

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

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

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](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>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> 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
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> 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
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> 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
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> 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
<b>Michał Comperek:</b> 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
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> 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
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> 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
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> 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
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> 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

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> 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
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> 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
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> 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
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> 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
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> 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
<b>Wojciech Lichota:</b> 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
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> 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
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> 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
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> 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
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> 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*



**Michał J. Kowalski**

Politechnika Wroclawska, Wydział Informatyki i Zarządzania

e-mail: [michal.kowalski@pwr.wroc.pl](mailto:michal.kowalski@pwr.wroc.pl)

---

## ZASTOSOWANIE CONTROLLINGU PODATKOWEGO W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH – WNIOSKI Z BADAŃ EMPIRYCZNYCH

---

## USAGE OF TAX CONTROLLING IN POLISH COMPANIES – CONCLUSIONS FROM EMPIRICAL RESEARCH

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.31

**Streszczenie:** Celem artykułu jest ocena skali zastosowania narzędzi controllingu podatkowego oraz identyfikacja uwarunkowań determinujących ich wykorzystanie w przedsiębiorstwach funkcjonujących na polskim rynku. W tym celu przeprowadzono badania kwestionariuszowe w grupie przedsiębiorstw o zróżnicowanej wielkości, profilu działania, w tym również spółek giełdowych. Zebrany materiał empiryczny poddano analizie i wnioskowaniu statystycznemu. Badania wykazują, że controlling podatkowy jest w początkowej fazie rozwoju. Dominuje zastosowanie prostych narzędzi, a większość badanych nie stosuje go wcale. Zidentyfikowano istotną statystyczną zależność (na poziomie istotności poniżej 0,01) między stosowaniem controllingu podatkowego a aplikowaniem strategii podatkowych. Ponadto występuje istotna dodatnia korelacja między stosowaniem strategii podatkowych a wielkością przedsiębiorstwa, również spółki giełdowe sięgają częściej po te narzędzia. Badania wykazały niski poziom wiedzy i kompetencji w zakresie controllingu podatkowego wśród osób zarządzających finansami. Controllingiem podatkowym zajmują się w większości działy księgowo, a nie dedykowane komórki czy służby controllingowe. Badania wskazują na istotną rolę doradców podatkowych w rozwoju controllingu podatkowego. Wykazano istotną korelację między korzystaniem z usług doradztwa podatkowego a implementowaniem controllingu podatkowego i stosowaniem strategii podatkowych.

**Słowa kluczowe:** controlling podatkowy, strategie podatkowe, podatki.

**Summary:** The aim of the presented research was to assess the scale and conditions determining the usage of tax controlling in enterprises operating on the Polish market. For this purpose, a survey was conducted on companies of varying sizes and from various business sectors, including listed companies. The collected data were subjected to statistical inference. The results obtained show that tax controlling is in the initial stage of development. Most respondents do not use it at all, but if they do, they use simple tools. A significant correlation (less than 0.01) was found between the use of tax controlling and the use of tax avoidance strategies. Moreover, there is a significant positive correlation between the use of

tax avoidance strategies and the company size, and the listed companies more often employ them. The presented studies indicate that knowledge and competences of managers in the field of tax controlling are limited. There are not any dedicated departments or controllers to tax controlling, and the accounting department deals with it. The presented research also indicates a significant role of tax advisors in the development of tax controlling. There is a significant correlation between the use of tax advisory services, implementation of tax controlling and the use of tax avoidance.

**Keywords:** tax controlling, tax avoidance strategies, taxes.

## 1. Wstęp

Wyodrębnienie w ramach controllingu dziedzinowego controllingu podatkowego (CP) zostało sformułowane w literaturze już dawno temu. Obecnie liczba publikacji odnoszących się do kwestii zarządzania podatkowego i stosowania strategii podatkowych (SP) znacznie rośnie. Jednocześnie wyraźny jest wzrost zainteresowania tą problematyką praktyki życia gospodarczego zarówno po stronie przedsiębiorców, jak i regulatorów stanowiących przepisy prawa podatkowego. Niewiele jest natomiast badań, które analizowałyby rozwój funkcji CP i uwarunkowania tego rozwoju wśród przedsiębiorstw funkcjonujących na polskim rynku. Artykuł jest próbą wypełnienia tej luki poznawczej.

