

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

Zdzisław Kes

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: zdzislaw.kes@ue.wroc.pl

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

DOI: 10.15611/pn.2016.440.16

Streszczenie: Artykuł ma na celu określenie barier i trudności w procesie wdrażania controllingu w gminach, a także skutków, jakich można się spodziewać po jego wprowadzeniu. Badaniami objęto 45 wybranych gmin województwa warmińsko-mazurskiego. Narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety skierowany do osób zarządzających badanymi gminami. Do opracowania wyników wykorzystano metodę analizy opisowej. Przeprowadzone badania ankietowe wykazały, że zarządzający gminami obawiają się wystąpienia barier podczas implementacji controllingu w postaci niskiej wiedzy kadry gmin na temat controllingu, braku środków finansowych oraz trudności w doborze odpowiednich instrumentów controllingu. Wśród ewentualnych niekorzystnych skutków wprowadzenia controllingu respondenci wymienili: wzrost ilości pracy i ilości dokumentów oraz informacji. Od controllingu zarządzający gminami oczekiwali głównie poprawy poziomu świadczenia usług publicznych, usprawnienia systemu informacji i procesu planowania.

Słowa kluczowe: controlling, gmina, bariery, przesłanki i efekty.

Summary: The article was to determine the possible occurrence of barriers and difficulties in the implementation of controlling in municipalities as well as the effects of its use. The study was carried out among 45 chosen municipalities of Warmia and Mazury. The research tool was a questionnaire sent managers of the investigated municipalities. To develop the results, the method of description analysis was used. The conducted survey showed that managers of municipalities were afraid of obstacles in the implementation of controlling in the form of low knowledge about controlling, lack of funds and difficulties in the selection

of appropriate instruments of controlling. Among the possible adverse effects of a controlling were: an increase in the loads of work to do and a large amount of documents and information. Respondents expect that controlling will mainly improve the level of public services, the information system and the planning process.

Keywords: controlling, municipality, barriers, incentives and effects.

1. Wstęp

Gmina, jak każda zorganizowana jednostka, podlega zarządzaniu. Zarządzanie można rozumieć na dwa sposoby. Po pierwsze, jako proces składający się z wielu czynności, które można podzielić na funkcje, takie jak planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrolowanie. Z drugiej strony zarządzanie polega na oddziaływaniu kadry kierowniczej na członków organizacji i skłonieniu ich do realizacji wyznaczonych zadań, a także wykorzystaniu dostępnych zasobów z zamiarem osiągnięcia założonego celu gminy [Bednarek 2007, s. 16].

Jeśli zarządzanie jest rozdzielane od polityki, można nazwać je zarządzaniem profesjonalnym. Zaleca się oddzielanie w gminie zarządzania politycznego od administracji. Zarządzanie polityczne, czyli rządy, polega na wprowadzaniu określonych rozwiązań do prawa miejscowego i podejmowaniu określonych przedsięwzięć oraz wykonywaniu konkretnych działań w sferze politycznej i administracyjnej. Dodatkowo kierownikiem urzędu gminy powinien być fachowiec lub urzędnik wybrany na zasadzie konkursu, ponieważ aktualne formy powoływania wójta, prezydenta czy burmistrza, tzn. w wyborach bezpośrednich, mogą upolitycznić system zarządzania administracyjnego gminy [Kijowski 2004, s. 61].

Zmiany otoczenia jednostek publicznych (ustrojowe, społeczne i gospodarcze) w Polsce oraz wyraźny wzrost oczekiwań tego otoczenia wobec władz lokalnych sprawiły, że jednostki samorządu terytorialnego funkcjonują w zupełnie nowych warunkach. Od samorządów lokalnych oczekuje się nie tylko podejmowania odpowiednich działań sprzyjających rozwojowi ich gmin, ale także realizacji konkretnych i mierzalnych celów.

Na konieczność określenia i realizacji celów i zadań z zakresu społeczno-gospodarczego z wykorzystaniem odpowiednich metod i środków do ich realizacji wskazuje również E. Wojciechowski. Istotą problemu jest, jak kierować gminą, aby osiągnąć oczekiwane rezultaty [Wojciechowski 2003, s. 11-14].

