

Dokumentacja rachunkowości jako instrumentarium kontroli zarządczej

Magdalena Głębocka, Aleksandra Szewieczek*

Streszczenie: *Cel* – wyróżnienie i charakterystyka istotnych elementów tworzących treść dokumentacji z zakresu rachunkowości jako instrumentów stanowiących procedury wewnętrzne kontroli zarządczej oraz wskazanie ich istotnych elementów w aspekcie prawidłowości wykorzystania w kontroli zarządczej. *Metodologia badania* – krytyczna analiza porównawczo-opisowa literatury przedmiotu oraz metaanaliza zawartych w literaturze przykładowych wzorów wybranej dokumentacji z zakresu rachunkowości w powiązaniu z metodą opisową z elementami analizy i konstrukcji logicznej oraz syntezy. *Wynik* – w artykule podkreślono funkcje: informacyjną i kontrolną systemu rachunkowości i ich powiązanie z systemem kontroli zarządczej. W tym nurcie wskazano, że podstawowa dokumentacja organizująca system rachunkowości stanowi jednocześnie procedury kontroli zarządczej. Dlatego też dla usprawnienia funkcjonalności kontroli zarządczej wskazane jest wykorzystanie odpowiednich zapisów tej dokumentacji i ich zrozumienie przez użytkowników kontroli zarządczej. *Oryginalność/wartość* – artykuł stanowi oryginalne opracowanie w zakresie dostosowania wybranych elementów dokumentacji rachunkowości do potrzeb systemu kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość, kontrola zarządcza, polityka rachunkowości, instrukcja inwentaryzacyjna

Wprowadzenie

Pięcioletni okres funkcjonowania w polskich jednostkach sektora finansów publicznych kontroli zarządczej pozwala na dokonanie pewnych podsumowań, ocen i formułowanie wniosków. Z perspektywy użyteczności i przydatności tego systemu po okresie pierwszych wdrożeń i uzupełnień przychodzi czas na udoskonalenia. Mogą one dotyczyć różnych obszarów, ale ostatecznie w przeważającej części znajdują odzwierciedlenie w stosownej dokumentacji organizującej ten system lub stanowiącej w całości bądź w części przejaw jego bieżącej funkcjonalności.

Procedury wewnętrzne kontroli zarządczej to zbiór licznych dokumentów, zbiór otwarty, niejednorodny, lecz z perspektywy funkcjonowania tego systemu możliwy do sklasyfikowania na przykład na podstawie elementów tworzących kontrolę zarządczą lub też według kryterium rodzajowego problematyki, której dotyczy¹.

* dr Magdalena Głębocka, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: magdalena.glebocka@ue.katowice.pl; dr Aleksandra Szewieczek, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl.

¹ Szerzej o procesie opracowywania i wykorzystania procedur wewnętrznych kontroli zarządczej pisze np. Szewieczek (2014).

Z perspektywy doświadczeń empirycznych w opracowywaniu oraz wykorzystaniu stosownej dokumentacji kontroli zarządczej możliwe jest podkreślenie szczególnej wagi zawartych w niej treści przydatnych w bieżącej pracy, w tym także w kontekście jej zrozumienia przez użytkowników oraz obciążenia dodatkowymi obowiązkami, jak również przyczyniania się do poprawy jakości zarządzania jednostką sektora finansów publicznych i skuteczności w realizacji zadań i osiągnięciu wyznaczonych celów.

Zbiór dokumentacji procedur wewnętrznych kontroli zarządczej tworzony jest między innymi przez dokumentację z zakresu rachunkowości, w tym przede wszystkim politykę rachunkowości, procedury rejestracji i obiegu dokumentacji wewnątrz jednostki oraz w relacjach ze środowiskiem zewnętrznym, dokumentację związaną z ochroną zasobów.