Głównym celem badań przedstawianych w artykule jest ocena skali zastosowania narzędzi CP oraz identyfikacja uwarunkowań determinujących ich wykorzystanie. Przeprowadzono w związku z tym badania opinii osób odpowiedzialnych za zarządzanie finansami na próbie przedsiębiorstw funkcjonujących na polskim rynku. Badania realizowano w formie analiz kwestionariuszowych. Zebrany materiał empiryczny został poddany analizie i wnioskowaniu statystycznemu.

Artykuł składa się z trzech zasadniczych części. W części pierwszej omówiono kluczowe dla tematyki artykułu tendencje w badaniach nad rozwojem funkcji CP oraz stosowaniem SP. W części drugiej zaprezentowano przeprowadzone badania empiryczne, przedstawiono założenia badań, próbę badawczą oraz uzyskane wyniki. W części trzeciej zaprezentowano wnioski i dyskusję wyników. Artykuł kończy podsumowanie.

## 2. Istniejący stan wiedzy

Podatki kształtują sytuację finansową przedsiębiorstwa, mogą wpływać na wyniki operacyjne, poziom przychodów, wynik netto, strukturę finansowania [Buk 2014]. Obciążenia podatkowe są jednym z elementów, który determinuje przepływy gotówkowe i w konsekwencji wartość przedsiębiorstwa dla właścicieli i innych niż budżet państwa wierzycieli. Graham wskazuje, że efektywność podatkowa mierzona efektywną stopą podatkową jest obiektem uwagi analityków, wyceniających

i menedżerów, ponieważ raportowane wyniki po opodatkowaniu są pozytywnie związane z wyceną przedsiębiorstw [Graham i in. 2015]. Przedsiębiorstwa poszukują możliwości realizacji różnego rodzaju strategii podatkowych, określanych w literaturze również jako zarządzanie podatkami czy planowanie podatkowe. Oznaczają one realizowanie działań, których celem jest obniżenie obciążeń podatkowych w ramach istniejącego systemu podatkowego i regulującego go prawa, zmierzających do maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa. Famulska wskazuje, że realizacja SP oznacza zapłacenie należnego podatku, ale poprzedzone decyzją, która determinuje jego wielkość [Famulska 2015]. Literatura przedmiotu szeroko dyskutuje rodzaje, typy i uwarunkowania stosowania SP. Ballion wskazuje przykłady strategii stosowanych w podatkach bezpośrednich i pośrednich [Ballion 2014], Lisowsky – przykłady wykorzystywanych tarcz podatkowych [Lisowsky 2010].

O skali zainteresowania polskich przedsiębiorstw poszukiwaniem SP świadczy rosnący rynek doradztwa podatkowego. Planowanie podatkowe, formułowanie i realizowanie SP jest wspierane przez ofertę wyspecjalizowanych firm zajmujących się doradztwem w tym zakresie, a jak wskazują liczne statystyki, osiągnęte przez nie przychody sukcesywnie rosną [Zalewski 2015].

Istniejący stan wiedzy, jak również praktyka życia gospodarczego uzasadniają tezę, że obciążenia podatkowe są elementem świadomego zarządzania w przedsiębiorstwach, a kompetencje w tym zakresie mogą być jednym z elementów przewagi konkurencyjnej. Badania przeprowadzone przez Famulską w grupie 50 przedsiębiorstw wykazały, że najczęstszą reakcją na obciążenie podatkowe jest realizacja strategii podatkowej, a nie zapłacenie należnego podatku czy ucieczka od podatku [Famulska 2014]. Stosowanie SP należy wyraźnie odróżnić od unikania opodatkowania i oszustwa podatkowego. Stosowanie SP to zachowanie, którego celem jest minimalizowanie zobowiązań podatkowych bez naruszania litery prawa [Garbarino 2008], podkreśla to również Famulska, twierdząc, że realizowanie SP nie jest równoznaczne z poszukiwaniem luk prawnych czy ucieczki przed podatkiem, lecz jest korzystaniem z ulg, zwolnień i innych udogodnień, które są przewidziane prawnie. Konsekwencją jest ryzyko, z którym nierozzerwalnie wiążą się SP. Definiowanie SP i CP w powiązaniu z wartością przedsiębiorstwa wydaje się szczególnie uzasadnione. Strategie, narzędzia, które powodują dodatkowe koszty lub ryzyko należałoby uznać za nieefektywne. [Graham i in. 2015] wśród czynników powstrzymujących menedżerów przed aplikowaniem SP wskazuje obawę, że transakcja zablokuje realizację podstawowych procesów biznesowych, naruszy reputację przedsiębiorstwa czy narazi na spór lub sankcje ze strony władz skarbowych.

