie optymalnego poziomu koordynacji, który gwarantuje najwyższą efektywność. Zarówno niedostateczny, jak i nadmierny poziom koordynacji może wpłynąć negatywnie na efektywność działalności [Nowak 2011, s. 20-22].

Ze względu na zasięg wyróżnia się dwa rodzaje koordynacji w systemie controllingu:

- koordynacja tworząca – polegająca na zaprojektowaniu oraz wdrożeniu podsystemów planowania, kontroli i zasilania w informacje, a także na wzajemnych powiązaniach między tymi podsystemami, co umożliwi zharmonizowanie różnych części controllingu,
- koordynacja sprzęgająca – polegająca na zapewnieniu wewnętrznej spójności poszczególnych podsystemów controllingu oraz na dopasowaniu ich do zmian zachodzących w otoczeniu [Horvath 2000, s. 125-126].

3. Charakterystyka badanych podmiotów

Wśród badanych gmin najwięcej było gmin wiejskich, tj. 56% badanych podmiotów. Gminy miejsko-wiejskie stanowiły 24%, natomiast najmniej było gmin miejskich,

których udział wyniósł 20%, co wynika z mniejszej liczebności gmin miejskich w strukturze ogólnej gmin.

Badane gminy różnią się między sobą również pod względem powierzchni, jaką zajmują. Najwięcej badanych gmin, tj. ponad 33%, zajmuje powierzchnię zawierającą się w przedziale 200-300 km². Trochę mniej gmin (ponad 26%) ma powierzchnię między 100 a 200 km². Badaniem objęte były również stosunkowo małe gminy, których powierzchnia mieści się w granicach 5-100 km², oraz gminy o obszarze powyżej 300 km². Gminy te stanowiły równy udział w badanych podmiotach, który wyniósł 20%.

Zróżnicowanie gmin pod względem zajmowanej powierzchni pociąga za sobą też zróżnicowanie liczby mieszkańców gminy (tab. 1).

Tabela 1. Liczba mieszkańców w badanych gminach

Liczba mieszkańców	<i>N</i>	%
2 500 – 5 000	7	15,6
5 000 – 10 000	18	40,0
10 000 – 20 000	8	17,8
20 000 – 100 000	10	22,2
100 000 – 200 000	2	4,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Kolejnym czynnikiem opisującym charakter badanych gmin są dochody przypadające na jednego mieszkańca. W prawie połowie badanych gmin (47%) kształtują się one powyżej 1900 zł. Blisko co 4 gmina deklaruje, że dochód na mieszkańca nie przekracza 1200 zł. Reszta gmin osiąga dochody na jednego mieszkańca z przedziałów 1201-1500 zł (16%) oraz 1501-1900 zł (13%).

Dochody gminy są podstawą wykonywania przez nią zadań, gdyż stanowią środki, które gmina wykorzystuje na ich realizację. Natomiast realizując te zadania, ponoszą w ten sposób również wydatki. Zestawienie dochodów i wydatków gminy ogółem przedstawiono w tab. 2.

Tabela 2. Dochody i wydatki ogółem w badanych gminach

Wyszczególnienie (zł)	Dochody gminy ogółem		Wydatki ogółem	
	<i>N</i>	%	<i>N</i>	%
Do 20 000	13	28,9	8	17,8
20 000 – 30 000	11	24,5	15	33,3
30 000 – 50 000	6	13,3	8	17,8
50 000 – 80 000	10	22,2	6	13,3
Powyżej 80 000	5	11,1	8	17,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Ponadto analizowane gminy były także zróżnicowane pod względem osiągniętych dochodów własnych, dochodów od osób fizycznych i prawnych, otrzymywanych dotacji i subwencji, liczby podmiotów gospodarczych z sektora publicznego i prywatnego, funkcjonujących na terenie badanych gmin, czy też odległości gminy od miasta.

4. Wyniki badań

Obecny stan organizacji oraz funkcjonowania urzędów gmin jest, w kontekście sprawnego zarządzania sprawami publicznymi, niezadowolający. Podstawową formą organizacji jednostek gmin jest sztywna, zbyt scentralizowana struktura cechująca się małą zdolnością podejmowania działań strategicznych oraz w małym stopniu zorientowana na zarządzanie. Skutkiem sztywnej struktury jest niski poziom ich sprawności funkcjonalnej, ograniczona zdolność zarządzania procesami i bariery w zakresie ich doskonalenia [Borowiec 2007, s. 76].