Odpowiednio opracowane procedury wewnętrzne kontroli zarządczej wpływają w stopniu istotnym na funkcjonalność tego systemu oraz sprawność zarządzających do osiągnięcia wytyczonych w jej ramach celów i zadań. Istotne jest zatem wskazanie celów i funkcji, jakie spełniają poszczególne dokumenty tworzące ten zbiór, a także dokonanie przeglądu wybranych szczegółowych ich zapisów wraz z jednoczesnym podkreśleniem tych elementów, które są szczególnie istotne w bieżącym wypełnianiu obowiązków związanych z kontrolą zarządczą.

Jako główny cel prowadzonych rozważań przyjęto wyróżnienie istotnych atrybutów określających treść dokumentacji z zakresu rachunkowości tworzących system kontroli zarządczej oraz podkreślenie zawarcia w nich istotnych treści z perspektywy prawidłowości wykorzystania w kontroli zarządczej.

W artykule zastosowano krytyczną analizę literatury przedmiotu oraz metaanalizę zawartych w literaturze przykładowych wzorów wybranej dokumentacji z zakresu rachunkowości w powiązaniu z metodą opisową z elementami analizy i konstrukcji logicznej oraz syntezy.

1. Relacje między systemem rachunkowości i systemem kontroli zarządczej

W klasycznym ujęciu rachunkowość definiowana jest jako system „ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażanych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczególnych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej” (Skrzywan 1968: 5). W tym ujęciu rachunkowość ogranicza się jedynie do retrospektywnego opisu rzeczywistości gospodarczej. Efektywne zarządzanie jednostkami wymaga jednak przewidywania zmian, jakie mogą zachodzić w nich samych, a także w otoczeniu gospodarczym. Z tego też powodu rachunkowość musi obejmować informacje będące funkcją odzwierciedlenia rzeczywistości, jak i funkcją kreowania poprzez planowanie nowej rzeczywistości gospodarczej (Brzezin 1998: 19). W konsekwencji pojęcie rachunkowości uległo poszerzeniu. Współcześnie rachunkowość traktowana jest jako szczególnie system informacyjno-kontrolny o charakterze retro- i prospektywnym dostosowanym do celów szeroko pojętego zarządzania finansami organizacji (Brzezin 1998: 20).

„System rachunkowości jest zbiorem metod i technik identyfikowania, mierzenia i komunikowania informacji ekonomicznych, aby różni zainteresowani i decydenci dokonywali prawidłowych, racjonalnych ocen przy podejmowaniu decyzji. Jego funkcją jest dostarczenie kwantyfikatywnej finansowej informacji o jednostce ekonomicznej, użytecznej przy dokonywaniu wyboru między alternatywnymi sposobami działania” (Dobija 1999: 11). Należy zaznaczyć, że rachunkowość traktowana jako system informacyjno-kontrolny dostarcza danych liczbowych dla celów zarządzania podmiotem, posiada ściśle określony przedmiot oraz metody przetwarzania danych, ich prezentacji i analizy (Brzezina 1998: 22). Wśród elementów składowych rachunkowości wymienić należy księgowość, rachunek kosztów, sprawozdawczość oraz analizę. Zakres rachunkowości w odniesieniu do indywidualnego podmiotu gospodarczego zawarto w Prawie o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r. ... art. 4 ust. 3). Rachunkowość jednostki obejmuje:

