

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów
Rachunkowość zarządcza
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Beata Mazur
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.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 978-83-7695-574-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska: Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises	21
Magdalena Barańska: Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
Piotr Bednarek: Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company	50
Joanna Dyczkowska: Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies	60
Tomasz Dyczkowski: Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations	72
Izabela Emerling: Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs	86
Rafał Jagoda, Magdalena Kryska: Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households	98
Zdzisław Kes: Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets)	107
Marcin Klinowski: Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business	118
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions	130

Robert Kowalak: Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting	140
Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki: Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
Maria Nieplowicz: Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units	164
Edward Nowak: Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements	173
Marta Nowak: Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects	182
Marta Nowak: Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work	191
Michał Poszwa: Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining	204
Marcin Wierzbński: Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company	212

Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowe i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk

Tomasz Dyczkowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: Tomasz.Dyczkowski@ue.wroc.pl

WPLYW ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA NA PLANOWANIE I KONTROLĘ W ORGANIZACJACH POŻYTKU PUBLICZNEGO

AN IMPACT OF FINANCING SOURCES ON PLANNING AND CONTROL IN PUBLIC BENEFIT ORGANISATIONS

DOI: 10.15611/pn.2016.424.07

Streszczenie: Artykuł bada wpływ wysokości przychodów organizacji pożytku publicznego (OPP), udziału poszczególnych źródeł finansowania oraz ich dywersyfikacji na planowanie i kontrolę w tych jednostkach. W ramach planowania wyróżniono: planowanie strategiczne, budżetowanie i udział interesariuszy w planowaniu, w odniesieniu do kontroli zaś jej zakres i metodykę oraz częstotliwość sporządzania raportów zarządczych. Postulowane związki przeanalizowano na gruncie teorii uzależnienia zasobowego i teorii interesariuszy. Przeprowadzone badanie ankietowe wśród polskich OPP, w którym uzyskano 40 ankiet, potwierdziło wpływ wysokości przychodów OPP na budżetowanie, a także na zakres i metodykę kontroli. Dostrzeżono również związek samofinansowania i dywersyfikacji finansowania z metodyką kontroli. Uzyskano jednak sygnały, iż interesariusze instytucjonalni i prywatni mają niewielki wpływ na działalność OPP, a finansowanie organizacji z odpisów 1% podatku może zmniejszać rygor planowania i kontroli.

Słowa kluczowe: interesariusze, kontrola, organizacje pożytku publicznego, planowanie, źródła finansowania.

Summary: The paper examines a possible impact of a financial level, its structure and diversity on planning and control in public benefit organisations (PBOs). Regarding planning, strategic and operational plans as well as a participation of stakeholders were analysed, whereas in case of control its scope and methodology, together with regularity of management reporting was scrutinised. The said relations were examined respecting resources dependency and stakeholder theories. The survey among Polish PBOs, where 40 organisations responded, confirmed the existence of the link between revenue levels and budgeting, a control scope and its methodology. The latter was also influenced by commercial activities and diversity of revenue streams. It appeared, though, that institutional and private donors had little influence on PBOs' activities. Moreover, financing with 1% tax write-offs could make planning and control practices less rigorous.

Keywords: stakeholders, control, public benefit organisations, planning, financing sources.

1. Wstęp

Warunkiem koniecznym powodzenia inicjatyw pozarządowych jest entuzjazm i zaangażowanie społeczników. Nie jest to jednak warunek wystarczający do osiągnięcia sukcesu w realizacji misji jednostki. Mówi się nawet, że istotna rola organizacji pozarządowych w rozwiązywaniu problemów społecznych jest bardziej założeniem – biorącym się z etosu działalności charytatywnej i filantropii – niż faktem. W istocie wiedza o efektach działalności organizacji non profit jest nikła, a zakres kontroli nad tym sektorem ograniczony [McDonald 1999, s. 12]. Jednak fakt włączenia do inicjatyw społecznych interesariuszy zewnętrznych – finansujących działania jednostki – powoduje, iż kwestie planowanie i kontroli nabierają znaczenia. Fundatorzy, darczyńcy czy instytucje publiczne nie są właścicielami jednostki i nie mają udziału w zarządzaniu organizacją, jednak odpowiedzialność, którą wraz ze wsparciem finansowym przyjmują na siebie organizacje non profit, może rodzić potrzebę formalizacji planowania i kontroli. Pojawia się zatem pytanie, czy interesariusze mają – bezpośredni lub pośredni – wpływ na funkcjonowanie wspieranych jednostek.

Przeprowadzone przez autora w roku 2006 badania z udziałem 58 polskich organizacji pożytku publicznego (OPP) i 67 zachodnich organizacji *non profit* wskazały na niejednoznaczne związki sfery finansowej i controllingu, uwzględniając przy tym: budżetowanie, rodzaj podmiotów zaangażowanych w kontrolę, różnorodność metod kontroli oraz zakres i częstość raportowania [Dyczkowski 2010, s. 175-176]. Stwierdzono, że o ile wielkość zasobów finansowych determinowała zakres działań controllingowych, o tyle wybór źródeł finansowania miał jedynie niewielki wpływ na controlling i to wyłącznie w bardziej dojrzałych organizacjach zachodnich, ale już nie w „młodych stażem” polskich OPP.