Rozwiązaniem tych problemów gmin może być wykorzystanie w procesie świadczenia usług publicznych controllingu jako narzędzia zarządzania gminą, który pozwala na doskonalenie tego procesu. Mimo specyficznych właściwości struktur organizacyjnych instytucji administracyjnych, możliwe jest dostosowanie controllingu do charakteru działania tych jednostek.

Przeprowadzone badania pozwoliły określić obecny stopień wykorzystania controllingu w badanych gminach województwa warmińsko-mazurskiego, jak i ich podejście do jego zastosowania oraz ewentualne plany jego wdrożenia. W tabeli 3 przedstawiono odpowiedzi na pytanie dotyczące stosowania controllingu.

Tabela 3. Stosowanie controllingu w badanych gminach

Czy w gminie jest stosowany controlling?	N	%
Tak	2	4,5
Nie	37	82,2
Brak odpowiedzi	6	13,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Większość badanych gmin (37) odpowiedziała, że nie stosuje go w swojej działalności. Dodatkowo 6 gmin (13,3%) nie udzieliło odpowiedzi na to pytanie. Natomiast tylko 2 gminy zadeklarowały, że stosują system controllingu¹. Wyniki badań świadczą, że stosowanie controllingu nadal nie jest w gminach powszechne, chociaż występują przejawy zainteresowania i stosowania tej koncepcji.

¹ W 2007 roku żadna z gmin w Polsce nie stosowała w pełni świadomie i w sposób systemowy controllingu [Borowiec 2007, s. 46].

O rosnącym zainteresowaniu i rozważaniu wdrożenia controllingu mogą świadczyć także odpowiedzi na kolejne pytanie, dotyczące zamiaru wdrożenia controllingu w okresie najbliższych 5 lat (tab. 4).

Tabela 4. Dochody i wydatki ogółem w badanych gminach

Czy w gminie planuje się wprowadzić controlling w ciągu najbliższych 5 lat?	<i>N</i>	%
Tak	2	4,5
Zastanawiamy się nad tym	11	24,4
Nie rozważaliśmy tego	20	44,4
Nie	4	8,9
Brak odpowiedzi	8	17,8

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Najwięcej badanych gmin (44,4%) nie rozważało dotychczas wprowadzenia controllingu do swojej działalności. Być może wynika to z braku wiedzy na ten temat bądź ograniczeń finansowych czy czasowych. Jednak należy zwrócić uwagę, że 2 gminy mają zamiary wdrożyć controlling w ciągu 5 najbliższych lat, a 11 spośród 45 badanych gmin nadal rozważa jego wdrożenie. Wyniki takie potwierdzają zainteresowanie controllingiem zarządzających gminami. Tylko 4 jednostki zdecydowanie zadeklarowały, że w najbliższej przyszłości nie mają w planach wdrażania koncepcji controllingu. Ponadto 8 respondentów wstrzymało się z udzieleniem odpowiedzi.

Tabela 5. Cechy charakteryzujące badane gminy a stosowanie controllingu i plany jego wdrożenia – ocena niezależności stochastycznej

Badana cecha	Stosowanie			Plany wdrożenia		
	Chi ²	<i>P</i>	<i>V</i>	Chi ²	<i>P</i>	<i>V</i>
Rodzaj gminy	2,453	0,653	-	11,306	0,185	-
Odległość od najbliższego miasta	3,486	0,480	-	5,283	0,727	-
Powierzchnia	4,224	0,646	-	12,736	0,388	-
Liczba mieszkańców	6,117	0,634	-	19,688	0,235	-
Dochody ogółem	4,785	0,780	-	24,902	0,072	-
Wydatki ogółem	6,818	0,556	-	18,643	0,288	-
Dochód na jednego mieszkańca	9,063	0,170	-	9,805	0,633	-
Dochody własne	10,466	0,106	-	6,155	0,908	-
Dotacje	8,075	0,233	-	13,664	0,323	-
Subwencje ogólne	3,599	0,731	-	6,464	0,891	-
Dochody od osób prawnych i fizycznych	9,156	0,165	-	9,051	0,699	-
Liczba podmiotów gospodarczych – sektor publiczny	10,952	0,204	-	39,517	0,001	0,469
Liczba podmiotów gospodarczych – sektor prywatny	14,602	0,067	-	26,228	0,051	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

W tabeli 5 zaprezentowano wyniki analizy zależności stochastycznej między cechami charakteryzującymi badane gminy a odpowiedziami na pytania odnośnie do stosowania controllingu i planów jego wdrożenia.

Analiza zależności statystycznej nie wykazała występowania związków statystycznych między stosowaniem controllingu a cechami charakteryzującymi badane gminy, natomiast wskazała na istnienie zależności między planami wdrożenia controllingu w badanych gminach a liczbą podmiotów gospodarczych z sektora publicznego funkcjonujących na terenie gminy (tab. 5).

