

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



**Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: joanna.dyczkowska@ue.wroc.pl; tomasz.dyczkowski@ue.wroc.pl

---

## **ORGANIZACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO – WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH**

---

**Streszczenie:** Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. zdefiniowała pojęcie kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego (JSP) w Polsce. Istnieją jednak wątpliwości, czy nowe przepisy faktycznie zbliżyły systemy kontroli zarządczej (SKZ) w sektorze publicznym do standardów obowiązujących w przedsiębiorstwach. Artykuł bada, w jakim stopniu SKZ wspierają kadre zarządzającą sektora publicznego w podejmowaniu decyzji oraz jak stymulują wewnętrzny przepływ informacji. Wyniki badania opracowano w oparciu o informacje zebrane w latach 2010-2011 i 2013-2014 łącznie ze 111 JSP. Uzyskane rezultaty uwidoczniły problem ograniczonej skuteczności przepływu informacji menedżerskich w JSP. Zwłaszcza w początkowym okresie obowiązywania nowych przepisów w wielu jednostkach raportowanie dokonań było ograniczone do rocznych podsumowań lub nie istniało w ogóle. Podobnie w prawie co piątym analizowanym przypadku nie istniał przepływ informacji pokontrolnych. Natomiast w drugiej edycji projektu zaobserwowano wiele pozytywnych zmian w zakresie komunikacji wewnętrznej oraz z interesariuszami zewnętrznymi organizacji.

**Słowa kluczowe:** jednostki sektora publicznego, kontrola zarządcza, przepływ informacji.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.08

### **1. Wstęp**

Wzrastające zainteresowanie społeczne wykorzystaniem dostępnych zasobów oraz skutecznością działań operacyjnych w administracji publicznej wpłynęło na zmianę sposobu postrzegania zadań kontroli wewnętrznej w tym sektorze. Oprócz tradycyjnej ich funkcji, która wyrażała się w zapewnieniu zgodności działań z interesem publicznym oraz dbałości o mienie publiczne, pojawiło się również nowe znaczenie. Jest nim ocena gospodarności działań. Kontrola w tym ujęciu ma przede

wszystkim wyposażyć kadre zarządzającą sektora publicznego w zasób informacji, które pozwolą podejmować trafne decyzje w odpowiednim czasie. Tak pojmowana kontrola powinna zagwarantować, że instytucje publiczne będą w stanie wykorzystać swoje zasoby i potencjał w sposób efektywny [Dyczkowska, Dyczkowski 2009].

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. (DzU nr 157, poz. 1240) zdefiniowała pojęcia kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznego (JSP) w Polsce. Był to jednak początek, a nie koniec rozwoju systemów kontroli zarządczej (SKZ) oraz wypracowania praktyk w zakresie raportowania wewnętrznego w instytucjach publicznych. Jak stwierdziła Sulikowska [2012], pierwszej fazie implementacji SKZ w sektorze publicznym towarzyszyło wiele problemów. Instytucje publiczne na szczeblu lokalnym wskazywały na: nieprecyzyjne oraz niewystarczające regulacje dotyczące kontroli zarządczej (31%), niejasne przepisy prawne w odniesieniu do jednostek samorządowych (19%), ograniczenia finansowe i kadrowe (14%), biurokratyzację kontroli zarządczej (11%) oraz brak wsparcia metodycznego (7%).

W tym kontekście celem niniejszego artykułu będzie zbadanie, czy SKZ rzeczywiście przyczyniły się do bardziej efektywnego przepływu informacji dla celów decyzyjnych w JSP. Przedstawione w artykule analizy posłużą weryfikacji, czy i w jakim stopniu poszczególne elementy SKZ, takie jak: organizacja i zakres kontroli, sposób planowania czy wsparcie informatyczne, wpływają na dostęp do informacji na temat dokonań JSP. Zaprezentowane wyniki zostaną oparte na informacjach uzyskanych w latach 2010-2011 z 81 JSP działających na szczeblu samorządowym lub krajowym. Ostateczne wnioski zostaną sformułowane również w odniesieniu do wyników nowej edycji badania, które objęło kolejne 30 JSP.

## 2. Ramy problemu badawczego

### 2.1. Kontrola zarządcza w sektorze publicznym

Systemy kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych zaczęto rozwijać od lat 70. Rozwojowi temu towarzyszyła również ewolucja samego pojęcia „kontroli wewnętrznej”, odniesionego do sektora publicznego. Początkowo kontrola utożsamiana była z przestrzeganiem przepisów prawa [Berland, Dreveton 2006]. Z biegiem czasu zaczęto dostrzegać rolę odpowiedzialności za efekty działań publicznych. Zainteresowanie kontrolą zarządczą w sektorze publicznym było też konsekwencją koncepcji *New Public Management* (NPM), która postulowała transformację zbiurokratyzowanych instytucji w jednostki posiadające atrybut przedsiębiorczości [Berland, Dreveton 2006].

Koncepcja NPM pociągnęła za sobą konieczność zredefiniowania istniejących do tej pory zasad zarządzania w sektorze publicznym. Oznaczało to rozszerzenie autonomii instytucji publicznych względem władz centralnych, zorientowanie na

potrzeby obywateli oraz zmiany w kulturze organizacyjnej, z uwzględnieniem: przepisów prawa i interesów politycznych, ale również zasad gospodarki rynkowej i finansowania powiązanego z efektami [Jansen 2004].

