

Współzależności między rachunkowością a kontrolą zarządczą w sektorze finansów publicznych

Sylwia Łęgowik-Świącik*

Streszczenie: Kontrola jest procesem, który odgrywa rolę weryfikatora trafności decyzji o charakterze finansowo-majątkowym, przez co przyczynia się do wzrostu efektywności gospodarowania. Artykuł ma na celu przedstawienie nowych uregulowań ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej. Na bazie przeprowadzonych badań literaturowych przedstawiono teoretyczne aspekty procesów kontroli z uwzględnieniem jej pragmatycznych funkcji. Omówiono regulacje prawne kontroli zarządczej wskazując na system rachunkowości jako instrument realizacji niektórych z celów ustawowych kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, rachunkowość, sektor finansów publicznych

Wprowadzenie

Nowa ustawa o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...) weszła w życie w dniu 01.01.2010 roku. Wprowadza ona gruntowne zmiany w funkcjonowaniu i organizacji sektora finansów publicznych. Nowym uregulowaniem odnoszącym się do funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych są zapisy dotyczące kontroli zarządczej. W ustawie zrezygnowano z kontroli finansowej, która miała charakter operacyjny i zastąpiono ją kontrolą zarządczą, będącą elementem zarządzania strategicznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

W kontekście funkcjonowania systemu rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych nowe regulacje ustawowe odnoszą się w szczególności do realizacji takich celów kontroli zarządczej jak: wiarygodność sprawozdań, zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, rozszerzenie zakresu czynności kontrolnych oraz odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Celem artykułu jest ukazanie współzależności występujących pomiędzy systemami kontroli zarządczej i rachunkowości na podstawie przeprowadzonych badań teoretycznych.

1. Teoretyczne aspekty procesu kontroli

Kontrola jest procesem, polegającym na uzyskiwaniu materiałów dowodowych potwierdzających zbieżność badanej rzeczywistość z pożądanym wzorcem (por. *Encyklopedia Ra-*

* dr Sylwia Łęgowik-Świącik, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Katedra Finansów, Bankowości i Rachunkowości Zarządczej, Zakład Rachunkowości, ul. Armii Krajowej 19 B, 42-218 Częstochowa, e-mail: sylwialegowik@op.pl.

chunkowości 2005: 378). Według R.W. Griffina kontrola jest „regulacją działań organizacji sprzyjającą łatwiejszemu osiągnięciu jej celów” (Griffin 2000: 585). Wynika stąd, że kontrola to proces, którego zadaniem jest obserwacja, ocena i korekta działań przedsiębiorstwa zmierzających do realizacji określonych celów. Zdaniem L.R. Bittla kontrola to „systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywnościowych przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami (standardami), ustalenia odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by zasoby przedsiębiorstwa były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia celów” (Bittel 2002: 186; por. *Zarządzanie. Teoria...* 2006: 235; Uryga, Bienias 2005: 21). L.R. Bittel najpełniej ujmuje istotę kontroli, wskazując na jej wieloaspektowość. Zwraca uwagę na rolę kierownictwa oraz sprawność osiągnięcia celów. Zaznacza, że kontrola musi być prowadzona w trybie ciągłym, aby na bieżąco można było korygować odchylenia. Kontrola wymaga określenia stanu rzeczywistego oraz porównania go ze stanem pożądanym, co pozwala ocenić stan rzeczywisty i podjąć ewentualne działania korygujące.

2. Funkcje kontroli

Wyodrębnienie funkcji kontroli jest istotne ze względów praktycznych. S. Kałużny wyróżnia sześć funkcji kontroli: informacyjną, profilaktyczną, korygującą, instruktażową, kreatywną oraz pobudzającą (Kałużny, Kałużna 2004: 102).