Niniejszy artykuł ma zatem na celu weryfikację związku poszczególnych źródeł finansowania działalności OPP z planowaniem i kontrolą, przyjmując za punkt odniesienia teorię uzależnienia zasobowego i teorię interesariuszy. W opracowaniu przeanalizowane zostaną wyniki badania ankietowego przeprowadzonego w okresie grudzień 2014–kwiecień 2015, w którym udział wzięło 40 polskich OPP, zestawione z wysokością całkowitych przychodów oraz przychodów z różnych źródeł, które OPP uzyskały w roku obrotowym. Mimo istnienia, w szczególności w literaturze zagranicznej, licznych opracowań dotyczących zarządzania finansami organizacji non profit – z których najbliższe przedmiotowi artykułu przywołano w dalszej części pracy – autorowi nie są znane opracowanie polskie lub zagraniczne, w których bezpośrednio weryfikowano związki między źródłami finansowania a planowaniem i kontrolą w jednostkach niedziałających dla zysku. Zamierzeniem autora jest minimalizacja wskazanej luki badawczej.

2. Uwarunkowania finansowe działalności *non profit*

2.1. Podstawy teoretyczne

Pośród podstaw koncepcyjnych analizy dokonań organizacjach *non profit*, obejmujących teorie [Gomes, Gomes 2011, s. 135-140]: uzależnienia zasobowego, interesariuszy, instytucjonalną, agencji oraz sieci społecznych, w szczególności dwie pierwsze dobrze uzasadniają racjonalność poszukiwania związku między źródłami finansowania a planowaniem i kontrolą realizowaną przez organizacje *non profit*. Teoria uzależnienia zasobowego wskazuje bowiem, iż działalność pozarządowa jest uzależniona od podmiotów finansujących – jednostek sektora publicznego, instytucjonalnych i znaczących indywidualnych darczyńców – które swoimi priorytetami finansowymi ukierunkowują działania społeczne [Jang, Feiock 2007, s. 177]. Teoria interesariuszy implikuje natomiast fakt, iż podmioty będące w otoczeniu organizacji *non profit* wchodzi z nią w relacje – z jednej strony przekazując zasoby, z drugiej zaś oczekując realizacji określonych celów własnych. W teorii tej zarówno interesariusze wpływają na organizację, jak i ona sama ma na nich wpływ. W szczególności poprzez dobre rozpoznanie oczekiwań różnych grup interesariuszy i spełnienie tych oczekiwań organizacja może liczyć na budowanie trwałych relacji warunkujących stabilny rozwój [Wellens, Jegers 2014, s. 224].

Oczekiwania różnych grup interesariuszy oraz odmienne zasady współpracy z nimi przekładają się na trzy dylematy finansowania działalności omawianej grupy jednostek. Po pierwsze, czy ubiegać się o dotacje i granty, czy też poprzestać na wsparciu prywatnym. Po drugie, czy należy koncentrować się na kluczowych sponsorach, czy też zabierać o szerokie poparcie. W końcu zaś, czy lepiej być zależnym od interesariuszy zewnętrznych, czy raczej należy postawić na samofinansowanie.

Organizacje, które korzystają z grantów i dotacji na realizację określonych przedsięwzięć, mają zwykle ograniczoną możliwość rozbudowy zasobów jednostki oraz finansowania zadań doraźnych. Dzieje się tak dlatego, że udział kosztów administracyjnych i pośrednich jest zwykle limitowany. W konsekwencji organizacje mogą podejmować działania typowe i powtarzalne, na które najłatwiej pozyskać środki [Mataira i in. 2014, s. 238], gwarantując sobie jednak długofalową stabilność funkcjonowania [Jang, Feiock 2007, s. 177]. W lepszej sytuacji zdają się być fundacje, w których o przeznaczeniu środków decyduje fundator, bardziej skłonny do realizacji zadań nowatorskich. Ponadto środki będące w posiadaniu fundacji mogą być inwestowane, a uzyskane przychody służyć rozwojowi organizacji [Mataira i in. 2014, s. 238]. Z drugiej jednak strony finansowanie publiczne jest zwykle niezbędne, jeżeli beneficjentami działalności są osoby w trudnej sytuacji życiowej. Dominuje ono w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej [Jang, Feiock 2007, s. 176].

Interesującą strategią finansową, łagodzącą skutki ograniczonych i zmiennych darowizn indywidualnych, a także zmian priorytetów w finansowaniu publicznym, jest wsparcie kluczowych sponsorów. Są to zamożni filantropi lub odpowiedzialne

społecznie przedsiębiorstwa, których każdorazowe darowizny stanowią kilkadziesiąt procent rocznego budżetu jednostki. Budowanie trwałych relacji z kluczowymi darczyńcami obejmuje sześć etapów: (1) uświadomienie i zrozumienie motywacji kierującej organizacją, (2) zainteresowanie i zaangażowanie w problem społeczny, (3) chęć pomocy, (4) „próbna” darowizna, (5) informację o tym, jak najlepiej pomóc organizacji oraz (6) „główną” darowizną [Knowles, Gomes 2008, s. 384-387]. Oznacza to, że między darowizną „próbna” a „główną”, która przeniesie działalność jednostki na wyższy poziom, organizacja musi udokumentować swoje osiągnięcia i uświadomić darczyńcy satysfakcję z dalszego współdziałania. Do tego niezbędne są informacje o dokonaniach jednostki.

W celu uzyskania większej niezależności od interesariuszy wiele organizacji *non profit*, w szczególności amerykańskich, rozwija się w modelu samofinansowania. Mimo obaw, że podejmowanie działalności gospodarczej może przysłonić misję społeczną, badania pokazują, że to właśnie zwiększenie zdolności realizacji misji społecznej jest powodem podejmowania decyzji o rozpoczęciu prowadzenia działalności gospodarczej [Young 1998, s. 278-280]. Ponadto, o ile obszar działalności gospodarczej nie jest zbyt odległy od działalności statutowej, nie obserwuje się negatywnego wpływu na efektywność społeczną. Wprost przeciwnie, nadwyżka z działalności odpłatnej pozwala na prowadzenie „deficytowych” działań społecznych w innych obszarach – a zatem na zwiększenie dostępności pomocy dla potrzebujących [Young 1998, s. 278-280]. Uznaje się nawet za błędne założenie, że priorytetem organizacji *non profit* ma być obniżenie do minimum ceny usług dla beneficjentów [Clark 2012, s. 39]. Powoduje to wprawdzie łatwiejszy dostęp do świadczeń dla określonej grupy odbiorców, jednak brak nadwyżki uniemożliwia realizację zadań niepodlegających komercjalizacji. Mówi się również, iż finansowanie poprzez działalność odpłatną sprawdza się tam, gdzie beneficjentami są szerokie grupy społeczne [Jang, Feiock 2007, s. 176]. Dziedzinami takim są na przykład sport i edukacja.