Świadomość przedsiębiorstw, że podejmowane przez nie działania mogą mieć wpływ na obciążenia podatkowe powoduje, że poszukują one kompleksowych systemów zarządzania podatkami. Odpowiedzią na to zapotrzebowanie jest CP. Nowak uważa CP jako jeden z podsystemów controllingu przedsiębiorstwa, podkreślając jego pomocniczą rolę we wszystkich dziedzinach jego funkcjonowania [Nowak 2010]. CP postrzegany jest jako zespół czynności umożliwiających planowanie

procesów gospodarczych wywierających wpływ na obciążenie podatkowe oraz w wyniku kontroli pozyskanie wiedzy o wykonaniu owych procesów, przyczyniający się do podnoszenia sprawności zarządzania podatkami [Felencikowski, Nogalski 2003].

Nowak [2010] wskazuje na wielość funkcji CP: koordynację, planowanie, kontrolę, regulację oraz zasilanie w informacje. CP może czerpać z tych samych narzędzi zarządzania controllingowego, do których odwołują się inne funkcje controllingu. Wśród narzędzi CP można wskazać takie, które będą wspierać:

- opracowanie strategii podatkowej, wspierającej strategię przedsiębiorstwa,
- opracowanie rachunku podatkowego, dobór mierników efektywności podatkowej, które byłyby podstawą raportowania efektów działań podatkowych,
- wdrożenie narzędzi monitorowania i pomiaru ryzyka podatkowego,
- wdrożenie procedur planowania podatkowego,
- wdrożenie narzędzi wykrywania i monitorowania odchyłeń od oczekiwanych wyników,
- takie dostosowanie systemów motywacyjnych, by wspierały budowanie wartości przedsiębiorstwa przez zarządzanie podatkami.

Przedstawiony przegląd kierunków badań w obszarze CP i SP jest podstawą do zdefiniowania celu badań.

### 3. Wyniki badań empirycznych

#### 3.1. Próba badawcza i metody

Badania realizowano w formie zbierania i analizowania opinii. W tym celu opracowano kwestionariusz ankietowy. Badania zostały przeprowadzone na próbie 59 przedsiębiorstw, wśród uczestników kursów zawodowych „Dyrektor finansowy” w latach 2014-2015 realizowanych w Warszawie, Krakowie i Wrocławiu. Taki dobór zapewniał, że respondenci mieli pełną wiedzę niezbędną do właściwego zrozumienia pytań. Kwestionariusz zawierał 30 pytań dotyczących opinii na temat zastosowania narzędzi CP i SP w przedsiębiorstwie, w którym respondent pełnił funkcję dyrektora finansowego lub odpowiednie stanowisko. Dodatkowe 5 pytań charakteryzowało przedsiębiorstwo, w odniesieniu do którego formułowano opinie. Łącznie zabrany materiał empiryczny obejmował macierz składającą się z 2415 obserwacji. Uzyskany materiał empiryczny został poddany analizie i wnioskowaniu statystycznemu z wykorzystaniem programu Statistica. Analizy prowadzono z wykorzystaniem tablic wielodzielczych oraz tabel wielokrotnych odpowiedzi i dychotomii. Analizę zależności między zmiennymi badano statystyką chi kwadrat Pearsona oraz chi kwadrat największej wiarygodności, z uwzględnieniem poprawek Yatesa dla niższych liczebności oczekiwanych. Dodatkowo ocenę siły zależności między zmiennymi identyfikowano współczynnikiem  $f_i$  Yule’a oraz współczynnikiem konwergencji Pearsona.