Pierwszą wyróżnioną jest funkcja informacyjna, zgodnie z którą kontrola powinna sygnalizować kierownictwu nieprawidłowości i odchylenia od ustalonych norm i procedur. Kontrola ma dostarczać informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i umożliwiać sprawne zarządzanie jednostką.

Funkcja profilaktyczna ma zapobiegać powstawaniu niekorzystnych zjawisk. Kontrola już przez samo swoje istnienie spełnia rolę zapobiegawczą. Ma dbać, aby nie podejmowano błędnych decyzji w przypadku niepełnej lub nieprawidłowej oceny sytuacji. Funkcja profilaktyczna jest realizowana przez każdy rodzaj kontroli, między innymi poprzez konsekwencję realizacji norm i procedur.

Kolejną wymienianą przez S. Kałużnego jest funkcja korygująca. W literaturze przedmiotu funkcja korygująca określana jest mianem ochronnej, gdyż polega na przywracaniu stanu pożądanego, zapobiega powstawaniu strat i zmniejszaniu sprawności przedsiębiorstwa.

Funkcja instruktażowa ma odzwierciedlenie w stosunkach interpersonalnych kontroler – kontrolowany. Spełnienie tej funkcji wymaga od kontrolera wysokich kwalifikacji oraz wysokiej kultury osobistej.

Funkcja kreatywna ma inspirować organy zarządzające oraz samych kontrolowanych do wdrażania usprawnień. Funkcja ta jest realizowana przez eliminację zjawisk niepożądanych i wprowadzanie innowacji (por. Kałużny, Kałużna 2004: 101). Instruktażowa funkcja kontroli realizowana jest przez interpretację przepisów i doradztwo.

Funkcja pobudzająca odzwierciedlona jest w motywacji kontrolowanych do lepszej pracy. Kontrola ma usprawniać pracę kontrolowanych, doprowadzając do zwiększenia efektywności. Prawidłowo realizowana funkcja pobudzająca jest wówczas, gdy kontrolowani mają świadomość potrzeby kontroli i jej pozytywnych skutkach.

Z przeglądu funkcji pełnionych przez kontrolę w zarządzaniu jednostką wynika, że celem kontroli jest usuwanie nieprawidłowości i zapobieganie powstawaniu nowych. Przyczyni się to do poprawy efektywności i sprawności działania oraz kreowania wartości dodanej. Zdaniem P. Szczepankowskiego funkcja ochronna i kreatywna reprezentują sfery działania podstawowych rodzajów kontroli: funkcjonalnej i instytucjonalnej (*Zarządzanie. Teoria...* 2006: 248). Kontrola funkcjonalna oparta jest na funkcji kreatywnej, poprzez związek istniejący pomiędzy celami przedsiębiorstwa a podnoszeniem sprawności działania. Funkcja ochronna daje podstawy do realizacji kontroli instytucjonalnej, czego wyrazem są przepisy prawne oraz system legislacyjny. Podział kontroli na funkcjonalną i instytucjonalną tak jak inne podziały rodzajowe kontroli, są wynikiem dokonania oceny przedmiotu kontroli z uwzględnieniem przyjętych kryteriów podziału.

3. Kontrola zarządcza w uregulowaniach ustawowych

Szczególnym rodzajem kontroli jest kontrola zarządcza. Z założeń ustawy o finansach publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...) wynika, iż wśród innych rodzajów kontroli, kontrolę zarządczą ma wyróżniać charakter systemowy. Proces dochodzenia do zgodności z wymaganiami ustawowymi kontroli zarządczej ma być działaniem długofalowym, aby nie doprowadzić do biurokratyzacji lub utrudnień w realizacji celów jednostki. Zgodnie z zapisami art. 68 Ustawy o finansach publicznych, zadaniem kontroli zarządczej jest „zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...). Oznacza to, że efektywne funkcjonowanie kontroli zarządczej wymaga aktywnego działania kierownika jednostki, a także wszystkich osób na stanowiskach kierowniczych, które mają udział w zarządzaniu daną jednostką.