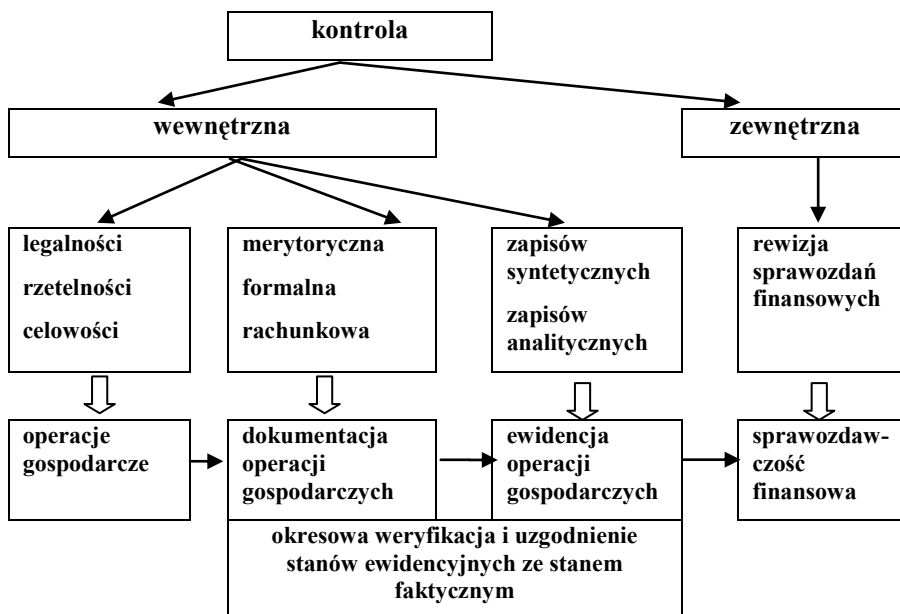
- a) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- b) prowadzenie ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów księgowych;
- c) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- d) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- e) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- f) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej przepisami ustawy o rachunkowości;
- g) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w określonych przepisami przypadkach.

Wymienione składowe rachunkowości nie funkcjonują w oderwaniu od siebie, lecz tworzą układ, którego budowę determinuje sposób przetwarzania informacji. Każdy z elementów rachunkowości pełni określone funkcje, wśród których wymienić należy:

- funkcję informacyjną,
- funkcję sprawozdawczą,
- funkcję analityczną,
- funkcję kontrolną,
- funkcję dowodową.

Zadaniem rachunkowości jest dostarczanie informacji ekonomicznych niezbędnych do podejmowania decyzji ekonomicznych zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym odbiorcom. Z tego też powodu funkcja informacyjna uznawana jest za najistotniejszą. Jej dopełnienie stanowi funkcja sprawozdawcza. Informacje ujęte w systemie rachunkowości podlegają transformacji według określonych procedur i przyjmują postać sprawozdań finansowych. Od strony formalnej wiarygodność tych raportów (obrazu sytuacji ekonomicznej jednostki w nich prezentowanego) zapewniają regulacje prawne w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych, a także wymóg ich badania przez biegłych rewidentów. Zagregowane dane ujęte w raportach finansowych tworzą podstawę dla realizacji funkcji analitycznej rachunkowości, umożliwiają bowiem ocenę racjonalności działalności. „Właściwa rachunkowości przedmiotowa metoda ujmowania zjawisk i procesów gospodarczych czyni z niej

podstawę rachunku opłacalności ekonomicznej, który jest realizowany poprzez funkcję kontrolną rachunkowości” (Kwiecień 2005: 144). Realizacja tej funkcji polega w głównej mierze na ocenie zgodności podjętych działań z zasadami racjonalnego działania. Natomiast traktując rachunkowość jako zbiór procedur ewidencyjno-sprawozdawczych (rysunek 1), realizację funkcji kontrolnej umożliwia wypracowanie określonych metod sporządzania, weryfikowania, akceptowania i archiwizowania dokumentów (Kwiecień 2005: 144–145).



Rysunek 1. Związek funkcji kontrolnej z procedurą rachunkowości

Źródło: Kurek, Zielińska (2005: 172).

Podstawę realizacji wymienionych wcześniej zadań stanowi funkcja dowodowa rachunkowości. Polega ona na sporządzeniu dowodów księgowych poprawnych pod względem formalnym, merytorycznym oraz rachunkowym i stanowiących podstawę ewidencji operacji gospodarczych (Kurek, Zielińska 2005: 172). Dowody te podlegają ochronie zgodnie z przepisami prawa, a szczegółowe zasady ich zabezpieczenia określa jednostka.