Badanie prowadzono w sposób, który zapewniał, że opinie o danym przedsiębiorstwie były formułowane przez jednego i tylko jednego respondenta. W analizowanej próbie znalazły się zarówno duże, jak i małe przedsiębiorstwa, także przedsiębiorstwa notowane na GPW. Charakterystykę próbki badawczej przedstawiono w tab. 1.

**Tabela 1.** Charakterystyka próbki badawczej

Przychody ze sprzedaży	Razem	w tym			
		spółki giełdowe rynek podstawowy	spółki giełdowe rynek New Connect	grupy kapitałowe	dominuje kapitał zagraniczny
RAZEM	59	18	2	39	21
< 50 mln PLN	18	2	0	9	11
50-250 mln PLN	19	1	2	10	5
250-500 mln PLN	5	4	0	5	4
> 500 mln PLN	17	11	0	15	1

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 2 przedstawiono strukturę próby według sektorów. W kilku przypadkach dokonano połączenia sektorów pierwotnie zawartych w kwestionariuszu, np. połączono sektory handel detaliczny i handel hurtowy.

**Tabela 2.** Próbką badawcza – sektory

Sektor	Liczba obserwacji	%	Sektor	Liczba obserwacji	%
Budownictwo i deweloperzy	9	15	Handel	4	7
Przemysł chemiczny	6	10	Przemysł spożywczy	4	7
Informatyka	5	8	Przemysł lekki	3	5
Przemysł motoryzacyjny	5	8	Inne przemysły	7	12
Przemysł metalowy i maszynowy	5	8	Inne usługi	7	12
Materiały budowlane	4	7			

Źródło: opracowanie własne.

### 3.2. Wykorzystanie narzędzia controllingu podatkowego i strategii podatkowych

W przeprowadzonych badaniach analizowano zależności między stosowaniem narzędzi CP (controlling podatkowy)<sup>1</sup> a stosowaniem SP (strategie podatkowe). W kwe-

<sup>1</sup> W nawiasach podano zastosowane w tab. 3 oznaczenia omawianych czynników prezentujących wyniki badań i analiz.

**Tabela 3.** Controlling i strategie podatkowe – uwarunkowania stosowania

Wykorzystanie narzędzi controllingu podatkowego	Ogółem	Strategie podatkowe		Doradcy podatkowi		Kapitał polski		Spółka giełdowa		Grupa kapitałowa		Przychody > 250 mln PLN	
(a) Nie stosuje	29	9	31%	4	14%	15	52%	8	28%	19	66%	14	48%
(b) Stosuje niewystarczająco	20	12	60%	5	25%	15	75%	3	15%	10	50%	13	65%
(c) Stosuje wystarczająco	10	9	90%	9	90%	8	80%	9	90%	10	100%	3	30%
Razem	59	30***	51%	18***	31%	38	64%	20***	34%	39**	34%	30*	49%
Wsp. fi Yule'a		,532		,601		,262		,355		,355		,454	
Wsp. kontyngencji		,376		,515		,254		,334		,334		,413	
Wykorzystanie strategii podatkowych	Ogółem	Controlling podatkowy		Doradcy podatkowi		Kapitał polski		Spółka giełdowa		Grupa kapitałowa		Przychody > 250 mln PLN	
(a) Nigdy	29	9	31%	2	7%	14	48%	4	14%	0	0%	9	31%
(b) Przynajmniej raz w 3 latach	20	15	75%	11	55%	15	75%	11	55%	11	55%	13	65%
(c) Wielokrotnie	10	6	60%	5	50%	9	90%	5	50%	5	50%	8	80%
Razem	59	30***	51%	18***	31%	38*	64%	20***	34%	20	34%	30***	
Wsp. fi Yule'a				,568		,347		,419		,210		,653	
Wsp. kontyngencji				,494		,328		,386		,205		,546	

W tabeli podano częstość stosowania narzędzi CP i SP w zależności od cech przedsiębiorstw. W procentach w poszczególnych grupach (od a do c) podano udział przedsiębiorstw z daną cechą w ogólnej liczbie przedsiębiorstw w tej grupie.

Istotność zależności między czynnikami oznaczono dla poziomów istotności:  $*0,05 < p \leq 0,1$ ;  $**0,01 < p \leq 0,05$ ;  $*** p \leq 0,01$ .