W tabeli 6 zawarto wyniki odpowiedzi na pytanie o plany wdrożenia controllingu w przekroju liczby podmiotów z sektora publicznego funkcjonujących na terenie danej gminy.

Tabela 6. Liczba podmiotów z sektora publicznego a plany wdrożenia controllingu

Liczba podmiotów	Plany wdrożenia controllingu									
	tak		zastanawiamy się nad tym		nie rozważaliśmy tego		nie		brak odpowiedzi	
	<i>N</i>	%	<i>N</i>	%	<i>N</i>	%	<i>N</i>	%	<i>N</i>	%
1 – 50	0	0,0	5	11,1	10	22,2	2	4,4	2	4,4
51–100	0	0,0	1	2,2	1	2,2	1	2,2	0	0,0
101–200	1	2,2	0	0,0	1	2,2	0	0,0	0	0,0
Powyżej 200	1	2,2	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Brak odpowiedzi	0	0,0	5	11,1	8	17,8	1	2,2	6	13,3
RAZEM	2	4,4	11	24,4	20	44,4	4	8,9	8	17,8
	45									

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Podmioty z sektora publicznego stanowią własność państwa, tak jak i gminy są jednostkami podległymi państwu, a co za tym idzie – są powiązane jednym budżetem finansowym. Im więcej zatem publicznych podmiotów gospodarczych, tym większe dochody osiąga z nich państwo i dysponuje środkami, które może przekazywać jednostkom samorządu terytorialnego. Z uwagi na to wdrożenie controllingu wiąże się z wysokimi kosztami, większe zasoby środków finansowych dają ku temu większą możliwość.

Kolejne pytanie dotyczyło przesłanek wprowadzenia controllingu. Respondentów poproszono o wybranie pięciu najważniejszych ich zdaniem przyczyn wdrożenia controllingu (tab. 7).

Główną przesłanką wdrożenia controllingu według 21 gmin jest trudna sytuacja finansowa. Równie dużo (20) padło odpowiedzi, że powodem, dla którego warto wprowadzić controlling, jest nieskuteczny system planowania. Znaczna część respondentów (15) uważa także, że to problemy z realizacją strategii gminy oraz słaba organizacja pracy są podstawowymi przesłankami wdrożenia controllingu. Najmniej podmiotów uważa, iż przesłankami tymi są niska wydajność pracy (6) oraz

moda na controlling (8). Wybierane przez ankietowanych odpowiedzi wskazują, że respondenci oczekiwali od controllingu poprawy tych właśnie obszarów, jednak główny nacisk został położony na sytuację finansową².

Tabela 7. Przesłanki wprowadzenia controllingu w badanych gminach

Przesłanki wprowadzenia controllingu*	N	%
Trudna sytuacja finansowa gminy	21	46,7
Nieskuteczny system planowania	20	44,4
Problemy z realizacją strategii gminy	15	33,3
Słaba organizacja pracy w gminie	15	33,3
Brak koordynacji działań różnych części gminy	14	31,1
Rosnące koszty działalności	12	26,7
Potrzeba sprostania oczekiwaniom otoczenia	12	26,7
Problemy z kalkulacją kosztów	10	22,2
Niska skuteczność podejmowania decyzji	8	17,8
Moda na controlling	8	17,8
Niska wydajność pracy	6	13,3

* Dane nie sumują się do 100% z uwagi na możliwość wyboru wielu odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Tabela 8. Obszary wykorzystania controllingu w badanych gminach

W jakich obszarach wdrożenie controllingu może być użyteczne?*	N	%
Finanse	35	77,8
Inwestycje	19	42,2
Personel	14	31,1
Usługi publiczne	12	26,7
Projekty	7	15,6
Marketing	4	8,9
Badania i rozwój	2	4,5

* Dane nie sumują się do 100% ze względu na możliwość wyboru wielu odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Oddzielnej analizie poddano 2 gminy, które zadeklarowały, że stosują controlling. Wspólną przesłanką, jaka nimi kierowała podczas procesu wdrażania controllingu, była trudna sytuacja finansowa i chęć jej poprawy. Dodatkowo jedna z tych

² Badania przeprowadzone w 2005 r. wśród 65 miast na prawach powiatu w Polsce wykazały, że najczęściej wymienianą przesłanką wdrożenia controllingu dla miasta była wola poprawy skuteczności realizacji strategii miasta. Kolejne najczęściej wymieniane przesłanki wdrożenia controllingu to: dążenie do poprawy zadowolenia mieszkańców miast z jakości świadczenia usług publicznych, szansa na usprawnienie zarządzania projektami inwestycyjnymi oraz chęć zwiększenia skuteczności podejmowanych decyzji [Bednarek 2006, s. 452].

gmin wskazała na następujące przesłanki wprowadzenia controllingu: słaba organizacja pracy w gminie, niska skuteczność podejmowania decyzji, brak koordynacji działań różnych części gminy oraz chęć sprostania oczekiwaniom otoczenia, które wyraża coraz większe zainteresowanie tą dziedziną.