Jedną z metod umożliwiających osiągnięcie określonych efektów ilościowych i jakościowych w sposób bardziej efektywny i skuteczny jest controlling, dotychczas stosowany głównie w jednostkach gospodarczych nastawionych na zysk. W ostatnich latach można jednak zauważyć wzrost zainteresowania controllingiem jako narzędziem usprawniania zarządzania również w sektorze publicznym, którego część stanowią jednostki samorządu terytorialnego.

Jedną z pierwszych definicji controllingu na gruncie polskim przedstawił J. Goliszewski. Według tego autora jest to system kierowania jednostką gospodarczą, który koordynuje całokształt procesów planowania dyspozycji i kontroli oraz zasilania w informacje, sterując tym samym działalność organizacji pod kątem wyznaczonych celów [Goliszewski 1990, s. 23]. Często przytaczaną definicję, nawiązującą do rachunkowości, zaprezentował W. Brzezina, który określił controlling jako model zarządzania jednostką gospodarczą ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego i wartości organizacji przez odpowiedni dobór metod oraz wykorzystanie rachunkowości zarządczej [Brzezina, Dziwiątkowski 2001, s. 115].

Controlling w gminie jest nastawiony na wyszukiwanie zadań wrażliwych, „wąskich gardeł” w działalności gospodarczej. Wymaga to identyfikacji procesów, przy których możliwe jest ryzyko niezrealizowania celów jednostki oraz zakłóceń odbijających się na jakości świadczonych usług [Borowiec 2007, s. 62].

Głównym warunkiem sukcesywnego wdrożenia controllingu jest pełne poparcie ze strony kierownictwa. Opór oraz niechęć można zlikwidować bądź zniwelować, kiedy pracownicy zauważą, że controlling jest skutecznym narzędziem zarządzania usprawniającym planowanie, kontrolę i koordynację działań. Ponadto wprowadzenie controllingu wymaga zmiany sposobu myślenia i obowiązujących reguł zarządzania. Wiąże się to z pojawianiem się barier i trudności przy implementacji systemu controllingu.

Celem artykułu było określenie, jakie bariery i trudności mogą wystąpić w procesie wdrażania controllingu w gminach, oraz ustalenie, jakie mogą być przesłanki i efekty jego zastosowania w tych jednostkach. Narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety skierowany do osób zarządzających badanymi gminami (wójta, burmistrza lub kierownika służby finansowo-księgowej). Dobór badanej próby był celowy i wynikał głównie ze względów geograficznych. Badania przeprowadzono w 45 gminach wybranych ze 116 wszystkich gmin województwa warmińsko-mazurskiego, które wyraziły zgodę na badanie. Do przetworzenia materiałów źródłowych wykorzystano metodę analizy opisowej.

2. Bariery i efekty wdrażania controllingu

Podmioty gospodarcze podczas procesu wdrażania controllingu mogą natknąć się na wiele trudności i problemów. Problemy te mogą wynikać z obaw i niechęci personelu do zmian oraz braku motywacji do jakiegokolwiek działania. Jednakże główną barierą podczas implementacji controllingu jest konieczność podjęcia działań na szeroką skalę, aby skutecznie wdrożyć controlling we wszystkich obszarach organizacji.

Najczęstszymi problemami, na jakie może się natknąć jednostka podczas wdrażania systemu controllingu, są:

- niechęć pracowników do zmian,
- brak systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie,

- brak wyodrębnionych kompetencji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi,
- przestarzałe przekroje ewidencji księgowej kosztów,
- brak powiązań między zakresem uprawnień a odpowiedzialności kierowników poszczególnych komórek,
- brak fachowców ds. controllingu,
- mocno utrwalone systemy zarządzania oraz procedury decyzyjne [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 65].