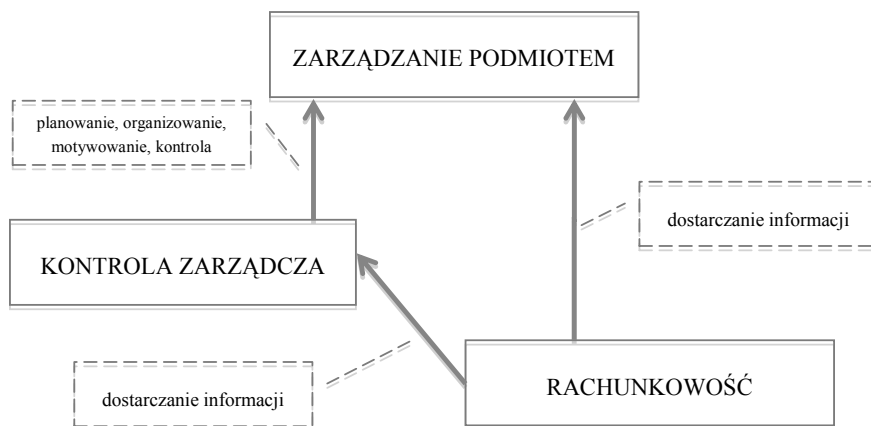
Zadania realizowane przez poszczególne elementy rachunkowości służą racjonalizacji decyzji gospodarczych podejmowanych przez jednostkę, a dotyczących sposobu wykorzystania zasobów pozostających w jej dyspozycji. Informacje o skutkach finansowych podjętych działań przekazywane są również na zewnątrz w formie zestandaryzowanych raportów o określonych atrybutach jakościowych. Racjonalność podjętych decyzji uwarunkowana jest między innymi wiarygodnością uzyskanych informacji, które powinny podlegać weryfikacji na każdym z etapów przetwarzania danych.

Kontrola zarządcza, podobnie jak rachunkowość, ma na celu między innymi racjonalizację decyzji gospodarczych w aspekcie prawidłowości wykorzystania posiadanych zasobów finansowych i innych. Stanowi ona narzędzie zapewniania menedżerów o skutecznym i efektywnym wykorzystaniu zasobów dla realizacji celów (Winiarska 2012: 11–12). Dąży do zapewnienia zgodności prowadzonej działalności z powszechnie obowiązującymi przepisami prawa oraz wewnętrznymi procedurami przyjętymi w podmiocie, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji oraz właściwego zarządzania ryzykiem (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. . . : art. 68). Kontrola zarządcza to swoisty system zarządzania jednostką, w tym system informacyjno-kontrolny, ale z silnie osadzoną częścią planowania i nadzoru działalności, w tym zarządzania ryzykiem.

Z perspektywy bliskości związków z zarządzaniem jednostką sektora finansów publicznych pozycja kontroli zarządczej jest niewątpliwie silniejsza, a z kolei systemu rachunkowości trwalsza. Po pierwsze, istotą kontroli zarządczej jest wpływ na procesy zarządcze, ich organizowanie i nadzorowanie oraz kontrola, tymczasem istotą rachunkowości jest głównie dostarczanie informacji do wspomagania zarządzania czy też weryfikowanie (kontrola) prawidłowości działań. Rachunkowość skupia się zatem na dostarczaniu informacji, a nie na procesie decyzyjnym, natomiast kontrola zarządcza dotyczy przebiegu procesów decyzyjnych w jednostce, również dostarcza informacji, ale już w ramach realizacji procesu decyzyjnego. Z perspektywy kolejności działań można więc wskazać pierwszeństwo systemu rachunkowości w generowaniu informacji (etap końcowy systemu rachunkowości) stanowiących podstawę realizacji kontroli zarządczej (etap początkowy systemu kontroli zarządczej oraz kolejne etapy). W związku z tym rachunkowość pełni rolę podległą względem kontroli zarządczej, a jednocześnie samodzielnie, niejako obok tej kontroli, stanowi narzędzie wykorzystywane w procesie decyzyjnym. Narzędziem takim jest również kontrola zarządcza (rysunek 2).