Potwierdzenie powyższych przesłanek dają wyniki następnego pytania dotyczącego obszarów, w których wdrożenie controllingu może być użyteczne (tab. 8).

Większość gmin (35), w tym także te, które stosują controlling, uważa, że może być on użyteczny w obszarze finansów, co potwierdza, że jako podstawową przesłankę jego wdrożenia gminy uznały trudną sytuację finansową i ten właśnie obszar należałoby przede wszystkim poprawić. Znaczna część respondentów (19) jest zdania, iż implementacja controllingu polepszyłaby aspekty związane z inwestycjami. Być może gminy oczekiwałyby w tej kwestii poprawy planowania inwestycji i lepszych systemów informacyjnych co do spodziewanych efektów. Dla wielu gmin (14) użyteczny byłby także controlling zasobów ludzkich. Natomiast z najmniejszym zainteresowaniem spotkał się controlling w takich obszarach, jak: projekty, marketing oraz badania i rozwój³.

5. Zakończenie

W obliczu stawiania różnorodnych wyzwań przed jednostkami administracji publicznej są one zmuszane do sięgania po nowoczesne narzędzia zarządzania, do których należy controlling. Daje on bowiem, także organizacjom niezarobkowym, nowe perspektywy w zakresie kierowania wszystkimi wewnętrznymi przepływami usług i kosztów, a także ich kontroli. Zarządzający jednostkami gminnymi otrzymują dzięki temu szansę na zapewnienie wysokiej jakości świadczonych usług i skutecznego procesu zarządzania.

Przedstawione wyniki badań wykazały, że gminy są świadome potrzeby zmian i doskonalenia procesów wewnętrznego zarządzania. Świadczy o tym fakt, że blisko co czwarta badana gmina rozważa wdrożenie controllingu. Zarządzający badanymi gminami uważają, że controlling jest najbardziej przydatny w obszarze finansów (77,8 badanych gmin). Zasadniczą przesłanką wprowadzenia systemu controllingu, na jaką wskazywały gminy, jest trudna sytuacja finansowa. Świadczyć to może o oczekiwaniach od controllingu poprawy stanu finansowego jednostek gminnych.

Jedynie 2 gminy spośród 45 badanych (4,5%) zadeklarowały, że stosują w swojej działalności system controllingu. Tak niski odsetek wykorzystania controllingu dowodzi, że proces wdrażania controllingu w gminach nie jest jeszcze zjawiskiem powszechnym, choć budzi zainteresowanie jednostek administracji publicznej i być może w przyszłości więcej gmin w Polsce będzie stosowało controlling. Wymaga to

³ Wcześniejsze badania wykazały, że najwięcej ankietowanych widziało zastosowanie controllingu w obszarze finansowym. Na drugim miejscu były projekty inwestycyjne, następnie zasoby ludzkie [Bednarek 2006, s. 451].

jednak wnikliwego zapoznania się z istotą jego funkcjonowania oraz możliwościami jego wykorzystania w gminach.

Literatura

- Bednarek P., 2006, *Controlling w miastach na prawach powiatu. Analiza wyników badań*, [w:] Słodczyk J., Rajchel D. (red.), *Polityka zrównoważonego rozwoju oraz instrumenty zarządzania miastem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole.
- Bednarek P., 2007, *Controlling w zarządzaniu gminą*, PWE, Warszawa.
- Borowiec L., 2007, *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Kraków.
- Brol R. (red.), 2004, *Ekonomika i zarządzanie miastem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Horvath P., 2000, *Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem*. Taschenbuch Verlag, München.
- Kardasz A., 2004, *Controlling w polskich przedsiębiorstwach*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1019, *Rachunkowość zarządcza i controlling w warunkach integracji z Unią Europejską*, Wrocław.
- Marciniak S., 2008, *Controlling. Teoria. Zastosowanie*, Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Stuglik J., 2005, *Controlling w jednostkach administracji publicznej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1080, *Rachunkowość zarządcza i controlling a strategie przedsiębiorstw i instytucji*, Wrocław.