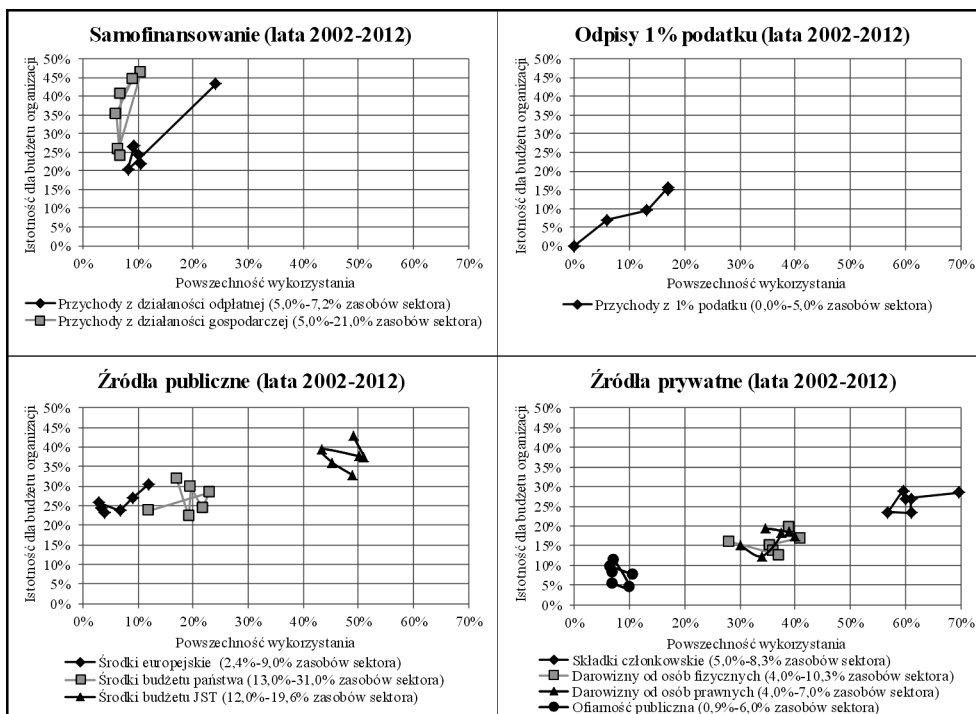
Korzystanie ze wsparcia interesariuszy zewnętrznych oznacza dla organizacji *non profit* odpowiedzialność za powierzone zasoby. Odpowiedzialność implikuje natomiast potrzebę prowadzenia kontroli. Stworzenie ram kontroli może być dla organizacji dużym wyzwaniem, gdyż choć wypracowano wiele rozwiązań służących ocenie funkcjonowania organizacji *non profit*, to duża część z nich nie uwzględnia różnorodności i specyfiki poszczególnych organizacji i działań przez nie prowadzonych, a także nie jest adekwatna do wiedzy osób zaangażowanych w działalność dobroczynną, jak i do zasobów, którymi dysponują [Bozzo 2000, s. 463].

Wiele organizacji jest także niechętnych ocenie działalności, uważając to za działanie czasochłonne, służące przede wszystkim rozliczeniu się z przekazanych środków. Ponadto, jeżeli narzucona metodyka oceny jest zaczerpnięta z przedsięwzięć komercyjnych, wyzwala ona w społecznikach poczucie, iż uzyskane efekty jakościowe są niewystarczająco uwypuklone [Mataira i in. 2014, s. 239]. Na przykład poprawa sprawności osób ciężko upośledzonych może uwidocznic się długo po

rozliczeniu przedsięwzięcia, a może też nie nastąpić w ogóle. Z drugiej strony, bez oceny dokonań odniesionych do planów trudno uznać działania społeczne za skuteczne i skuteczność tę demonstrować [Mataira i in. 2014, s. 239]. Brak świadomości efektów w samej organizacji może w dłuższej perspektywie obniżyć motywację osób zaangażowanych w działalność społeczną.

2.2. Struktura zasileń finansowych polskiego sektora *non profit*

Najbardziej szczegółowe informacje o przychodach organizacji pożytku publicznego oraz o źródłach ich pochodzenia ujawniane są w rocznym sprawozdaniu merytorycznym z działalności w części III.1 dla sprawozdania uproszczonego (sporządzanego przez małe OPP) i III.1-2 dla pozostałych organizacji. W przypadku pierwszej ze wskazanych grup oprócz kwoty łącznej przychodów ujawniane są wysokości przychodów według typów działalności, tj. z działalności nieodpłatnej i odpłatnej pożytku publicznego, a także z działalności gospodarczej oraz innych źródeł. Wska-



Rys. 1. Charakterystyka źródeł finansowania polskich organizacji *non profit*

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dąbrowska i in. 2002, s. 35; Gumkowska, Herbst 2004, s. 23-24; Gumkowska, Herbst 2006, s. 39-43; Gumkowska i in. 2008, s. 73-75; Herbst, Przewłocka 2011, s. 76-91; Przewłocka i in. 2013, s. 93-133].

zuje się również, jak duże kwoty dotacji ze źródeł publicznych oraz przychodów z darowizn uzyskała organizacja. Odrębnie w punkcie III.4 wykazuje się przychody z 1% podatku. Natomiast pozostałe OPP uszczegóławiają klasyfikację przychodów według typów działalności o przychody finansowe, klasyfikację zaś według źródeł o analitykę przychodów ze źródeł publicznych, obejmującą środki: europejskie, budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z funduszy celowych. Wśród źródeł finansowania prywatnego wykazuje się natomiast: składki członkowskie, darowizny od osób fizycznych i prawnych, ofiarność publiczną, spadki i zapisy oraz wpływy z majątku. Osobną kategorią są przychody z tytułu 1% podatku.