Barierami wprowadzenia controllingu mogą być również:

- niskie kwalifikacje pracowników,
- niechęć kierownictwa do zmian,
- mała wiedza na temat controllingu,
- wysokie koszty wdrożenia,
- trudności w doborze odpowiednich instrumentów controllingu,
- problemy z wyodrębnieniem organizacyjnym centrów odpowiedzialności,
- konieczność przebudowy systemu informacyjno-sprawozdawczego,
- brak odpowiedniego oprogramowania informatycznego [Dynowska 2005, s. 68-70].

Zdaniem M. Sierpińskiej i B. Niedbały obawy pracowników przed zmianami i wdrożeniem controllingu można się starać ograniczać przez:

- szkolenia i informowanie,
- negocjacje oraz ustalenia,
- uczestnictwo pracowników w procesie wdrażania,
- manipulację,
- wymuszanie (ukryte lub jawne) [Sierpińska, Niedbała 2003].

Ponadto istotną barierą utrudniającą wdrożenie controllingu jest brak przekonania kierownictwa i personelu o potrzebie jego wprowadzenia.

M. Sierpińska i B. Niedbała zwracają uwagę na wiele korzyści, jakie pociąga za sobą wprowadzenie controllingu. System ten zapewnia racjonalność i efektywność zarządzania organizacją oraz osiągnięcie wyników założonych w planach. Daje również jednostce możliwość przetrwania i rozwoju w długim okresie. Jednym z pozytywnych efektów wdrożenia tego systemu jest możliwość szybkiej reakcji na:

- zachowanie rynku i zmiany w otoczeniu, co może dać korzyść w postaci zwiększonych przychodów ze sprzedaży,
- zmiany płynności finansowej przedsiębiorstwa oraz dążenie do jej utrzymania bądź poprawy,
- zmiany w gospodarce, w szczególności na rynku czynników produkcji, co może przynieść niższe koszty produkcji [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 64-65].

Controlling może także przyczynić się do korzyści o charakterze jakościowym w postaci:

- dysponowania pełniejszą i bardziej szczegółową informacją,
- korzyści wynikających z szybszego wykorzystania zdobytych informacji,

- stosowania przez organizację różnych technik zarządzania,
- większej trafności podejmowanych decyzji,
- poprawy i usprawnienia systemu rejestracji zdarzeń zachodzących w jednostce,
- lepszego zabezpieczenia funkcji planistycznej oraz kontrolnej w organizacji.

Powyżej wskazane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu dotyczyły jednostek gospodarczych nastawionych na zysk. Z uwagi na odmienne charakter działalności jednostek samorządu terytorialnego (sektor publiczny) zbadano, czy oczekiwania odnośnie do controllingu i trudności z jego wdrożeniem różnią się znacząco od tych zgłaszanych przez przedsiębiorstwa (sektor prywatny).

3. Charakterystyka badanych podmiotów

Badaniu poddano prawie 40% wszystkich gmin województwa warmińsko-mazurskiego, z czego gminy miejskie reprezentowało 56,3% ogółu badanych podmiotów, gminy miejsko-wiejskie stanowiły 33,4% wszystkich jednostek tego rodzaju w analizowanym regionie, natomiast gminy wiejskie objęte badaniem stanowiły 37,3% ogółu podmiotów wiejskich.

Jednym z kryterium różnicującym badane jednostki były dochody i wydatki ogółem. Niemal 29% (13 gmin) dysponowało dochodem ogółem nieprzekraczającym 20 000 zł, podczas gdy znaczna większość respondentów (33,3%) zadeklarowała, że ich wydatki budżetowe wynoszą od 20 000 zł do 30 000 zł. Natomiast najmniej badanych podmiotów (5 gmin) posiadało dochód przekraczający 80 000 zł. Po równo zaś rozłożyły się wydatki z pułapów: do 20 000 zł, 30 000-50 000 zł oraz powyżej 80 000 zł. Taki poziom wydatków ponosiło po 8 gmin w każdym przedziale.

Kolejnym czynnikiem opisującym charakter badanych gmin były dochody przypadające na jednego mieszkańca (tab. 1).