Źródło: opracowanie własne.

stionariuszu przyjęto trzystopniowe skale wskazujące na zaawansowanie przedsiębiorstw w tym zakresie. Wykorzystanie narzędzi CP mierzono w skali: (a) brak stosowania jakichkolwiek narzędzi, (b) stosowanie wybranych narzędzi w opinii respondenta niewystarczające do istniejących potrzeb, (c) stosowanie narzędzi w stopniu wystarczającym. Stosowanie SP mierzono według skali: (a) przedsiębiorstwo nie realizowało projektów, których celem była optymalizacja obciążeń podatkowych, (b) realizowało przynajmniej jeden taki projekt w ciągu ostatnich 3 lat, (c) realizowało wiele takich inicjatyw.

Analizie poddano także wpływ czynników takich jak wielkość przedsiębiorstwa (przychody > 250 mln PLN), gdzie jako duże przyjęto te o przychodach powyżej 250 mln PLN, dominujący kapitał (kapitał polski), gdzie różnicowano przedsiębiorstwa ze względu na dominujący kapitał polski lub zagraniczny, stałe korzystanie z usług doradców podatkowych (doradcy podatkowi), fakt, czy spółka należy do grupy kapitałowej (grupa kapitałowa) oraz czy przedsiębiorstwo jest spółką publiczną (spółka giełdowa), przy czym nie wprowadzano różnicowania względem rynku notowań. Wyniki analiz zaprezentowano w tab. 3.

### 3.3. Narzędzia controllingu podatkowego

Następnie poddano badaniu, które ze wskazanych w części pierwszej artykułu narzędzi CP są wykorzystywane i które z nich są oceniane przez respondentów jako warte zastosowania. Ocenę użyteczności mierzono w skali: użyteczne, nieużyteczne, brak zdania. Natomiast stopień wykorzystania w skali: niewykorzystywane, wykorzystywane, lecz w niewystarczającym zakresie, wykorzystywane w wystarczającym zakresie. Wyniki analiz zaprezentowano w tab. 4.

**Tabela 4.** Ocena użyteczności i wykorzystania narzędzi controllingu podatkowego

Narzędzia CP	Użyteczność						Zastosowanie					
	duża		brak zdania		mała		wystarczająco		niewystarczająco		wcale	
Podatkowe mierniki efektywności	35	59%	20	34%	4	7%	16	27%	26	44%	17	29%
Rachunek podatkowy	31	53%	26	44%	2	3%	4	7%	32	54%	23	39%
Plan podatku dochodowego część bieżąca	49	83%	8	14%	2	3%	12	20%	18	31%	29	49%
Plan podatku dochodowego część odroczone	43	73%	10	17%	6	10%	13	22%	10	17%	36	61%
Strategia podatkowa	34	58%	22	37%	3	5%	5	8%	11	19%	43	73%
Zarządzanie ryzykiem	30	51%	26	44%	3	5%	0	0%	14	24%	45	76%
Systemy motywacyjne osób kluczowych	31	53%	20	34%	8	14%	4	7%	12	20%	43	73%

Źródło: opracowanie własne.

### 3.4. Rozwiązania organizacyjne controllingu podatkowego

Nowak [2010] wskazuje uwarunkowania umiejscowienia komórki CP w przedsiębiorstwie, podkreślając wielość uczestników controllingu podatkowego. W ramach zrealizowanych badań poddano analizie, jakie komórki organizacyjne są angażowane w realizację funkcji CP diagnozowanych przedsiębiorstwach. W przeprowadzonym badaniu respondenci byli proszeni o wskazanie wszystkich zaangażowanych. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tab. 5.

**Tabela 5.** Komórki organizacyjne angażowane w funkcję CP

Wyszczególnienie	Liczba odpowiedzi	Procent odpowiedzi	Procent przypadków
Funkcja nie jest realizowana	17	21,52	28,81
Dedykowana komórka	6	7,59	10,17
Controlling	5	6,33	8,47
Dział podatków	10	12,66	16,95
Księgowy	29	36,71	49,15
Zewnętrzny doradca	11	13,92	18,64
Inna jednostka	1	1,27	1,69
Ogół	79	100,00	133,90

Źródło: opracowanie własne.