Biorąc pod uwagę nienakładające się pozycje z obu przedstawionych klasyfikacji – i pamiętając o występujących w tym zakresie niespójnościach i błędach w sprawozdaniach poszczególnych organizacji [Dyczkowski 2015, s. 52-54] – można wyodrębnić cztery odmienne sposoby finansowania działalności pozarządowej, którymi są: samofinansowanie, odpisy 1% podatku, środki publiczne i środki prywatne. Każda z tych kategorii wraz z tworzącymi ją składowymi odznacza się specyficzną charakterystyką, uwzględniającą: powszechność wykorzystania danego źródła, istotność dla budżetów korzystających z niego organizacji oraz udział w zasileniach całego sektora [Dyczkowski 2012, s. 158-160]. Charakterystykę tę w oparciu o dane z cyklicznych badań sektora *non profit* (nie tylko OPP) prowadzonych przez Stowarzyszenie Klon/Jawor przedstawiono na rysunku 1. Dla czytelności pominięto mniej istotne w skali całego sektora lub dla pojedynczych organizacji źródła, takie jak: przychody finansowe i przychody z majątku (wiele organizacji nie ma rezerw finansowych i majątku) oraz środki otrzymywane z oddziałów jednostki, od innych organizacji *non profit* (w tym zagranicznych) oraz ze źródeł spoza Unii Europejskiej, a także nawiązki sądowe.

W odniesieniu do samofinansowania należy zaznaczyć, że jest ono wykorzystywane przez wąską grupę organizacji (ok. 10%, z wyjątkiem nietypowego udziału przychodów z działalności odpłatnej w roku 2002), ale przynosi znaczny wpływ do budżetów jednostek korzystających z tego źródła (odpowiednio 26,4% w przypadku odpłatnej działalności statutowej i 44,5% dla działalności gospodarczej w roku 2012). Źródłem finansowania o dużej dynamice wzrostu w badanym okresie (niewystępującym jednak w latach 2002-2004) są odpisy 1% podatku, dostępne dla organizacji pożytku publicznego. W roku 2012 ich beneficjentem było 17% całego sektora *non profit* (wszystkie OPP), wnosząc niemal 15% do budżetu korzystających z nich organizacji. W przypadku źródeł publicznych daje się dostrzec duże zróżnicowanie w zależności od organów przyznających środki. W 2012 r. 49% organizacji *non profit* korzystało ze środków samorządowych stanowiących 42,9% budżetu korzystających z nich organizacji. Natomiast środki europejskie i z budżetu centralnego były w 2012 r. dostępne dla 12% organizacji, wnosząc odpowiednio 30,6% i 23,8% do budżetu jednostek. W końcu w przypadku źródeł prywatnych odmienną charakterystyką cechują się składki członkowskie, darowizny oraz środki z ofiarności publicz-

nej. Te pierwsze stanowią fundament działalności stowarzyszeń, stanowiąc ponad 1/4 ich budżetów, te drugie wspierają ok. 30% organizacji *non profit*, tworząc nieco ponad 15% ich budżetów. Natomiast kojarzone z działalnością charytatywną zbiórki publiczne i działania o zbliżonym charakterze finansowały 7% organizacji *non profit* w roku 2012, stanowiąc 5,3% budżetów korzystających z nich jednostek.

Biorąc pod uwagę powyższe spostrzeżenia, należy się spodziewać, iż dostrzegalne odmienne charakterystyki poszczególnych form finansowania działalności organizacji *non profit* mogą mieć wpływ na funkcjonowanie poszczególnych jednostek, co zostanie zbadane w dalszej części opracowania.

3. Źródła finansowania a planowanie i kontrola

3.1. Hipotezy badawcze

W tej części artykułu zweryfikowany zostanie związek między źródłami finansowania organizacji pożytku publicznego a planowaniem i kontrolą prowadzonymi w tych jednostkach. Celem weryfikacji będzie wykazanie prawdziwości lub odrzucenie następujących trzech hipotez badawczych:

- H1: Wielkość rocznych przychodów organizacji formalizuje i intensyfikuje planowanie i kontrolę w OPP.
- H2: Wybór źródeł finansowania decyduje o stopniu formalizacji i intensywności planowania i kontroli w OPP.
- H3: Dywersyfikacja źródeł finansowania formalizuje i intensyfikuje planowanie i kontrolę w OPP.

Uzasadnieniem postawienia hipotezy H1 jest to, iż wyższe przychody organizacji implikują większą skalę działalności, a tym samym jej złożoność, co wymaga odpowiedniego planowania i kontroli efektów. Warto zwrócić uwagę, że choć organizacje *non profit* powoływane są do realizacji celów społecznych, to pozyskanie znacznych środków na prowadzenie działalności statutowej ma dla nich ogromne znaczenie. Wynika to z faktu, iż jakość działań społecznych i ich długofalowy wpływ zależy w dużej mierze od stabilności funkcjonowania organizacji, a więc od stałych zasobów materialnych i stabilnego personelu [Mataira i in. 2014, s. 238].