Tabela 1. Dochody na jednego mieszkańca w badanych gminach

Dochód na jednego mieszkańca (zł)	<i>N</i>	%
Do 1200	11	24,4
1201 – 1500	7	15,6
1501 – 1900	6	13,3
Powyżej 1900	21	46,7
Razem badanych gmin	45	100,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Ponadto analizowane gminy były zróżnicowane pod względem: zajmowanej powierzchni, liczby mieszkańców, osiąganych 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

Z przeprowadzonych badań wynika, że tylko 2 na 45 badanych gmin wykorzystuje controlling w swojej działalności. Oznacza to, że stosowanie controllingu nadal nie jest w gminach powszechne. Celem ustalenia głównych barier i trudności w procesie wdrażania controllingu respondenci zostali proszeni o wybranie 4 najważniejszych, ich zdaniem, barier oraz problemów, jakie mogą wystąpić podczas wprowadzania controllingu (tab. 2).

Tabela 2. Bariery i trudności w procesie wdrażania controllingu w badanych gminach

Jakie bariery i trudności mogą wystąpić w procesie wdrażania controllingu?*	<i>N</i>	%
Obawy ze strony pracowników	23	51,1
Niski poziom wiedzy na temat controllingu	28	62,2
Dobór odpowiednich narzędzi	23	51,1
Brak środków finansowych	21	46,7
Brak doświadczonej i wyszkolonej kadry	21	46,7
Presja czasu	8	17,8
Brak rozwiązań informatycznych	7	15,6
Niechęć zarządu	5	11,1
Wyodrębnienie organizacyjne ośrodków odpowiedzialności	4	8,9

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Za główną barierę ankietowani uznali niski poziom wiedzy na temat controllingu (62,2% badanych jednostek). Istotną trudnością okazał się dobór odpowiednich narzędzi controllingu (23 gminy). Tyle samo respondentów stwierdziło, że barierą mogą być także obawy ze strony pracowników, co mogłoby znacznie ograniczać czy spowalniać cały proces wdrażania systemu controllingu. Również wielu respondentów (21) było zdania, że brak środków finansowych oraz doświadczonej i wyszkolonej kadry utrudnia wprowadzenie controllingu w gminach. Innymi barierami, jakie mogą wystąpić, były w opinii ankietowanych: presja czasu i brak rozwiązań informatycznych. Natomiast najmniej znaczącym problemem według ankietowanych byłoby wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności (4) oraz niechęć zarządu do wdrożenia controllingu (5)¹. Warto również wskazać, że obie gminy, które wdrożyły już controlling, za główne bariery uznały obawy ze strony pracowników oraz trudności w doborze narzędzi controllingu. Ponadto w jednej z nich panuje opinia, że problemem może być także brak doświadczonej, wyszkolonej kadry oraz brak rozwiązań informatycznych.

¹ Badania przeprowadzone w 2005 r. wśród 65 miast na prawach powiatu w Polsce wykazały, że najczęściej wymienianą barierą wdrożenia controllingu do miast na prawach powiatu była niska wiedza na temat controllingu wśród pracowników samorządowych. Ponadto innymi barierami były: brak środków na wynagrodzenia dla dodatkowej kadry, opór pracowników samorządowych, którzy obawiają się zmian oraz zwiększenia intensywności pracy oraz spory kompetencyjne pomiędzy komórkami urzędu miasta [Bednarek 2006, s. 453].

Gminy zostały także poproszone o wyrażenie swojej opinii na temat tego, czy wdrożenie controllingu w gminach przynosi bądź przyniosłoby pozytywne efekty (tab. 3).

Tabela 3. Ocena efektów wdrożenia controllingu w badanych gminach

Czy wdrożenie controllingu przyniosło/by pozytywne efekty?	N	%
Zdecydowanie tak	5	11,1
Raczej tak	19	42,2
Trudno powiedzieć	14	31,1
Raczej nie	2	4,5
Brak odpowiedzi	5	11,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Tabela 4. Pozytywne efekty wdrożenia controllingu według badanych gmin