Zależność ta czyni z systemu rachunkowości system słuźebny dla systemu kontroli zarządczej. Jednocześnie wskazać można pewne atrybuty wspólne dla systemu kontroli zarządczej oraz systemu rachunkowości:

- a) priorytetowa pozycja funkcji informacyjnej;
- b) wspomaganie w bieżącym i strategicznym zarządzaniu jednostką;
- c) procesowy charakter obu tych systemów;
- d) podległość systemu rachunkowości w stosunku do systemu kontroli zarządczej, która wykorzystuje informacje generowane przez system rachunkowości;
- e) wykorzystywanie określonego instrumentarium (zasady, metody, procedury itp.);
- f) oparcie na odpowiedniej dokumentacji sporządzanej z uwzględnieniem zasad jej wiarygodności, sprawdzalności i terminowości;
- g) odpowiedzialność za wdrożenie i funkcjonowanie spoczywa na kierowniku jednostki.



Rysunek 2. Relacje systemu rachunkowości i systemu kontroli zarządczej w aspekcie zarządzania jednostką sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Zarówno kontrola zarządcza, jak i rachunkowość opierają się na dokumentowaniu zdarzeń gospodarczych i podejmowanych działań oraz ich wyników. W rachunkowości proces ten jest bez wątpienia bardziej sformalizowany i ściślej uregulowany prawnie. Procedury dokumentacyjne w kontroli zarządczej również znajdują podstawy prawne, lecz wyłącznie poprzez zalecenie ich posiadania², nie podlegają natomiast dodatkowym szczególnym rygorom z perspektywy spełniania aspektów formalnych. W standardach kontroli zarządczej jednoznacznie wskazano, że „procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli zarządczej”. Ponadto, wskazano również, że treść tych opracowań winna być spójna i dostępna dla zainteresowanych osób (Komunikat nr 23... 2009). Ponadto, procedury te, jak wskazano w Komunikacie, tworzone są przez inne procedury niekoniecznie dotyczące w całości kontroli zarządczej. Co więcej – procedury kontroli zarządczej to właśnie zazwyczaj dokumenty z innych obszarów operacyjnej działalności jednostki sektora finansów publicznych, które jedynie w części dotyczą problematyki kontroli zarządczej.

W tym obszarze widoczne są relacje rachunkowości i kontroli zarządczej, gdyż wybrana część dokumentacji tworzonej w systemie rachunkowości stanowi jednocześnie dokumentację systemu kontroli zarządczej. Dotyczy to głównie dokumentacji rachunkowości organizującej ten system lub wybrane jego elementy, takiej jak: polityka rachunkowości,

² W treści Komunikatu w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych wskazano w zakresie mechanizmów kontroli element dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, podkreślając, że dokumentację tego systemu tworzą wszelkie procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne i inne dokumenty, które określają obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialności pracowników oraz inne istotne elementy (por. Komunikat nr 23... 2009).

instrukcja inwentaryzacyjna, instrukcja obiegu dokumentów finansowo-księgowych i inne dokumenty związane z ochroną zasobów, powierzaniem odpowiedzialności itp.

2. Podstawowa dokumentacja z zakresu rachunkowości

Rachunkowość rozpatrywaną w aspekcie praktycznym cechuje znaczny stopień sformalizowania. Transformacja danych liczbowych w informacje ekonomiczne podlega udokumentowaniu na wszystkich etapach procesu przetwarzania. Przepisy prawa o rachunkowości nakładają na kierownika jednostki obowiązek opracowania zasad udokumentowania przebiegu operacji gospodarczych i księgowych (Ustawa z 29 września 1994 r...: art. 4 ust. 5). Jednostki mają obowiązek stworzenia dokumentacji opisującej przyjęte przez nie zasady rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r...: art. 10 ust.1), a dotyczące przyjętych w danym podmiocie reguł, technik, dokumentów i metod stosowanych w czynnościach i procedurach księgowych. Przez przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez nią rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (Ustawa z 29 września 1994 r...: art. 3 ust. 1 pkt 11). Opracowanie właściwej polityki rachunkowości posiada kluczowe znaczenie dla zachowania atrybutu rzetelności i wiarygodności sprawozdań finansowych. Analizując pojęcie polityki rachunkowości, można wyłonić jej trzy warstwy (Kalita, Żukowska 2012: 41):

- a) koncepcyjną, która dotyczy zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- b) techniczną odnoszącą się do zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, ustalenia roku obrotowego, systemu ochrony danych;
- c) kontrolną dotyczącą całego systemu rachunkowości.