Uzasadnieniem hipotezy H2 jest fakt, iż wybór formy finansowania może zmienić priorytety w działalności jednostki. Finansowanie zadań statutowych z dotacji wymaga wyższego stopnia formalizacji działalności, samofinansowanie (zwłaszcza poprzez prowadzenie działalności gospodarczej) wymusza bardziej przedsiębiorcze myślenie, darowizny zaś wiążą się odpowiedzialnością. Wybór form finansowania implikuje również charakter i stopień wpływu interesariuszy. Po pierwsze, brak generowanych nadwyżek z działalności gospodarczej powoduje wysoką zależność od darczyńców [Greenlee, Trussel 2000, s. 205-208]. Po drugie, darczyńcy przekazują organizacjom wsparcie przede wszystkim na realizację projektów społecznych, nie zaś na rozwój jednostki [Mataira i in. 2014, 238]. Po trzecie, sektor publiczny –

choć zapewnia istotną część środków na działalność społeczną – jednocześnie kształtuje warunki funkcjonowania organizacji pozarządowych poprzez legislację [Chelliah i in. 2015, s. 450-451] i swoje priorytety finansowe. W końcu, przyjmując definicję interesariuszy organizacji *non profit* [Young 2011, s. 574] jako podmiotów przekazujących określone zasoby, które oczekują realizacji własnych, nie zawsze ujawnionych celów, bezsprzecznie do grupy tej należą instytucje publiczne, darczyńcy instytucjonalni oraz nieanonimowi darczyńcy indywidualni. Inna jest natomiast natura relacji z podatnikami dokonującymi odpisów „1%”, z których część nie ma żadnych związków z daną organizacją, a decyzje o odpisie podejmuje w zaufaniu do działalności pozarządowej lub też jego braku wobec instytucji publicznych. Odmiennie relacje z interesariuszami powinny zatem znaleźć odzwierciedlenie w planowaniu i kontroli realizowanych przez OPP.

W końcu uzasadnieniem wysunięcia hipotezy H3 jest to, iż organizacje *non profit* starają się unikać nadmiernej koncentracji finansowania, wskazywanej jako jedna z przyczyn wzrostu ryzyka niestabilności działalności społecznej lub też jej całkowitego zaprzestania [Greenlee, Trussel 2000, s. 205-208]. Więcej grup kluczowych interesariuszy, mających wpływ na jednostkę, może jednak oddziaływać na wytyczanie celów w organizacji, odpowiedzialność zaś, będąca skutkiem każdej z relacji, powinna intensyfikować kontrolę w jednostce.

3.2. Zmienne modelu

Badanie wskazanych w hipotezach H1-H3 związków dokonane zostanie w oparciu o analizę relacji między sześcioma zmiennymi niezależnymi, charakteryzującymi źródła finansowania jednostki, a sześcioma zmiennymi zależnymi, opisującymi procesy planowania i kontroli w organizacjach pożytku publicznego.

Po stronie zmiennych niezależnych wzięto pod uwagę, po pierwsze, wysokość całkowitych przychodów jednostki, mierzoną ich logarytmem dziesiętnym (wskazującym na skalę wielkości przychodów) – jako odzwierciedlenie hipotezy H1. Po drugie, w konsekwencji postawienia hipotezy H2 ustalono udziały procentowe w przychodach ogółem następujących źródeł finansowania: odpłatnej działalności statutowej i działalności gospodarczej, 1% podatku, środków publicznych oraz darowizn prywatnych. Ponadto, dla weryfikacji hipotezy H3, ustalono dla każdej organizacji stopień dywersyfikacji finansowania – jako liczbę wyżej wskazanych źródeł finansowania mających ponad 10-procentowy udział w jej budżecie.

Konstrukcja zmiennych zależnych oparta została o odpowiedzi na sześć pytań z zamkniętym katalogiem opcji, a dotyczących kwestii: planowania strategicznego, budżetowania i udziału interesariuszy w planowaniu z jednej strony oraz zakresu kontroli, jej metodyki i częstości raportowania zarządczego z drugiej. W celu kwantyfikacji odpowiedzi zastosowano metodę oceny punktowej (*scoring*), nadając poszczególnym wariantom odpowiedzi punkty w skali 0-5, odzwierciedlające stopień rozwoju, formalizacji lub zaawansowania poszczególnych rozwiązań, lub też

Tabela 1. Charakterystyka zmiennych opisujących planowanie w OPP

Zmienna	Pytanie i warianty odpowiedzi	Pkt
Planowanie strategiczne	<i>Czy Państwa organizacja sporządza plany strategiczne (długookresowe)?</i>	
	Mamy sformułowaną strategię dotyczącą wszystkich obszarów naszej działalności statutowej i regularnie ją weryfikujemy.	5
	Mamy sformułowaną strategię działania i odwołujemy się do niej przy tworzeniu planów rocznych.	4
	Staramy się systematycznie realizować nasze cele statutowe.	3
	Tworzymy plany dotyczące jednego roku lub krótszego okresu.	2
	Planujemy bieżące zadania.	1
	W warunkach, w których działamy, nie da się przewidzieć przyszłości.	0
Budżetowanie	<i>Czy Państwa organizacja sporządza budżet (plan finansowy) na kolejny rok?</i>	
	Tak, budżet jest nam niezbędny w prowadzeniu działalności.	5
	Tak, jesteśmy do tego zobligowani przez podmioty zewnętrzne.	4
	Nie, ale planujemy wydatki związane z konkretnymi projektami.	3
	Nie, ale robimy zgrube szacunki przychodów i kosztów.	2
	Nie, ale analizujemy celowość poszczególnych wydatków.	1
Nie, skupiamy się na bieżącej działalności.	0	
Udział interesariuszy w planowaniu	<i>Kto włącza się w planowanie działań Państwa organizacji?</i>	
	Zarząd i kierownictwo organizacji	+1
	Członkowie organizacji lub jej pracownicy	+1
	Wolontariusze (niebędący członkami organizacji)	+1
	Partnerzy zewnętrzni	+1
	Darczyńcy lub sponsorzy	+1
	Beneficjenci, lokalna społeczność	+1

Źródło: opracowanie własne.

w przypadku pytań o udział interesariuszy w planowaniu, zakres kontroli i stosowane metody kontroli (uwzględniających odpowiedzi komplementarne), przyznano po 1 punkt za każdy dokonany wybór. Treść pytań i warianty odpowiedzi wraz z punktacją zaprezentowano w tabelach 1 i 2.