Jakie mogą wystąpić pozytywne efekty controllingu?*	N	%
Poprawa jakości usług	20	44,4
Zwiększenie wydajności pracy	17	37,8
Obniżenie kosztów	16	35,6
Poprawa planowania strategicznego	16	35,6
Poprawa organizacji pracy	16	35,6
Poprawa jakości podejmowanych decyzji	12	26,7
Poprawa planowania operacyjnego	10	22,2
Wzrost elastyczności zarządzania	10	22,2
Posiadanie pełniejszej i bardziej szczegółowej informacji	10	22,2
Usprawnienie przepływu informacji	10	22,2
Poprawa płynności finansowej	9	20,0
Zwiększenie dyscypliny wykonania planów (budżetów)	8	17,8
Poprawa szybkości podejmowania decyzji	6	13,3
Poprawa rentowności	4	8,9

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Najwięcej respondentów (19 gmin) było zdania, iż wdrożenie controllingu w gminach przyniosłoby raczej pozytywne efekty. W grupie gmin, które wyraziły takie zdanie, były również 2 gminy, które zadeklarowały, iż stosują controlling. Świadczy to o tym, że respondenci ci są zadowoleni z wdrożenia systemu controllingu. Brak udzielenia przez te podmioty zdecydowanie pozytywnej oceny może wynikać z tego, że wdrożenie nastąpiło w niedługim czasie przed przeprowadzaniem badaniami i gminy te były w trakcie dostrzegania i oceniania efektów wdrożenia. Duża część badanych podmiotów miała trudności z jednoznacznym udzieleniem odpowiedzi i wybrała wariant pośredni, określający trudność stwierdzenia, czy efekty wdrożenia byłyby pozytywne. Tylko w 2 gminach uważano, że wprowadzenie controllingu raczej nie dałoby pozytywnych efektów. Może to wynikać z obaw przed wprowadzaniem jakichkolwiek zmian i podołaniem tym zmianom. Natomiast

5 respondentów było pewnych, że zastosowanie controllingu przyniosłoby pozytywne skutki. Ta sama liczba gmin wstrzymała się z udzieleniem odpowiedzi na to pytanie (tab. 3).

Kolejne pytanie dotyczyło wskazania pozytywnych efektów, jakich można by się spodziewać po wdrożeniu controllingu. Respondenci mieli wskazać 5 najistotniejszych efektów (tab. 4).

Znaczna część odpowiadających sądzi, że wdrożenie controllingu wpłynie na poprawę jakości świadczonych usług (20 gmin) oraz będzie zwiększać wydajność pracy urzędów (17 gmin). Ważne dla badanych jednostek (16) okazały się także następujące efekty: poprawa organizacji pracy, obniżenie kosztów oraz poprawa planowania strategicznego. Natomiast najmniej gmin (4) spodziewa się po stosowaniu controllingu poprawy rentowności. Z uwagi na to, że działalność gmin w swoim założeniu nie jest nastawiona na osiągnięcie zysków, lecz na świadczenie usług lokalnym społecznościom, poprawa rentowności nie jest dla nich ważnym elementem. Dla 22,2% badanych gmin istotnymi efektami controllingu w znaczeniu pozytywnym okazały się również: poprawa planowania operacyjnego, wzrost elastyczności zarządzania, pełniejsza i bardziej szczegółowa informacja oraz usprawnienie przepływu tych informacji.

Wdrożenie controllingu wiąże się często z koniecznością przebudowy struktury organizacyjnej i zmianą sposobu myślenia i działania, może to więc pociągnąć za sobą także pewne niedogodności czy pojawienie się problemów. W tabeli 5 zaprezentowano odpowiedzi respondentów na temat rodzaju możliwych do wystąpienia negatywnych efektów controllingu.