Kontrola zarządcza jest procesem standaryzowanym. Celem standardów kontroli zarządczej, zgodnie wytycznymi Ministerstwa Finansów (*Standardy kontroli ...*), jest wdrożenie w sektorze finansów publicznych jednolitego modelu kontroli zgodnego z międzynarodowymi standardami, z uwzględnieniem specyficznych celów i zadań jednostki, która je wdraża. Nowa ustawa o finansach publicznych ma za zadanie zwiększenie przejrzystości finansów publicznych poprzez zmiany organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, wprowadzenie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa i elementów budżetu w układzie zadaniowym. Wprowadzenie kontroli zarządczej ma poprawić efektywność i racjonalność gospodarki finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych. Celami ustawowymi kontroli zarządczej w jednostkach finansów publicznych są:

- zgodność działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,
- ochrona zasobów,
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywność i skuteczność przepływu informacji,
- zarządzanie ryzykiem (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...: art. 68).

Realizacja adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej wymaga modyfikacji lub przeglądu procedur i aktów wewnętrznych dotyczących funkcjonowania jednostki na poziomie operacyjnym i finansowym.

Kontrola zarządcza ma polegać na usprawnieniu przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi w celu poprawy komunikacji wewnętrznej,

unikaniu biurokratyzacji procesów i działań oraz wyznaczenia obszarów wrażliwych na wystąpienie ryzyka. Kontrola zarządcza powinna ograniczyć prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w jednostkach sektora finansów publicznych. Dlatego od kierownictwa tych jednostek wymaga się przejrzystego i spójnego opisu procesów, czytelnego systemu delegowania zadań, dokumentacji systemu kontroli zarządczej i przebiegu poszczególnych jej procesów oraz spójnego systemu wdrażania rekomendacji i wniosków z oceny niezależnego audytu wewnętrznego.

Realizacja procesów kontroli zarządczej wymaga od kierownictwa oraz pracowników jednostki zrozumienia potrzeby jej istnienia. Uświadomienie kadry kierowniczej i personelu, co do zasad i konieczności przeprowadzenia kontroli zarządczej w jednostce usprawnia jej działanie. Osiągnięcie efektu świadomości personelu jest możliwe pod warunkiem, że wszystkie procedury kontroli zostaną opisane w dokumentach dostępnych dla każdego pracownika. System kontroli zarządczej musi ewoluować wraz z rozwojem jednostki, co oznacza, że kontrola zarządcza ma pobudzać samokontrolę pracowników, skłaniając ich do działań usprawniających funkcjonowanie jednostki w ramach przyznaných im uprawnień i zakresu odpowiedzialności.

4. Relacje pomiędzy systemem kontroli zarządczej i systemem rachunkowości

System kontroli zarządczej i system rachunkowości w jednostce przenikają się, zazębiają i uzupełniają, ale nie są tożsame. Kontrola umożliwia prawidłowe funkcjonowanie wiarygodnego systemu rachunkowości. Wzajemne relacje obu systemów wynikają z kontrolnej funkcji rachunkowości. Istotą funkcji kontrolnej jest „sprawdzenie zgodności przebiegu określonych działań z regułami prowadzenia działalności gospodarczej i planowanymi zamierzeniami” (Messner, Pfaf 2004: 17). System rachunkowości, zapewniając funkcję kontrolną, ułatwia wykonanie zadań kontroli. Odbywa się to poprzez działania, takie jak:

- inwentaryzacja majątku i weryfikacja ewidencji księgowej,
- ewidencja dokumentów zweryfikowanych pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym,
- planowanie kosztów i porównywanie ze stanem faktycznym,
- wyróżnienie szczególnego ryzyka w ewidencji księgowej (zobowiązania warunkowe, odpisy aktualizacyjne),
- wyszczególnienie powstałych zakłóceń (niedobory i braki, roszczenia sporne),
- wyodrębnienie punktów alarmowych informujących o limitach stanu kasy, limitach wydatków czy sposobów zabezpieczenia poręczeń (por. Messner, Pfaf 2004: 17–18; Szymczyk-Madej b.r.: 76–77; Harrison, Horngren 2004: 14; Elliot, Elliot 2004: 7).