Stopniowe przenoszenie rozwiązań z sektora przedsiębiorstw do sfery publicznej nie obyło się bez przeszkód. Po pierwsze, pojawił się problem wynikający z typowego dla sektora publicznego podejścia do budżetowania. Dotyczył on konieczności przeorientowania myślenia z „rozdziału środków” na planowanie efektów wykorzystywania zasobów [Jansen 2004; Berland, Drevetton 2006; Verbeeten 2008]. Po drugie, istotną przeszkodą były trudności w określeniu misji i strategii instytucji publicznych z powodu niejasnych przesłanek funkcjonowania różnych jednostek. Po trzecie, jako przeszkodę wymieniano niewystarczająco rozwinięte systemy informacyjne [Berland, Drevetton 2006]. Jako istotne ograniczenie wskazywano również skomplikowane relacje między poszczególnymi JSP, uniemożliwiające ustalenie faktycznych efektów funkcjonowania całego systemu, jak i poszczególnych jego elementów [Marques, Ribeiro, Scapens 2011].

Koncepcja *New Public Management*, oprócz wspomnianego wcześniej podstawowego założenia o upodobnieniu zarządzania instytucjami publicznymi do zarządzania przedsiębiorstwami, przyjęła również za cel zastąpienie „wszędzie tam, gdzie to możliwe i opłacalne, monopolistycznych działań administracji – konkurencją między dostawcami usług publicznych oraz wysunięcie na plan pierwszy kryteriów skuteczności i efektywności działania urzędników” [Kasiński 2011]. Z tego powodu nieuniknione stało się stworzenie formalnych SKZ odpowiednich do potrzeb JSP. Ponieważ systemy takie nie istniały wcześniej w sektorze publicznym, konieczne było uświadomienie kierownikom JSP, że kontrola to nie tylko monitorowanie działań poszczególnych osób lub nadzorowanie, czy przeprowadzone procedury są zgodne z prawem. Jak wskazuje Herath [2006], kontrola zarządcza, osadzona w określonej kulturze organizacyjnej, jest procesem, który ma wspierać sprawne zarządzanie jednostką. Wsparcie takie nie oznacza nadzoru i rozliczania z efektów, lecz raczej motywowanie pracowników do osiągania wspólnie założonych celów.

Proces implementacji SKZ w sektorze publicznym powinien uwzględniać cztery czynniki: formalizację, standaryzację, centralizację oraz zakres systemu. Formalizacja oznacza, że zakres odpowiedzialności oraz uprawnień, jak również systemy przepływu informacji oraz raportowania są ściśle określone. Standaryzacja wymaga, aby procedury kontrolne zostały opisane, a kontrola była prowadzona systematycznie i regularnie. Jak wskazuje się w teorii zarządzania, wykorzystanie efektu uczenia się jest możliwe tylko wówczas, gdy procesy są powtarzalne. Powtarzalność taką gwarantuje formalizacja i standaryzacja systemu kontroli [Jansen 2004; Aringer 2005; Demmke 2006; Verbeeten 2008]. Centralizacja systemu rozróżnia dwie sytuacje: pierwszą, gdy kontrola jest sprawowana przez kierownictwo wyższego szczebla, oraz drugą, gdy czynności kontrolne są powierzone pracownikom.

Ostatni atrybut systemu, czyli jego zakres, wskazuje na to, czy systemy koncentrują się na operacyjnych aspektach funkcjonowania organizacji i śledzą osiągnięcia w zakresie realizacji celów, czy też analizują procesy w szerszym zakresie i dłuższym czasie [Herath 2006].

## 2.2. Kontrola zarządcza w świetle polskich przepisów prawnych

Ramy kontroli wewnętrznej dla polskich instytucji publicznych były wielokrotnie redefiniowane w ciągu ostatnich dwóch dekad. We wczesnym okresie po transformacji ekonomiczno-społecznej wytycznymi dla jednostek sektora publicznego były standardy przyjęte w 1992 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Pojawiło się jednak przekonanie, że standardy kontroli wewnętrznej w instytucjach publicznych powinny być zgodne z najlepszymi praktykami obecnymi w przedsiębiorstwach. Dlatego zwrócono uwagę na standardy wypracowane przez Komisję Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (COSO), a w szczególności na wydany w 1992 r. dokument „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa”, który zunifikował terminologię oraz zdefiniował rolę kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach.

W 2004 r. został wydany raport „Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector”, którego celem było uwzględnienie założeń modelu COSO od specyfiki działalności sektora publicznego. W raporcie tym zwrócono uwagę, że kontrola wewnętrzna nie może mieć charakteru incydentalnego, lecz ma być ciągiem zaplanowanych działań. Proces ten powinien być ujęty w strukturze funkcjonalnej organizacji i stanowić element cyklu zarządzania, co ma przyczynić się do obniżenia kosztów działań kontrolnych. W zintegrowanym systemie nie będą one wymagały każdorazowego planowania, koordynacji i oceniania [Dyczkowska, Dyczkowski 2009]. W raporcie podkreślono również, że najbardziej istotnym czynnikiem, który warunkuje efektywność kontroli, są pracownicy – świadomi swojej roli i zakresów odpowiedzialności. Co więcej, wszyscy członkowie organizacji powinni być aktywnie włączeni w kontrolę [Trenerry 1999; Anthony, Young 2003; *Guidelines...* 2004].

W tym samym roku powstał również dokument „Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa” [Cendrowski, Martin, Petro 2007], który zdefiniował, czym jest ryzyko korporacyjne, i odniósł się do tego, w jaki sposób nim zarządzać.