Wszystkie trzy sfery są równie istotne i muszą być uwzględnione równocześnie przy opracowaniu polityki rachunkowości danej jednostki, chociaż analizując treść regulacji ustawy o rachunkowości, na plan pierwszy wysuwa się kwestia (Głębocka 2013: 49):

- a) doboru metod wyceny;
- b) zapewnienia rzetelności ksiąg rachunkowych, która determinuje pośrednio rzetelność sprawozdań finansowych.

W polityce rachunkowości jednostki muszą zostać doprecyzowane takie kwestie, jak (Helin 2012: 86):

- a) długość roku obrotowego i okresy sprawozdawcze;
- b) konstrukcja planu kont wraz z objaśnieniami do poszczególnych dekretacji;
- c) opis obiegu dokumentów;
- d) organizacja ksiąg rachunkowych, zakres kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej), a w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy wykorzystaniu komputera – wykaz zbiorów danych tworzących te księgi, ich strukturę i wzajemne powiązania oraz funkcje, jakie pełnią;

- e) w przypadku implementacji systemów informatycznych – zasady przetwarzania danych, opis systemu informatycznego wraz ze wskazaniem algorytmów, procedur przetwarzania danych i programowych zasad ochrony danych;
- f) zasady i metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- g) instrukcje dotyczące zasad gromadzenia i przechowywania dokumentacji księgowej;
- h) terminy i zakres oraz przyjęte metody inwentaryzacji;
- i) terminy sporządzania sprawozdań finansowych;
- j) terminy badania oraz forma publikacji sprawozdań finansowych;
- k) zasady (system) ochrony danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych i dokumentów będących podstawą zapisów księgowych.

Polityka rachunkowości stanowi obszerny dokument i niezwykle istotny ze względu na rzetelność informacji ujmowanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. Bardzo ważnym elementem polityki rachunkowości jednostki jest plan kont. Zawarte w nim treści i struktura przesądzą nie tylko o sposobie prowadzenia ewidencji księgowej i jej pracochłonności, ale również o potencjale informacyjnym rachunkowości i stopniu realizacji funkcji informacyjnej (Kiziukiewicz 2002: 94). Właściwa budowa planu kont umożliwia także realizację funkcji kontrolnej i analitycznej rachunkowości. Plan kont stanowi podstawę prowadzenia ksiąg rachunkowych, ewidencji podatkowych i innych ewidencji prowadzonych na potrzeby rozliczeń z budżetem. Powinien on też stwarzać podstawy decyzyjne i umożliwiać realizację kontroli finansowej w jednostce (Babuška 2014: 43).

W przypadku zastosowania komputerów do prowadzenia ksiąg rachunkowych elementem składowym dokumentacji polityki rachunkowości jest opis systemu przetwarzania danych. Warunkiem zastosowania komputerów do przetwarzania danych księgowych jest posiadanie przez jednostkę dokumentacji systemów zawierającej dokładny opis zasad ich działania. Celem opracowania wskazanej dokumentacji jest:

- a) określenie kompetencji poszczególnych pracowników i podziału prac zarówno podczas bieżącej obsługi systemu, jak i w sytuacjach awaryjnych;
- b) dostarczenie użytkownikowi podstawowych informacji pozwalających mu w sposób szybki i efektywny korzystać z oprogramowania;
- c) umożliwienie zidentyfikowania i zrozumienia występujących problemów w procesie przetwarzania danych i wprowadzenia korekt.