System rachunkowości dostarcza treści, zaprezentowanych w tabeli 1, niezbędnych do przeprowadzenia kontroli.

Kontrolna funkcja rachunkowości jest realizowana poprzez oddziaływanie prewencyjne, ingerencyjne i interwencyjne (*Rewizja sprawozdań...* 2005: 25; za Burzym 1980: 15). Zdaniem D. Krzywdy oddziaływanie prewencyjne pozwala ograniczyć nieprawidłowości i przestępstwa przez zachowawcze oraz zapobiegawcze czynności systemu rachunkowości. Oddziaływanie ingerencyjne umożliwia ujawnienie strat spowodowanych niegospodarnością i przestępczością dzięki kooperacji systemu rachunkowości z systemem kontroli. Oddziaływanie interwencyjne polega na zaangażowaniu systemu rachunkowości w zarządzanie procesami gospodarczymi (*szerzej Rewizja sprawozdań...* 2005: 25).

Tabela 1

Informacja w systemach rachunkowości i kontroli

Źródła informacji wykorzystywane w systemie kontroli i systemie rachunkowości	
Dokumentacja finansowo-księgową	stanowi przedmiot kontroli, pozwala na ocenę pod względem organizacyjnym
Ewidencja księgową i pozaksięgową	dostarcza informacji o stanie majątku i źródłach jego pochodzenia, o rozliczeniach z kontrahentami, pracownikami, rozrachunkach publiczno-prawnych oraz kosztach i przychodach. Stanowi podstawę do podejmowania decyzji zarządczych. Informuje o opłacalności działalności
Schematy organizacyjne oraz regulaminy	dostarczają informacji o zakresie obowiązków i podziale odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych
Zakresy czynności i obowiązków pracowników	stanowią bardzo istotne ogniwo zarządzania. Informują o wypełnianiu obowiązków przez poszczególnych pracowników w ramach przyznanym im uprawnień
Strategia i polityka kontroli zarządczej	określają komórki sprawujące kontrolę w jednostce, sposoby jej realizacji, dokumentację oraz zakres uprawnień i obowiązków osób zatrudnionych w tych komórkach
Instrukcja obiegu dokumentów	informuje o rodzaju dokumentów i ich obiegu w jednostce, określa wzory dokumentów oraz sposoby ich ewidencji i kontroli
Regulamin gospodarki kasowej	dostarcza informacji o osobach odpowiedzialnych za gospodarowanie gotówką, miejscach i sposobach przechowywania gotówki, pogotowiu kasowym
Instrukcja inwentaryzacyjna	informuje o metodach rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie oraz trybie przeprowadzania czynności inwentaryzacyjnych
Dokumentacja produkcyjna	spełnia funkcje informacyjne, ewidencyjne, analityczne, dyspozycyjne i kontrolne
Sprawozdawczość finansowa i rzeczowa	dostarcza szeroki wachlarz informacji finansowych dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych na temat funkcjonowania danej jednostki
Analiza ekonomiczno-finansowa	dostarcza wniosków dotyczących kondycji jednostki na podstawie wskaźników ekonomicznych.
System informatyczny jednostki	pozwała uzyskać różnorodne informacji dotyczące funkcjonowania systemów informatycznych
Pozostałe dokumenty	będące elementem kontroli zarządczej (np. dokumentacja prawna, identyfikacja i analiza czynników ryzyka)

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Uryga, Bienias 2005: 32–33).