Wymienione raporty i dokumenty oraz standardy kontroli wewnętrznej opracowane przez Dyрекcyję Generalną ds. Budżetu Komisji Europejskiej przyczyniły się do powstania krajowych standardów określających zasady budowania systemów kontroli finansowej w JSP, które zostały zawarte w Załączniku nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r.

Sam termin „kontrola zarządcza” w kontekście JSP jest oficjalnie stosowany dopiero od 1 stycznia 2010 r., czyli od momentu, kiedy w życie weszła ustawa o fi-

nansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. Według art. 68 tej ustawy kontrola zarządca w JSP odnosi się do działań podejmowanych w celu zapewnienia realizacji zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny i terminowy. W szczególności chodzi tu o zapewnienie: (1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, (2) skuteczności i efektywności działania, (3) wiarygodności sprawozdań, (4) ochrony zasobów, (5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, (6) efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz (7) zarządzania ryzykiem. W niniejszym artykule uwaga skupiona zostanie na celu szóstym, czyli efektywności i skuteczności przepływu informacji.

### **3. Postępowanie badawcze**

#### **3.1. Zarys badania**

Wyniki badań empirycznych zawarte w artykule pochodzą z szerszego projektu badawczego zainicjowanego przez autorów w 2010 roku. Odnosił się on do roli kontroli zarządczej w przedsiębiorstwach i instytucjach publicznych. W celu uzyskania wiedzy na temat funkcjonowania systemu kontroli zarządczej określono cztery obszary analizy, obejmujące: (1) planowanie, (2) kontrolę efektów, (3) raportowanie wewnętrzne oraz (4) komunikację wraz z wykorzystaniem nowoczesnych technologii informatycznych.

W celu przeprowadzenia badania autorzy przygotowali formularz obejmujący pytania zamknięte, charakteryzujące profil jednostki, pytania otwarte, dotyczące realizacji zadań z zakresu: planowania, kontroli, raportowania i komunikacji, a także pytania kontrolne, weryfikujące jakość otrzymanych informacji. Na podstawie otrzymanych odpowiedzi sformułowano sześć najczęściej występujących opcji, które zostaną przedstawione w dalszej części artykułu. Badanie przeprowadzono przy aktywnym udziale studentów II roku studiów magisterskich, z którymi autorzy prowadzili zajęcia ze sprawozdawczości wewnętrznej.

Jesienią 2013 r. rozpoczęto kolejną edycję projektu. Pierwsze informacje zgromadzone na koniec stycznia 2014 roku. W drugiej turze zastosowano zmodyfikowaną metodykę badania, jako że formularz ankiety zawierał pytania zamknięte obejmujące 6 scenariuszy zidentyfikowanych w pierwszej edycji projektu. Pozostawiono jednak możliwość udzielenia „innej odpowiedzi”. Respondentów poproszono również o opisanie zaistniałej sytuacji oraz jej ocenę w 7-stopniowej skali Likerta.

#### **3.2. Próba badawcza**

W artykule przedstawione zostaną wyniki pozytywnie zweryfikowanych formularzy odnoszących się do 81 JSP. Z 16 pytań otwartych w analizie uwzględniono 12 związanych z tematyką opracowania. Dodatkowo ocenie zostaną poddane wybrane informacje uzyskane w nowej edycji projektu.

Tabela 1 przedstawia profil próbkę badawczej z uwzględnieniem wielkości jednostki oraz szczebla administracyjnego. Z przedstawionego profilu wynika, że w dwóch rundach badania dominowały średnie i małe JSP. Wielkość instytucji została zdefiniowana na podstawie liczby zatrudnionych oraz rozmiaru budżetu przydzielonego do realizacji wyznaczonych zadań publicznych. Biorąc pod uwagę szczebel administracyjny, najwięcej informacji w dwóch edycjach badania zebrano z najniższego szczebla, czyli z pojedynczej miejscowości, gminy lub powiatu.

**Tabela 1.** Struktura grupy badawczej

Specyfikacja	Definicja	Struktura 2010/2011	Struktura 2013/2014
Wielkość instytucji			
Mikroinstytucja	mniej niż 10 zatrudnionych z budżetem rocznym poniżej 2 mln EURO	2 (2,50%)	0 (0,0%)
Mała instytucja	mniej niż 50 zatrudnionych z budżetem rocznym poniżej 10 mln EURO	27 (33,30%)	10 (33,3%)
Średnia instytucja	mniej niż 250 zatrudnionych z budżetem rocznym poniżej 50 mln EURO	36 (44,50%)	16 (53,3%)
Duża instytucja	więcej niż 250 pracowników	15 (18,50%)	4 (13,3%)
Wielkość niezdefiniowana		1 (1,2%)	0 (0,0%)
Szczebel administracji			
Najniższy	pojedyncze miejscowość, gmina lub powiat	60 (74,10%)	24 (80,0%)
Średni	województwo	14 (17,30%)	4 (13,3%)
Centralny	kraj	7 (8,60%)	2 (6,7%)

Źródło: opracowanie własne.

### 3.3. Hipotezy badawcze i metodologia badania

W ramach badania sformułowano cztery hipotezy badawcze.

*H1:* Formalizacja SKZ wpływa pozytywnie na efektywność przepływu informacji zarządczych w JSP.

*H2:* Przepływ informacji zarządczych w JSP jest bardziej skuteczny w instytucjach, które stosują sformalizowane, a w szczególności partycypacyjne podejście do planowania.

*H3:* Zintensyfikowane stosowanie narzędzi informatycznych stymuluje efektywność przepływu informacji zarządczych w JSP.