Uzasadniając konstrukcję zmiennych dotyczących planowania, warto w szczególności zwrócić uwagę na ostatnią z nich, podkreślającą rolę interesariuszy w planowaniu działalności jednostki. Wskazuje się [Mayhew 2012, s. 210], że z punktu widzenia społecznego najbardziej efektywną formą finansowania działalności pozarządowej nie jest wspieranie realizowanych przez różne organizacje projektów, które w danej chwili mogą przynieść najwyższe efekty, ale budowanie trwałych relacji między organizacją finansującą a świadczącą usługi. Kontraktowanie projektów sprawdza się głównie tam, gdzie istnieje dostateczna wiedza o tym, które metody realizacji celów są najbardziej efektywne. Natomiast trwała współpraca, obejmująca dobre zrozumienie problemu, wspólne planowanie działań, wymianę doświadczeń i wspólną analizę efektów, pozwala na znajdowanie najlepszych rozwiązań trudnych

Tabela 2. Charakterystyka zmiennych opisujących kontrolę w OPP

Zmienna	Pytanie i warianty odpowiedzi	Pkt
Zakres kontroli	<i>Na jakich aspektach działalności skupia się kontrola wewnętrzna w Państwa organizacji?</i>	
	Realizacja planów (budżetów)	+1
	Wyniki, koszty	+1
	Przestrzeganie norm prawnych i procedur wewnętrznych	+1
	Jakość, satysfakcja beneficjentów	+1
	Organizacja pracy i realizacja obowiązków przez osoby zaangażowane w działalność statutową	+1
	Nie prowadzimy kontroli wewnętrznej, skupiamy się na bieżącej działalności.	0
Metodyka kontroli	<i>Jakie metody kontroli są stosowane w Państwa organizacji?</i>	
	Dokonywane są porównania planu i wykonania.	+1
	Wykorzystywane są wskaźniki dotyczące wielkości finansowych.	+1
	Wykorzystywane są wskaźniki niefinansowe (dotyczące ilości, jakości, czasu itp.).	+1
	Stosowane są zestandaryzowane raporty lub formularze ewaluacyjne.	+1
	Prowadzone są porównania z innymi organizacjami.	+1
	Żadne, skupiamy się na bieżącej działalności.	0
Częstość raportowania zarządczego	<i>Jak często przygotowywane są raporty i analizy dla wewnętrznych potrzeb Państwa organizacji?</i>	
	Regularnie, kilka razy w roku	5
	Po zakończeniu realizowanych projektów	4
	Raz do roku – jako podsumowanie minionego okresu	3
	W miarę potrzeb	2
	Przygotowujemy wyłącznie sprawozdania obligatoryjne lub wymagane przez podmioty zewnętrzne.	1
	Nie są sporządzane w ogóle, skupiamy się na bieżącej działalności.	0

Źródło: opracowanie własne.

problemów społecznych [Mayhew 2012, s. 210]. Natomiast konstrukcja zmiennych związanych z zadaniami kontrolnymi odzwierciedla pogląd, że metodyka kontroli w organizacjach non profit powinna charakteryzować się zestawem takich cech, jak: prostota, zrozumiałość, spójna terminologia, jednoznaczność pomiaru, uniwersalność, adaptowalność, ujęcie informacji finansowych i niefinansowych i możliwość śledzenia zmian [Bozzo 2000, s. 464].

3.3. Wyniki badania

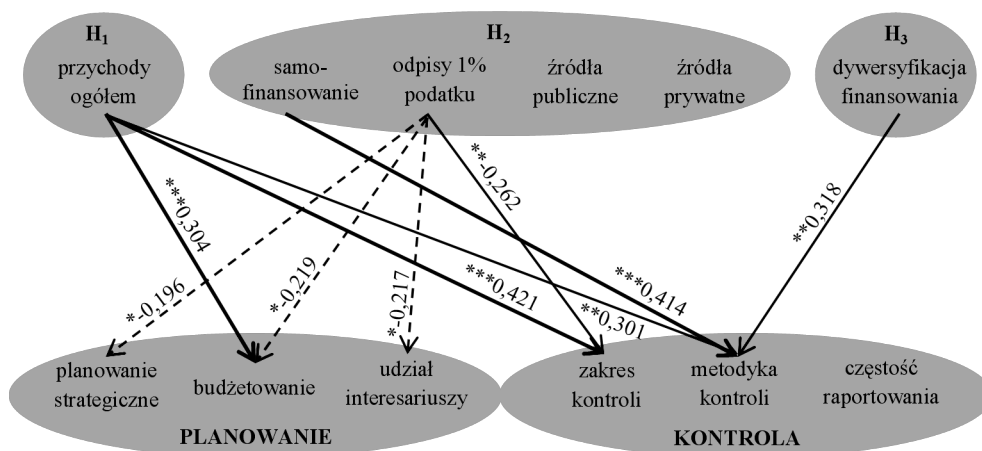
Zaprezentowane w ostatniej części artykułu wyniki badania, wiążącego źródła finansowania działalności organizacji pożytku publicznego z planowaniem i kontrolą realizowanymi w tych jednostkach, odnoszą się do dwóch źródeł danych. Pierwszym są otrzymane ankiety od 40 OPP – z 354 wysłanych do losowo wybranych organiza-