Wskazaniami proceduralnymi do realizacji celów kontroli zarządczej w zakresie wiarygodności sprawozdań i zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi przez system rachunkowości są przepisy prawa bilansowego. Ustawa o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994...) precyzuje zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych. W szczególności realizacja celów kontroli zarządczej unormowana jest w artykułach od 20 do 24, w których wskazano wymogi dotyczące poprawności zapisu dowodów w księgach rachunkowych (art. 20 ust.1), spełnienia wymogów formalnych dowodów księgowych (art. 21 ust.1) oraz ich rzetelności, poprawności i bieżącej kontroli (art. 22, art. 23 i art. 24 UoR).

System kontroli zarządczej jest działaniem wtórnym w stosunku do systemu zarządzania i do systemu rachunkowości. Z przedstawionych uregulowań prawnych wynika, że działania kontroli zarządczej częściowo zająbiają się z czynnościami realizowanymi przez system rachunkowości, dotyczy to w szczególności wykonywania kontroli finanso-

wo-księgowej i zatwierdzania dokumentów księgowych. Jednakże właściwa współpraca obu systemów przyczynia się do poprawy efektywności funkcjonowania jednostki.

Uwagi końcowe

Celem artykułu było przedstawienie wzajemnych relacji systemów kontroli zarządczej i rachunkowości na bazie przeprowadzonych badań teoretycznych. Prawidłowo funkcjonujący system rachunkowości umożliwia realizację celów kontroli zarządczej w jednostkach finansów publicznych. Relacje pomiędzy kontrolą zarządczą a rachunkowością wykazują charakter sprzężenia zwrotnego. Rachunkowość prowadzona na bieżąco, wiarygodnie i rzetelnie stanowi jeden z podstawowych celów systemu kontroli zarządczej. Dobrze funkcjonujący system kontroli zarządczej usprawnia właściwe działanie systemu rachunkowości, pozwala na kontrolę terminowości sporządzania sprawozdań, kompletność dokumentacji księgowej, właściwe ujmowanie operacji gospodarczych oraz rozliczanie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie.

Literatura

- Bittel L.R. (2002), *Krótki kurs zarządzania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Elliot B., Elliot J. (2004), *Financial Accounting and reporting*, Pearson Education Co., Harlow.
- Encyklopedia Rachunkowości* (2005), red. M. Gmyrtasiewicz, LexisNexis, Warszawa.
- Griffin R.W. (2000), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Harrison W.T., Horngren Ch.T. (2004), *Financial Accounting*, Pearson Education Inc., Upper Saddle River.
- Kałużny S., Kałużna H. (2004), *Model kontroli i kontrolera w administracji publicznej, w: Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, red. B.R. Kuc, L. Smolak, MSWiA, Warszawa.
- Messner Z., Pfaf J. (2004), *Rachunkowość finansowa, część I*, SKWP, Warszawa.
- Rewizja sprawozdań finansowych* (2005), red. D. Krzywda, SKWP, Warszawa.
- Standardy kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego*, www.mf.gov.pl.
- Szymczyk-Madej K., *Kontrola wewnętrzna w systemie informatycznym rachunkowości*, www.ae.krakow.pl.
- Uryga J., Bienias I. (2005), *Organizacja systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w podmiocie badanym*, SKWP, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.
- Zarządzanie. Teoria i praktyka* (2006), red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

ACCOUNTANCY SYSTEM AS ELEMENT OF MANAGEMENT CONTROL IN ASPECT OF THE NEW LAW ABOUT PUBLIC FINANCES

Abstract: Control is a process which researches results finance decisions what has influence on increase of manage efficiency. The aim of this article is to present new regulations of the law about public finances in a range of management control. In an article theoretical aspects of control processes were presented. Law regulations concerning management control in order to accountancy system as a way to realize same of the targets of management control were shown.

Keywords: management control, accountancy, public finance sector

Cytowanie

- Łęgowik-Świącik S. (2013), *Współzależności między rachunkowością a kontrolą zarządczą w sektorze finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 83–88; www.wneiz.pl/frfu.