*H4:* Nie ma różnic w przepływie informacji zarządczych w instytucjach zróżnicowanych pod względem wielkości oraz działających na różnych szczeblach administracji publicznej.

W celu przetestowania wyżej wymienionych hipotez opracowano zestaw zmiennych, które opisywały: jakość informacji zarządczych z uwzględnieniem przepływu informacji typu „dół-góra” oraz „góra-dół”, a także skuteczność komu-

nikacji wewnętrznej. Ponadto zidentyfikowano i skwantyfikowano zmienne niezależne oraz uwzględniono wpływ zmiennych kontrolnych.

Zmienna wyjaśniana została skonstruowana jako miernik syntetyczny obejmujący w ramach przepływu informacji typu „dół-góra” – przepływ informacji kontrolnych oraz raportowanie wewnętrzne, natomiast w ramach przepływu informacji typu „góra-dół” – przepływ informacji pokontrolnych oraz omawianie wyników z przełożonymi. Dodatkowo uwzględniono w niej zmienną odnoszącą się do intensywności komunikacji.

W celu uzyskania informacji na temat pierwszego przepływu informacji kontrolnych zadano respondentom następujące pytania:

- Czy w ramach zajmowanego stanowiska dostarcza Pan(i) lub zespół/komórka organizacyjna, w której Pan(i) pracuje, informacje na potrzeby kontroli? Jak często, czego dotyczą te informacje, w jakiej formie są przekazywane? (patrz tab. 2)
- Czy w ramach zajmowanego stanowiska sporządza Pan(i) lub zespół/komórka organizacyjna, w której Pan(i) pracuje, raporty z działalności/osiągniętych wyników itp.? Jak często, co jest ich głównym przedmiotem i kto jest odbiorcą tych raportów? (patrz tab. 3).

Aby uzyskać informacje na temat przepływu informacji pokontrolnych, zadano respondentom następujące pytania:

- Czy w ramach zajmowanego stanowiska otrzymuje Pan(i) lub zespół/komórka organizacyjna, w której Pan(i) pracuje, informacje o wynikach kontroli/raporty z komórki kontrolnej? Jak często, czego dotyczą te informacje, w jakiej formie są przekazywane? (patrz tab. 4)
- Czy uczestniczy Pan(i) w spotkaniach lub prezentacjach związanych z omawianiem działalności/osiągniętych wyników? Jak często, jakie są cele takich spotkań, kto w nich uczestniczy? (patrz tab. 5)

Ostatni element syntetycznej zmiennej wyjaśnianej stanowiło pytanie o intensywność komunikacji wewnętrznej. Respondentom zadano następujące pytanie:

- Czy praca na zajmowanym przez Pana/Panią stanowisku wiąże się z koniecznością wymiany informacji (komunikacją) z innymi zespołami/komórkami organizacyjnymi/podmiotami zewnętrznymi? (patrz tab. 6)

Uzyskanym odpowiedziom przydzielono punkty na 5-stopniowej skali. W sytuacji, gdy otrzymano więcej odpowiedzi na dane pytanie, punktacja została uśredniona. W ten sposób powstała zależna zmienna syntetyczna „efektywność przepływu informacji”, reprezentująca średnią wartość wszystkich zmiennych cząstkowych.

Natomiast za zmienne wpływające na „efektywność przepływu informacji” w JSP przyjęto: „system kontroli zarządczej”, „system planowania” oraz „wsparcie informatyczne”. W celu rozwinięcia modelu analitycznego każda z powyższych zmiennych została skalkulowana jako średnia wielkość z jej dwóch lub trzech składowych opisanych poniżej.

System kontroli zarządczej został opisany z wykorzystaniem takich elementów, jak: organizacja i zakres kontroli wewnętrznej. Pierwsza składowa powstała w oparciu o odpowiedzi na następujące pytanie: „Czy w jednostce działa komórka/zespół kontroli wewnętrznej/audytu wewnętrznego/controllingu? Jak duży jest ten zespół?”. Wyodrębniono następujące odpowiedzi.

- Istnieje odrębny dział kontroli (5 pkt).
- Istnieje stanowisko kontrolne (4 pkt).
- Kontrola prowadzona jest przez podmioty zewnętrzne (3 pkt).
- Kontrola sprawowana jest przez kierownictwo lub właścicieli (2 pkt).
- Zadania kontrolne realizowane są w miarę potrzeb przez wyznaczone osoby (1 pkt).
- Nie ma podmiotu realizującego działania kontrolne (0 pkt).

Zakres kontroli wewnętrznej został oceniony w oparciu o odpowiedź na następujące pytanie: „Czym w szczególności zajmuje się komórka/zespół kontroli?”. W odniesieniu do tego pytania otrzymano następujące typowe odpowiedzi: (1) oceną wyników, kosztów, (2) oceną pracowników i organizacji pracy, (3) kontrolą formalnoprawną, (4) kontrolą produkcji, działalności usługowej, jakości oraz (5) tworzeniem planów, raportów, zaleceń.

Biorąc pod uwagę systemy planowania, rozważono trzy aspekty. Po pierwsze, zbadano, czy instytucje publiczne formułują plany strategiczne i informują o nich pracowników. Po drugie, zapytano, czy instytucje publiczne ustalają cele swojej działalności i czy proces ten ma charakter partycypacyjny. Ostatnie pytanie dotyczyło zastosowanej metody budżetowania.

Pierwszą z wymienionych zmiennych skwantyfikowano w następujący sposób.