cji pożytku publicznego z wykazu podmiotów uprawnionych do uzyskania odpisu 1% podatku sporządzonego przez Departament Pożytku Publicznego (DPP) Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej. Ankiety wysłano w dwóch turach pocztą elektroniczną na adresy podane w bazie DPP, zweryfikowane na stronach www poszczególnych organizacji. Odpowiedzi wpłynęły w okresie grudzień 2014–kwiecień 2015. Drugim źródłem danych, z którego pochodzą informacje o sposobach finansowania organizacji, są sprawozdania badanych jednostek (pochodzące z bazy DPP), w tym tych 40 organizacji, które wypełniły ankiety.

Zanim przeanalizowane zostaną konkretne związki finansowania i działań planistyczno-kontrolnych, warto krótko scharakteryzować uzyskane poziomy poszczególnych zmiennych modelu dla 40 badanych podmiotów. Po pierwsze, mediana przychodów ogółem w próbie badawczej wyniosła 344 873,97 zł, co jest niższym poziomem niż dla wszystkich organizacji, do których skierowano badanie (380 507,54 zł). Po drugie, wartości przeciętne (średnia/mediana) dla poszczególnych źródeł finansowania wyniosły odpowiednio: dla samofinansowania (20,3% / 1,7%), dla „1% podatku” (10,3% / 3,6%), dla źródeł publicznych (35,9% / 31,9%) oraz dla źródeł prywatnych (15,9% / 4,9%). Przeciętna organizacja posiadała również 2 (mediana) źródła finansowania, które stanowiły osobno ponad 10% łącznej wysokości uzyskanych przychodów.

Natomiast w odniesieniu do oceny punktowej planowania i kontroli należy stwierdzić, że najbardziej typowymi obserwowanymi stanami były odpowiednio – dla planowania strategicznego odpowiedź: „tworzymy plany dotyczące jednego roku lub krótszego okresu” (19 wskazań), dla budżetowania: „tak, budżet jest nam niezbędny w prowadzeniu działalności” (15 wskazań), a dla udziału interesariuszy w planowaniu wskazanie dwóch grup interesariuszy. W odniesieniu do zagadnień kontrolnych najbardziej typowymi odpowiedziami były odpowiednio – dla zakresu kontroli: wskazanie dwóch obszarów kontroli, dla metod oceny jednego sposobu ewaluacji (24 wskazania na „dokonywane porównania planu i wykonania”), natomiast w przypadku raportowania zarządczego najczęściej wskazano odpowiedź, iż raporty przygotowywane są „po zakończeniu realizowanych projektów” (16 wskazań).

Analizy związków między źródłami finansowania OPP a planowaniem i kontrolą realizowaną w tych organizacjach dokonano w oparciu o korelację γ Goodmana–Kruskala między wartościami zmiennych objaśniających i objaśnianych, uzyskanymi według metodyki przedstawionej w części 3.2 opracowania. Warto nadmienić, iż wybór wskazanego testu nieparametrycznego wynika z dwóch powodów. Po pierwsze, metody nieparametryczne są bardziej odpowiednie w przypadku prób o małych licznościach, a zgromadzone 40 ankiet należy uznać za taką próbę. Po drugie, statystyka γ lepiej od innych statystyk nieparametrycznych: ρ Spearmana czy τ Kendalla, nadaje się do obserwacji zmiennych, w przypadku których występują takie same wartości (np. oceny punktowe dla zmiennych zależnych) [Stanisz 2006, s. 314-318].



*poziom istotności 10%; **poziom istotności 5%; ***poziom istotności 1%.

Rys. 2. Mapa relacji między źródłami finansowania a planowaniem i kontrolą w OPP

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 2. dokonano wizualizacji istotnych statystycznie relacji między: wielkością przychodów OPP, udziałem czterech źródeł finansowania oraz stopniem dywersyfikacji finansowania z jednej strony, a zmiennymi charakteryzującymi planowanie oraz kontrolę z drugiej. Relacje ważne dla poziomu istotności 1% zobrażowano pogrubionymi liniami, te zweryfikowane pozytywnie przy poziomie istotności 5% – liniami ciągłymi, a słabsze związki, ważne przy poziomie istotności 10%, oznaczono linią przerywaną.

Na podstawie zaobserwowanych relacji można dostrzec, że w szczególności bardziej złożona metodyka kontroli jest wymagana w organizacjach o wyższych przychodach, tych które korzystają z samofinansowania lub też mają więcej znaczących źródeł finansowania. Wysokość przychodów stymuluje również potrzebę formalnego budżetowania, a także rozszerza zakres kontroli w jednostce. W końcu można dostrzec, że finansowanie działalności z 1% podatku – z którym nie wiążą się silne relacje między organizacją a interesariuszami – może powodować większą swobodę działalności jednostki (niekoniecznie rozmienną pozytywnie). Zaobserwowano w tej mierze słaby, negatywny wpływ wskazanej formy finansowania na wszystkie rozważane aspekty planowania oraz zakres kontroli. Należy również nadmienić, iż udział finansowania publicznego lub prywatnego nie okazał się znaczący ani dla planowania, ani dla kontroli, co wraz z poprzednią obserwacją może implikować niewielki wpływ interesariuszy na działalność badanych OPP.

4. Zakończenie

W kontekście wytyczonego celu artykułu, a zatem określenia, czy wybór źródeł finansowania, a zatem również większe lub mniejsze uzależnienie organizacji od poszczególnych grup interesariuszy, determinuje praktyki w zakresie planowania i kontroli w OPP, można sformułować następujące stwierdzenia.