Tabela 5. Negatywne efekty wdrożenia controllingu według badanych gmin

Jakie mogą wystąpić negatywne efekty controllingu?*	N	%
Wzrost ilości roboty „papierkowej”	26	57,8
Zalew informacjami i dokumentami	22	48,9
Wzrost liczby i częstotliwości spotkań, narad, zebrań itp.	17	37,8
Konflikt między controllerem (komórka controllingu) a innymi osobami (komórki organizacyjne)	5	11,1
Nie widzę żadnego zagrożenia negatywnymi efektami	4	8,9

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Podstawowym problemem, jakiego obawia się ponad połowa badanych jednostek (57,8%) jest większa ilość pracy „papierkowej”. Efekt taki wiąże się także ze wzrostem czasu, jaki należy na to poświęcić, co może być dodatkowym utrudnieniem. Powiązany jest z tym również kolejny negatywny efekt wdrożenia controllingu, jakiego obawia się niemal połowa analizowanych gmin (48,9%), tj. zalew informacjami i dokumentami. Istotnym niepożądanym skutkiem, którego pojawienia obawiają się zarządzający gminami, jest wzrost liczby i częstotliwości zebrań,

narad itp. Natomiast obawę o powstanie konfliktów między controllerem a innymi pracownikami wyraziło tylko 5 respondentów. Świadczy to o tym, że są zarządzający gminami są przekonani o przydatności w organizacji osoby pełniącej funkcję controllera, która wykonywałaby czynności mające przynieść poprawę funkcjonowania wszystkich komórek w jednostce. Warto zwrócić również uwagę, że tylko w 4 gminach nie zgłoszono żadnego zagrożenia ze strony wdrożenia controllingu.

Znając obawy i opinie dotyczące możliwych efektów wdrożenia controllingu w gminach, należy zwrócić również uwagę na oczekiwania ankietowanych jednostek względem wdrożenia controllingu, pozwalające określić, jakiego rodzaju poprawy spodziewają się po jego wprowadzeniu (tab. 6).

Tabela 6. Oczekiwania względem controllingu w badanych gminach

Czego oczekiwano by w związku z wdrożeniem controllingu?*	<i>N</i>	%
Zwiększenie szybkości podejmowania decyzji	23	51,1
Poprawa jakości usług	20	44,4
Poprawa planowania strategicznego	17	37,8
Poprawa wyników finansowych	16	35,6
Zwiększenie wydajności pracy	14	31,1
Posiadanie pełniejszej i bardziej szczegółowej informacji	14	31,1
Poprawa organizacji pracy	13	28,9
Poprawa jakości podejmowanych decyzji	11	24,4
Zwiększenie dyscypliny wykonania planów (budżetów)	11	24,4
Wzrost elastyczności zarządzania	10	22,2
Poprawa planowania operacyjnego	9	20,0
Poprawa rentowności	4	8,9
Obniżenie kosztów	3	6,7

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

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań.

Najwięcej badanych podmiotów (23) wyraziło opinię, że od controllingu oczekiwano przede wszystkim zwiększenia sprawności i szybkości podejmowania decyzji. Poprawa tego aspektu wpłynęłaby zapewne w znacznym stopniu na poprawę jakości i efektywności świadczonych usług, co było następnym wymienianym istotnym skutkiem stosowania controllingu (20 gmin). Natomiast 17 badanych podmiotów chciałoby, aby wprowadzenie controllingu wpłynęło na poprawę planowania strategicznego, a w 16 gminach po wdrożeniu controllingu spodziewano się poprawy wyników finansowych. Najmniej ankietowanych jednostek oczekuje po implementacji controllingu obniżenia kosztów (3) oraz poprawy rentowności (4), co jest zgodne z udzielonymi odpowiedziami na pytanie dotyczące pozytywnych skutków controllingu, jakie ogólnie mogą występować po jego wprowadzeniu.

5. Zakończenie

W obliczu stawiania różnorodnych wyzwań przed jednostkami administracji publicznej są one zmuszane do sięgania po nowoczesne narzędzie zarządzania, jakim jest controlling. Controlling daje 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 oczekiwaniu 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 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.
- Brzezin W., Dziwiątkowski A., 2001, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa.
- Dynowska J., 2005, *Problemy wdrażania controllingu w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1080, Wrocław.
- Goliszewski J., 1990, *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa (I)*, Przegląd Organizacji, 8-9.
- Kijowski D., 2004, *Diagnoza stanu terytorialnego administracji publicznej w Polsce*, Samorząd Terytorialny, 1.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Wojciechowski E., 2003, *Zarządzanie w samorządzie terytorialnym*, Difin, Warszawa.