- Plany strategiczne tworzone są dla każdego obszaru działalności (5 pkt).
- Strategia rozwojowa jednostki jest znana pracownikom (4 pkt).
- Plany strategiczne znane są wyłącznie kierownictwu jednostki (3 pkt).
- Istnieją jakieś ogólne plany długookresowe (2 pkt).
- Planowanie dotyczy jednego roku lub krótszego okresu (1 pkt).
- Jednostka funkcjonuje na bieżąco (0 pkt).

Zmienna opisująca proces ustalania celów powstała w rezultacie odpowiedzi na następujące pytania: „Czy dla Pana(i) stanowiska lub zespołu/komórki organizacyjnej, w której Pan(i) pracuje, ustalane są cele operacyjne (krótkoterminowe)? Jak wygląda proces ich formułowania, kto w nim uczestniczy?”. Otrzymano sześć najczęstszych odpowiedzi:

- Cele ustalane są przy udziale zainteresowanych (5 pkt).
- Cele ustalane są przez kierownictwo, w formie planu do wykonania (4 pkt).
- Przełożeni ustalają zadania na najbliższy okres (3 pkt).
- Zwierzchnicy formułują ogólne oczekiwania wobec pracowników (2 pkt).
- Pracownicy mają wykonywać swoje obowiązki (1 pkt).
- Pracownicy mają swobodę w realizacji swoich zadań (0 pkt).

Ostatnim składnikiem opisującym system planowania była zastosowana metoda budżetowania. Otrzymano następujące odpowiedzi:



- Budżet jednostki jest współtworzony przez zainteresowanych (5 pkt).
- Budżet jednostki jest ustalony odgórnie (4 pkt).
- Istnieją tylko ramowe plany finansowe (3 pkt).
- Obowiązują limity wydatków (2 pkt).
- Każdy wydatek wymaga autoryzacji (1 pkt).
- Decyzje o wydatkach podejmowane są na bieżąco (0 pkt).

Kolejnym obszarem, który według autorów może wpływać na „efektywność przepływu informacji” jest wsparcie informatyczne. W tym zakresie zbadano, z jakiego wsparcia informatycznego korzysta jednostka, czy są wdrożone systemy wspomagania zarządzania, systemy dziedzinowe lub systemy finansowo-księgowe. Otrzymano następujące odpowiedzi:

- Jednostka korzysta z systemu wspomagania zarządzania (5 pkt).
- Wykorzystywane są aplikacje dziedzinowe (4 pkt).
- Użytkowany jest system finansowo-księgowy (3 pkt).
- Korzysta się z prostych programów ewidencyjnych (2 pkt).
- Obsługę informatyczną prowadzą podmioty zewnętrzne (1 pkt).
- Wsparcie informatyczne odgrywa niewielką rolę w działalności jednostki (0 pkt).

Dodatkowo respondentom zadano następujące pytanie: „Czy w swojej pracy korzysta Pan(i) z oprogramowania biurowego (typu Office)? W jakim zakresie, w jakim celu?” W wyniku tego pytania otrzymano następujące opcje odpowiedzi:

- Oprogramowanie biurowe używane jest do analizy danych i przygotowywania raportów (5 pkt).
- Oprogramowanie biurowe służy do sporządzania różnych zestawień i dokumentów (4 pkt).
- Oprogramowanie takie służy do tworzenia prezentacji (3 pkt).
- Oprogramowanie takie jest używane do komunikacji (2 pkt).
- Oprogramowanie takie służy do przygotowywania pism (1 pkt).
- W pracy nie korzysta się z oprogramowania biurowego (0 pkt).

## 4. Wyniki badań

### 4.1. Przepływ informacji zarządczych w polskich instytucjach publicznych

Biorąc pod uwagę informacje zawarte w tab. 2, można zauważyć, że rok po wprowadzeniu ustawy, która zdefiniowała pojęcie kontroli zarządczej, informacje kontrolne w JSP były przekazywane głównie na żądanie (44,4% odpowiedzi). Obiecującym sygnałem jest natomiast to, że co czwarta JSP rozwinęła system regularnego raportowania wyników i stopnia realizacji zadań. Co ciekawe, w co piątym badanym podmiocie stwierdzono brak przekazywania informacji do celów kontrolnych. Było to spowodowane brakiem działań kontrolnych lub zaangażowaniem w czynności kontrolne kierownictwa jednostek, które raportowało do wyższych organów nadzorujących. Porównując sytuację z lat 2010-2011 do tej trzy lata późniejszej, można zauważyć, że prze-

plywy informacji kontrolnych zostały zintensyfikowane. Wskazuje na to fakt, że już w co drugiej JSP informacje kontrolne były regularnie przekazywane kierownictwu i że tylko raz pojawiła się sytuacja, w której takie przepływy nie istniały.