Po pierwsze, za prawdziwą należy uznać hipotezę H1, iż wielkość rocznych przychodów organizacji formalizuje i intensyfikuje planowanie i kontrolę w OPP, co wynika z obserwowanych związków między wielkością przychodów ogółem a budżetowaniem, zakresem kontroli i jej metodyką. W odniesieniu do hipotezy H2 mówiącej, iż wybór źródeł finansowania decyduje o stopniu formalizacji i intensywności planowania i kontroli w OPP, uzyskano niejednoznaczne wyniki. Z pewnością samofinansowanie ma pozytywny wpływ na kompleksowość kontroli, a wyższy udział odpisów z 1% podatku sprawia, iż organizacja może być mniej aktywna w odniesieniu do planowania i kontroli działalności. Niemniej nie dostrzeżono wpływu instytucji publicznych i darczyńców prywatnych na działalność jednostki. Nie można zatem uznać hipotezy H2 za w pełni potwierdzaną. Podobna konkluzja dotyczy hipotezy H3, wskazującej na znaczenie dywersyfikacji finansowania (a zatem oddziaływanie wielu grup interesariuszy) na formalizację i intensyfikację planowania i kontroli w OPP. Uzyskano jedynie potwierdzenie wpływu różnorodności źródeł finansowania na bardziej kompleksową metodykę kontroli.

Przeprowadzone badania, mimo iż uściślają wnioski ze wcześniejszych badań autora z roku 2006, mają swoje oczywiste ograniczenia, które stoją na przeszkodzie uogólnienia wniosków. Podstawowym jest mała próba badawcza, wynikająca z niskiej zwrotności ankiet. W tym zakresie autor ponowił wysyłkę ankiet do badanych organizacji, rozszerzając również próbę do ponad 500 podmiotów. Ostateczne wyniki spodziewane są w styczniu 2016. Po drugie natomiast, część zaobserwowanych relacji była słaba. W tym kontekście autor planuje przeprowadzić odrębne badanie analizujące w sposób szczegółowy relacje między organizacjami *non profit* i ich interesariuszami nie tylko w organizacjach polskich, ale i zagranicznych (z Niemiec i Wielkiej Brytanii), które powinno pozwolić na uogólnienie spostrzeżeń.

Literatura

- Bozzo S.L., 2000, *Evaluation resources for nonprofit organizations*, Nonprofit Management & Leadership, vol. 10, no. 4, s. 463-472.
- Chelliah J., Boersma M., Klettner A., 2015, *The role of a national regulator in developing solutions to governance challenges in the not-for-profit sector*, Journal of Developing Areas, vol. 49, no. 6, s. 449-458.
- Clark W., 2012, *Introducing strategic thinking into a non-profit organization to develop alternative income streams*, Journal of Practical Consulting, vol. 4, no. 1, s. 32-42.
- Dąbrowska J., Gumkowska M., Wygnański J., 2002, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2002*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.

- Dyczkowski T., 2010, *Controllingu w organizacjach pożytku publicznego. Perspektywa międzynarodowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Dyczkowski T., 2012, *Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 251, s. 154-169.
- Dyczkowski T., 2015, *Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 374, s. 42-56.
- Gomes R.C., Miranda Gomes L.O., 2011, *Performance measurement and stakeholder perceptions: assessing performance through the dimensions of stakeholder expectations*, Brazilian Administration Review, vol. 8, no. 2, s. 133-149.
- Greenlee J.S., Trussel J.M., 2000, *Predicting the financial vulnerability of charitable organizations*, Nonprofit Management and Leadership, vol. 11, no. 2, s. 199-210.
- Gumkowska M., Herbst J., 2004, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2004*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Gumkowska M., Herbst J., 2006, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2006*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Gumkowska M., Herbst J., Radecki P., 2008, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2008*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Herbst J., Przewłocka J., 2011, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2010*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Jang H.S., Feiock R.C., 2007, *Public versus private funding of nonprofit organizations*, Public Performance & Management Review, vol. 31, no. 2, s. 174-190.
- Knowles P., Gomes R., 2009, *Building relationships with major-gift donors: a major-gift decision-making, relationship-building model*, Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing, vol. 21, no. 4, s. 384-406.
- Mataira P.J., Morelli P.T., Matsuoka J.K., Uehara-McDonald S., 2014, *Shifting the paradigm: new directions for non-profits and funders in an era of diminishing resources*, Social Business, vol. 4, no. 3, s. 231-244.
- Mayhew F., 2012, *Aligning for impact: The influence of the funder-fundee relationship on evaluation utilization*, Nonprofit Management & Leadership, vol. 23, no. 2, s. 193-217.
- McDonald C., 1999, *Internal control and accountability in non-profit human service organisations*, Australian Journal of Public Administration, vol. 58, no. 1, s. 11-22.
- Przewłocka J., Adamiak P., Herbst J., 2013, *Podstawowe fakty o organizacjach pozarządowych – raport z badania 2012*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- Stanisz A., 2006, *Przystępny kurs statystyki z zastosowaniem Statistica PL na przykładach z medycyny. Tom 1. Statystyki podstawowe*, StatSoft, Kraków.
- Wellens L., Jegers M., 2014, *Effective governance in nonprofit organizations: a literature based multiple stakeholder approach*, European Management Journal, vol. 32, no. 2, s. 223-243.
- Young D.R., 1998, *Commercialism in nonprofit social service associations: its character, significance, and rationale*, Journal of Policy Analysis & Management, vol. 17, no. 2, s. 278-297.
- Young D.R., 2011, *The prospective role of economic stakeholders in the governance of nonprofit organizations*, Voluntas: International Journal of Voluntary & Nonprofit Organizations, vol. 22, no. 4, s. 566-586.