### 3.5. Rola i znaczenie controlling podatkowego

W badaniach analizowano, jak respondenci postrzegają CP jako wsparcie zarządzania. Analizowano, czy respondenci: (a) traktują CP jako system wspierający menedżerów w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa, (b) jako źródło oszustw i unikania opodatkowania, (c) są przekonani, że stosowanie CP jest zasadne jedynie w dużych

**Tabela 6.** Rola controllingu podatkowego

Controlling podatkowy jako	Tak lub raczej tak		Nie lub raczej nie		Doradcy podatkowi		Kapitał polski		Spółka giełdowa		Grupa kapitałowa		Obroty > 250 mln	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
(a) wsparcie budowania wartości	57	97%	0	0%	17	100%	37	97%	20	100%	38	97%	21	95%
(b) źródło nadużyć i unikania opodatkowania	3	5%	50	85%	16	94%	31	82%	19	95%	33	85%	17	77%
(c) idea dla dużych przedsiębiorstw	26	44%	25	42%	5	29%	14	37%	9	45%	22	56%	13	59%
(d) źródło posiadanych kompletacji	11	19%	23	39%	5	29%	17	45%	10	50%	17	44%	9	41%

Źródło: opracowanie własne.



przedsiębiorstwach, (d) uważają swoją wiedzę i kompetencje w zakresie stosowania controllingu podatkowego za wystarczające. Na pytania dotyczące tej części badania respondenci udzielali odpowiedzi w skali 5-stopniowej, gdzie 1 oznacza zdecydowanie tak, 0 brak zdania, a -1 zdecydowanie nie. Wyniki zaprezentowano w tab. 6.

W kolumnach (2) i (3) zaprezentowano liczbę respondentów, którzy potwierdzali i negowali stwierdzenia od (a) do (d) dotyczące CP wskazane w kolumnie (1). Wyniki pogrubione podlegały dalszej analizie. W kolumnach od (4) do (7) wskazano liczbę respondentów o danej cesze, którzy dla poszczególnych stwierdzeń wybrali odpowiedzi takie jak pogrubione. Wartości procentowe w kolumnach od (4) do (7) oznaczają udział respondentów o danej cesze, którzy udzielili odpowiedzi takich jak pogrubione do ogólnej liczby respondentów z tą cechą.

#### 4. Wnioski i dyskusja wyników

Przeprowadzone badania wskazują, że menedżerowie przedsiębiorstw funkcjonujących na polskim rynku dostrzegają istotną rolę CP w budowaniu wartości przedsiębiorstw. Jednocześnie należy uznać, że CP jest w początkowej fazie rozwoju. Ponad połowa z analizowanych respondentów nie stosuje żadnych narzędzi CP. Co dziwne, niestosowanie żadnych narzędzi CP dotyczy w równym stopniu przedsiębiorstw dużych o przychodach powyżej 250 mln, jak i małych.

Badania potwierdziły wcześniejsze wnioski Famulskiej [2015], większość z analizowanych przedsiębiorstw zadeklarowała stosowanie SP, 51% respondentów wskazało, że w ciągu ostatnich trzech lat realizowało projekt, którego celem była optymalizacja podatkowa, a 17% wskazało, że tego typu projekty realizuje w sposób ciągły. Badania wskazały na dodatnią zależność między stosowaniem CP i wykorzystaniem SP, pomiędzy zmiennymi istnieje korelacja o przeciętnej sile ( $f_i = 0,53$  i wsp. kontyngencji = 0,38).

Przy dowolnie małym poziomie istotności odnotowano zależność między stosowaniem SP a wielkością przedsiębiorstwa. Duże podmioty zdecydowanie częściej angażują się w realizację strategii, mimo że nie implementują one częściej niż małe CP (zidentyfikowano umiarkowaną zależność, lecz na poziomie istotności ok. 0,1). Istotną statystycznie zależność odnotowano natomiast w stosunku do spółek giełdowych, częściej aplikują one narzędzia CP i angażują się w SP, nie zidentyfikowano natomiast takich prawidłowości dla spółek tworzących grupy kapitałowe.