**Tabela 2.** Przepływ informacji kontrolnych w JSP

Opcja	Punkty	Wyniki 2010/2011	Wyniki 2013/2014
Regularnie przekazuje się informacje o wynikach i realizacji zadań	5	20 (24,7%)	15 (50,0%)
Składane są bezpośrednie relacje przełożonym	4	8 (9,9%)	13 (43,3%)
Informacje przekazuje się w ramach corocznego podsumowania działalności	3	6 (7,4%)	8 (26,7%)
Należy przekazać informacje, które są w danym momencie wymagane	2	36 (44,4%)	16 (53,3%)
Należy zgłaszać dostrzeżone nieprawidłowości	1	5 (6,2%)	12 (40,0%)
Nie są przekazywane żadne tego typu informacje	0	16 (19,8%)	1 (3,3%)

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku raportowania wewnętrznego dotyczącego osiągniętych wyników można zauważyć, że w wielu jednostkach menedżerowie regularnie otrzymywali sprawozdania przygotowywane przez pracowników niższego szczebla (40,7% odpowiedzi w latach 2010-2011 i 36,7% w latach 2013-2014). Natomiast 17,3% i 18,5% jednostek w latach 2010-2011 zadeklarowało odpowiednio, że sporządzane były jedynie coroczne sprawozdania z działalności lub że nie były tworzone żadne raporty. W ciągu kolejnych lat sytuacja zmieniła się nieznacznie na korzyść. Tylko dwóch respondentów (6,7%) wskazało, że nie były tworzone żadne raporty. Większy nacisk został również położony na efekty uzyskiwane przez pracowników. Większość jednostek (83,3%) w latach 2013-2014 zadeklarowała, że w zależności od potrzeb tworzone były różne zestawienia.

**Tabela 3.** Raportowanie wewnętrzne w JSP

Opcja	Punkty	Wyniki 2010/2011	Wyniki 2013/2014
Tworzone są regularne sprawozdania na potrzeby zarządcze	5	33 (40,7%)	11 (36,7%)
Przygotowywane są regularne informacje dla przełożonych	4	7 (8,6%)	6 (20,0%)
Sporządzane są indywidualne oceny pracownicze	3	5 (6,2%)	10 (33,3%)
Sporządzane są coroczne sprawozdania z działalności	2	14 (17,3%)	10 (33,3%)
W zależności od potrzeb tworzone są różne zestawienia	1	7 (8,6%)	25 (83,3%)
Nie są tworzone żadne raporty	0	15 (18,5%)	2 (6,7%)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4 wskazuje, że już rok po ustawowym zdefiniowaniu pojęcia kontroli zarządczej w sektorze publicznym prawie połowa analizowanych jednostek do-

strzegła znaczenie przekazywania informacji pokontrolnych wraz z zaleceniami pracownikom niższych szczebli, którzy byli poddawani kontroli, aczkolwiek 14 badanych jednostek (17,3%) przyznało, że informacje pokontrolne nie były w ogóle przekazywane. Trzy lata później zaobserwowano pozytywną tendencję w tym zakresie, gdyż żadna z badanych jednostek nie wskazała takiej sytuacji. Choć udział regularnych raportów pokontrolnych z zaleceniami obniżył się w latach 2013-2014, to jednak pracownicy otrzymywali informacje pokontrolne w innych formach, np. jako wyniki kontroli zewnętrznych (46,7%) lub informacje o wynikach bezpośrednio od przełożonych (46,7%).

**Tabela 4.** Przepływ informacji pokontrolnych w JSP

Opcja	Punkty	Wyniki 2010/2011	Wyniki 2013/2014
Otrzymywane są regularne raporty pokontrolne z zaleceniami	5	39 (48,1%)	10 (33,3%)
Otrzymywane są wyniki kontroli zewnętrznych	4	14 (17,3%)	14 (46,7%)
Przełożeni bezpośrednio informują o wynikach oceny	3	11 (13,6%)	14 (46,7%)
Otrzymywane są informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach	2	12 (14,8%)	12 (40,0%)
Otrzymywane są różne zestawienia zbiorcze	1	6 (7,4%)	4 (13,3%)
Informacje pokontrolne nie są przekazywane	0	14 (17,3%)	0 (0,0%)

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku pytania dotyczącego omawiania wyników przez przełożonych nie zauważono wielu zmian w odpowiedziach pomiędzy dwiema turami badania. Zaobserwowano tylko dwie różnice *in plus* związane z omawianiem osiągnięć pracowników przez przełożonych (brak wskazań w latach 2010-2011 i 23,3% udziału w latach 2013-2014) oraz odbywaniem się spotkań informacyjnych (wzrost o 8,5% w stosunku do pierwszego okresu badawczego 2010-2011). W dwóch edycjach badania znaczący udział w odpowiedziach stanowiło stwierdzenie, że spotkania dotyczące omawiania wyników są organizowane wyłącznie dla kierownictwa.

**Tabela 5.** Omawianie wyników z przełożonymi w JSP

Opcja	Punkty	Wyniki 2010/2011	Wyniki 2013/2014
Pracownicy uczestniczą w regularnych spotkaniach z kierownictwem lub przełożonymi	5	19 (23,5%)	8 (26,7%)
Przełożeni omawiają z pracownikami ich osiągnięcia	4	0 (0,0%)	7 (23,3%)
Co roku organizowane jest spotkanie podsumowujące miniony okres	3	3 (3,7%)	1 (3,3%)
Odbywają się spotkania informacyjne dla pracowników	2	12 (14,8%)	7 (23,3%)
Spotkania takie organizowane są wyłącznie dla kierownictwa	1	35 (43,2%)	13 (43,3%)
Nie są organizowane żadne tego typu spotkania	0	15 (18,5%)	5 (16,7%)

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnią z prezentowanych składowych zmiennej „efektywność przepływu informacji” była intensywność komunikacji wewnętrznej. Analiza tej części pozwala uświadomić sobie, że kwestia komunikacji wertykalnej i horyzontalnej zyskała bardzo na znaczeniu w ciągu trzech lat. Nastąpił wzrost w udziale dotyczącym deklaracji na temat intensywności komunikacji o ponad 45%. W latach 2010-2011 tylko jedna osoba (1,2%) wskazała, że jej praca wiąże się bezpośrednio z komunikacją, podczas gdy trzy lata później 46,7% badanych jednostek wysunęło takie stwierdzenie. Zauważono również, że w drugiej edycji badania znacznie więcej instytucji stwierdziło, że komunikacja jest intensywna i obejmuje osoby z danej jednostki i spoza niej (53,3%) oraz że praca wymaga wymiany informacji ze współpracownikami i przełożonymi (80,0%). Są to pozytywne sygnały wskazujące, że JSP stają się coraz bardziej zorientowane na budowanie zasobów wiedzy organizacyjnej oraz na ustawiczne uczenie się. Jest to również efekt informatyzacji sektora publicznego w Polsce w ostatnich latach. Badanie pokazało, że w latach 2010-2011 tylko 6,2% badanych JSP wdrożyło zintegrowane systemy informatyczne, podczas gdy w latach 2013-2014 udział ten wzrósł do 26,7% w badanej próbie.

**Tabela 6.** Intensywność komunikacji w JSP

Opcja	Punkty	Wyniki 2010/2011	Wyniki 2013/2014
Praca bezpośrednio wiąże się z komunikacją	5	1 (1,2%)	14 (46,7%)
Komunikacja jest intensywna i obejmuje osoby z danej jednostki i spoza niej	4	33 (40,7%)	16 (53,3%)
Praca wymaga wymiany informacji ze współpracownikami i przełożonymi	3	40 (49,4%)	24 (80,0%)
Komunikacja prowadzona jest, gdy pojawia się jakiś problem	2	10 (12,3%)	8 (26,7%)
Praca w zasadzie nie wymaga komunikacji	1	2 (2,5%)	0 (0,0%)
Komunikacja w jednostce jest nieefektywna	0	7 (8,6%)	4 (13,3%)

Źródło: opracowanie własne.

## 4.2. Wyniki analizy regresji

W ostatniej części artykułu zostaną zaprezentowane wyniki modelu regresji liniowej. Zastosowanie tego modelu uzasadnione jest koniecznością wykrycia siły i kierunku wpływu poszczególnych czynników na zmienną „efektywność przepływu informacji”. Należy zwrócić uwagę, że w tej części analizy ujęto jedynie podmioty z pierwszej edycji projektu ze względu na zbyt niską liczebność drugiej próby.

Analizując korelacje pomiędzy zmiennymi, należy zwrócić uwagę, że dwie z trzech zmiennych niezależnych (system kontroli zarządczej oraz wsparcie informatyczne) były słabo, lecz istotnie i pozytywnie powiązane z efektywnością przepływu informacji. W tych dwóch przypadkach współczynniki korelacji wyniosły odpowiednio 0,244 i 0,259 przy poziomie istotności 5%. Ani zmienna system planowania, ani dwie zmienne kontrolne: wielkość instytucji i szczebel administracyjny,

nie wykazały istotnego powiązania ze zmienną wyjaśnianą. Dodatkowo podczas analizy korelacji nasuwają się dwa spostrzeżenia: (1) zmienna system kontroli zarządczej była istotnie i pozytywnie powiązana z wielkością jednostki oraz (2) zaawansowane wsparcie informatyczne było częściej spotykane w jednostkach na wyższym szczeblu administracyjnym.

**Tabela 7.** Macierz korelacji ( $n = 81$ )

Zmienne	y	$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$
<b>Efektywność przepływu informacji (y)</b>	1,000 p= ---					
System kontroli zarządczej ( $x_1$ )	**0,244 p=0,028	1,000 p= ---				
System planowania ( $x_2$ )	0,071 p=0,528	-0,037 p=0,746	1,000 p= ---			
Wsparcie informatyczne ( $x_3$ )	**0,259 p=0,020	-0,015 p=0,897	0,182 p=0,103	1,000 p= ---		
Wielkość instytucji ( $x_4$ )	0,060 p=0,595	**0,269 p=0,015	-0,093 p=0,409	-0,082 p=0,465	1,000 p= ---	
Szczebel administracyjny ( $x_5$ )	0,143 p=0,204	-0,027 p=0,812	-0,108 p=0,335	**0,237 p=0,033	0,151 p=0,179	1,000 p= ---

\*\* Poziom istotności 5%.

Źródło: opracowanie własne.

Uwzględniając wyniki analizy korelacji, autorzy zbudowali model regresji liniowej, biorąc pod uwagę tylko dwie zmienne niezależne, ze względu na przytoczonych wcześniej. Do modelu weszły zmienne: system kontroli zarządczej ( $x_1$ ) oraz wsparcie informatyczne ( $x_3$ ). Tabela 8 prezentuje wyniki analizy regresji, tj. wielkości współczynników, poziom istotności, współczynniki współliniowości,  $R^2$  oraz dopasowany  $R^2$ , wartość statystyki F, poziom istotności modelu, a także standardowy błąd oszacowania modelu.

**Tabela 8.** Wyniki analizy regresji

Zmienne	Efektywność przepływu informacji (y)	VIF
Wyraz wolny	**1,140 (p = 0,022)	
System kontroli zarządczej ( $x_1$ )	**0,225 (p = 0,022)	1,071
Wsparcie informatyczne ( $x_3$ )	**0,329 (p = 0,015)	1,079
$R^2$	12,8%	
Skorygowany $R^2$	10,6%	
n	81	
Statystyka $F_{(2, 78)}$	**5,737 (p < 0,005)	
Błąd standardowy oszacowania	0,886	

\*\* Poziom istotności 5%, \*\*\* poziom istotności 1%.