Wśród stosowanych narzędzi CP dominują proste instrumenty, głównie stosowanie mierników podatkowej efektywności oraz raportowanie rachunku podatkowego, mimo że użyteczność tych narzędzi określana jest jako przeciętna. Zaskakujące jest, że blisko połowa badanych nie stosuje planów podatkowych, a jednocześnie 83% respondentów wskazuje, że rozwiązania w tym zakresie są dla nich użyteczne. Jeszcze większą lukę zidentyfikowano w zakresie bardziej zaawansowanych narzędzi. Rozwiązań takich jak budowanie strategii podatkowej, zarządzanie ryzykiem podatkowym czy aplikowanie mierników podatkowej efektywności do systemów

motywacyjnych nie stosuje ponad 75% respondentów, podczas gdy brak ich użyteczności deklaruje jedynie od 5 do 14% (w zależności od narzędzia).

Przyczyn słabego wykorzystania narzędzi CP można upatrywać w dwóch czynnikach. Pierwszy z nich to niski stan wiedzy i umiejętności w odniesieniu do CP i SP. Zaledwie 19% badanych dyrektorów finansowych określiło swoje kompetencje jako raczej dobre, a w próbie nie odnotowano żadnej odpowiedzi zdecydowanie dobre. Drugi czynnik to brak zaufania do tego typu narzędzi. Zaskakująco wśród profesjonalistów, których badano, 17% nie zanegowało stwierdzenia, że CP prowadzi do nadużyć i oszustw podatkowych.

Zadania CP w blisko 50% przypadków należą do księgowych. Zaskakująco zaledwie 8% respondentów wskazało, że w CP są włączone służby controllingu. Wykorzystanie dedykowanych komórek zadeklarowało jedynie 10% respondentów.

Badania wskazują na ogromną rolę doradców podatkowych w rozwoju CP. Odnotowano statystycznie istotną zależność między stosowaniem narzędzi CP oraz SP a korzystaniem z usług doradców podatkowych ( $p < 0,01$ ). Przedsiębiorstwa korzystające z usług doradczych deklarują niższą niechęć wobec CP i wyższą posiadaną wiedzę niż przeciętnie. W 14% przypadków doradca podatkowy jest odpowiedzialny za realizację funkcji CP.

## 5. Zakończenie

CP jest systemem, który może istotnie wspierać zarządzanie wartością przedsiębiorstwa. Przeprowadzone badania wskazują, że ten obszar controllingu jest w początkowej fazie swojego rozwoju. Zakres zastosowań i znajomość narzędzi w przedsiębiorstwach są niewielkie.

Przeprowadzone badania skłaniają do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, wskazują, że controlling podatkowy to obszar, który jest wart dalszej pogłębionej eksportacji badawczej. Po drugie, controlling podatkowy wymaga zainteresowania ze strony firm i instytucji kształcących wiedzę w tym zakresie oraz wspierających implementację opracowanych koncepcji.

## Literatura

- Ballion G., 2014, *Wykorzystanie strategii podatkowych w zarządzaniu zasobami finansowymi*, Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, seria: Organizacja i zarządzanie, z. 74.
- Buk H., 2014, *Wykorzystanie odroczonego podatku dochodowego do kreowania wyniku finansowego przedsiębiorstwa*, [w:] Duraj N. (red.), *Wartość rynkowa struktura kapitału i efektywność przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Garbarino C., 2011, *Aggressive tax strategies and corporate tax governance: An institutional approach*, *European Company & Financial Law Review*, 8.3, s. 277-304.
- Graham J., R., Hanlon M., Shevlin T., Shroff N., 2014, *Incentives for tax planning and avoidance:*

- Evidence from the field*, The Accounting Review, Vol. 89, No. 3.
- Famulska T., 2015, *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, Optimum. Studia Ekonomiczne, nr 1 (73).
- Felencikowski T., Nogalski B., 2003, *Controlling podatkowy – zagadnienia denotacyjne*, [w:] Zarzecki D. (red.), *Zarządzanie finansami. Mierzenie wyników i wycena przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Lisowsky P., 2010, *Seeking shelter: Empirically modelling tax shelters using financial statement information*, The Accounting Review, Vol. 85, No. 5.
- Nowak E., 2010, *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Zalewski Ł., 2015, *IX ranking firm i doradców podatkowych*, Dziennik Gazeta Prawna, 5 marca, nr 44 (3937).