Źródło: opracowanie własne.

Oszacowany model okazał się być statystycznie istotny. Nie wystąpił również problem współliniowości zmiennych. Niemniej jednak wielkość dopasowanego współczynnika determinacji osiągnęła niski poziom 10,6%. Oznacza to, że chociaż system kontroli zarządczej oraz wsparcie informatyczne pozytywnie i istotnie statystycznie ( $p < 0,05$ ) wpływały na efektywność przepływów informacyjnych w JSP, należy uznać, że istniały również inne czynniki, nieuwzględnione w tym badaniu, a mogące mieć wpływ na zmienną objaśnianą.

## 5. Zakończenie

Głównym celem artykułu było udowodnienie, że efektywny przepływ informacji w JSP jest pozytywnie powiązany z istniejącymi formalnymi SKZ. Biorąc pod uwagę uzyskane wyniki, należy przyjąć, że prawdziwość hipotezy pierwszej i trzeciej została potwierdzona, natomiast hipoteza druga musi być odrzucona na tym etapie badań. W przypadku hipotezy czwartej nie wykazano bezpośredniego wpływu wielkości instytucji oraz poziomu szczebla administracyjnego na efektywność przepływu informacji zarządczych. Warto jednak zwrócić uwagę, że badania potwierdziły, iż jednostki większe mają bardziej sformalizowane SKZ, natomiast jednostki wyższego szczebla administracji publicznej korzystają z bardziej zaawansowanego wsparcia informatycznego, co pośrednio może wpływać na przepływ informacji, dlatego też warunkowo można przyjąć prawdziwość hipotezy czwartej.

Nie należy jednak zapominać, że zaobserwowane relacje pomiędzy zmienną zależną a zmiennymi niezależnymi były słabe, jak również niewielka była siła modelu regresji liniowej. Oznacza to, że na tym etapie badania do wszelkich wniosków należy podejść z ostrożnością. Wymagane jest zdobycie bardziej przekonujących dowodów. Autorzy wierzą jednak, że kolejna edycja badania pozwoli na zebranie wystarczających przesłanek do osiągnięcia tego celu, gdyż wstępne rezultaty wynikające z formularzy badawczych uzyskanych na przełomie 2013/2014 roku pokazują pozytywne sygnały zmian w zakresie kontrolnych i pokontrolnych przepływów informacyjnych w JSP w Polsce.

## Literatura

- Anthony R.N., Young D.W., 2003, *Management control in non-profit organizations*, 7th edition, McGraw-Hill Irwin, Boston.
- Aringer T., 2005, *Performance management for NPOs*. NPO News, vol. 4, NPO-Institut.
- Berland N., Dreveton B., 2006, *Management control system in public administration: Beyond rational myths, Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad and necessity*, <http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00340432> (09.09.2014).
- Cendrowski H., Martin J.P., Petro L.W., 2007, *The handbook of fraud deference*, John Wiley and Sons, Hoboken.

- Demmke Ch., 2006, *Governmental, organisational and individual performance. Performance myths, performance 'hype' and real performance*, EIPASCOPE, vol. 1, The European Institute of Public Administration (EIPA).
- Dyczkowska J., Dyczkowski T., 2009, *Kontrola wewnętrzna w jednostkach realizujących zadania publiczne – przegląd zalecanych praktyk*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 50(106), s. 51-69.
- Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (INTOSAI GOV 9100), 2004, Internal Control Standards Committee.
- Herath S.K., 2006, *A framework for management control research*, “Journal of Management Development”, vol. 26, no. 9, s. 895-915.
- Jansen P., 2004, *Performance measurement in governmental organizations: A contingent approach to measurement and management control*, “Managerial Finance” vol. 30, no. 8, s. 54-68.
- Kasiński M., 2011, *Współczesne problemy rozwoju administracji publicznej w Polsce*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” nr 1(14), s. 251-226.
- Marques L., Ribeiro J.A., Scapens R.W., 2011, *The use of management control mechanisms by public organizations with a network of coordination role: A case study in the port industry*, “Management Accounting Research” vol. 22, s. 269-291.
- Sulikowska A., 2012, *Ocena stanu wdrożenia standardów kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 718, s. 127-139.
- Trenerry A., 1999, *Principles of Internal Control*, UNSW Press, Kensington.
- Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU nr 157, poz. 1240.
- Verbeeten F., 2008, *Performance management practices in public sector organizations. Impact on performance*, “Accounting, Auditing, Accountability Journal” vol. 21, no. 3, s. 427-454.

## ORGANIZATION OF MANAGEMENT CONTROL IN PUBLIC SECTOR – EVIDENCE OF EMPIRICAL STUDIES IN POLAND

**Summary:** The Act on Public Finance of 27 August 2009 redefined control processes in the Polish public sector. There appear doubts, however, whether the regulation indeed brought management control systems (MCSs) of public institutions closer to those of the corporate world. The paper investigates to what extent MCSs provide public managers with information useful for decision making and how the systems stimulate information flow between managers and employees. The research was based on information collected in 2010/2011 and 2013/2014 from 111 public institutions. The results obtained enabled to notice limitations in the effectiveness of management information flow in the public sector. In many cases performance reporting was limited to annual summaries or no internal reports were produced (17.3% and 18.5% of cases respectively). Employees in 17.3% of analysed institutions also reported the lack of post-control feedback. However, it became visible that information sharing has grown into importance between 2010 and 2014.

**Keywords:** public institutions, management control, information flow.