Dokumentacja użytkowanego programu finansowo-księgowego musi być opracowana indywidualnie dla każdej jednostki i nie jest tożsama z dokumentacją użytkownika programu tworzoną przez autorów oprogramowania.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych znajduje również wymiar w obszarze nadzoru i kontroli nad posiadaniem majątkiem i źródłami jego finansowania. Przejawem tego jest inwentaryzacja, w toku której ujawniane są między innymi skutki błędnych decyzji, niegospodarność, brak nadzoru nad powierzonym mieniem, zawłaszczenia. W efekcie przeprowadzonej inwentaryzacji podjęte mogą zostać działania zmierzające do lepszego zabezpieczenia majątku jednostki i poprawy systemu kontroli wewnętrznej. Dokumentem organizującym porządek prac inwentaryzacyjnych w jednostce, a jednocześnie kolejnym przykładem doku-

mentacji rachunkowej jest instrukcja inwentaryzacyjna. Określa ona między innymi takie zagadnienia, jak: ogólne zasady, formy, metody, częstotliwość i terminy przeprowadzania inwentaryzacji, osoby odpowiedzialne za jej przeprowadzenie, a także reguluje szczegółowe zagadnienia prac inwentaryzacyjnych, w tym wskazanie sposobów przygotowania do spisu składników objętych inwentaryzacją, ustalanie pól spisowych, stosowane metody pomiaru przedmiotu inwentaryzacji i zasady ich wyceny oraz rozliczania stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. Instrukcja inwentaryzacyjna wskazuje ponadto rodzaje i zasady wystawiania dokumentów potwierdzających jej realizację (np. arkusze spisowe, protokoły potwierżeń sald czy też rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych) (Małkowska 2007: 27–28).

Ze względu na realizację funkcji dowodowej rachunkowości istotną kwestią jest wypracowanie w podmiotach rachunkowości porządku dokumentacyjnego, który równocześnie świadczy o dobrej organizacji. „Porządek dokumentacyjny pozwala terminowo prowadzić ewidencję operacyjną i księgową oraz sporządzać w terminie deklaracje podatkowe, sprawozdania statystyczne i różne informacje do analiz, planów i decyzji” (Szlachta 2007: 5). Warunkiem zaistnienia takiego porządku dokumentacyjnego jest opracowanie instrukcji obiegu dokumentów, której zawartość, szczegółowość wynika między innymi z formy organizacyjno-prawnej czy też rozmiarów prowadzonej działalności. Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów powinna zawierać (Szlachta 2007: 37–55):

- a) zasady opracowywania dokumentacji księgowej i jej dekretacji;
- b) zasady opracowywania dokumentów przez poszczególne komórki organizacyjne, na przykład kadry i płace, administrację, dział gospodarki materiałowej czy też gospodarowania środkami trwałymi;
- c) formy kontroli wewnętrznej dokumentów księgowych;
- d) zasady postępowania w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w dowodach;
- e) zasady przechowywania i archiwizowania dokumentów księgowych w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami prawa o rachunkowości.

W wielu jednostkach znaczną co do wartości pozycję majątku stanowią zapasy. Prawidłowe zarządzania tymi zasobami wymaga opracowania gospodarki magazynowej, czyli zorganizowanego sposobu gromadzenia i przechowywania zapasów w okresie od momentu ich przyjęcia do momentu rozchodowania (Winiarska 2006: 59). Instrukcja magazynowa powinna określać co najmniej:

- a) zasady przechowywania zapasów;
- b) zakres odpowiedzialności i obowiązków pracowników magazynu (np. ustalenia faktycznej ilości, jakości przyjmowanych zapasów i ich zgodności z przedmiotem dostawy, prowadzenie ewidencji dowodów przychodu i rozchodu, przygotowanie do inwentaryzacji);
- c) zasady udokumentowania zmian stanu zapasów – przychodów i rozchodów;
- d) sposób prowadzenia ewidencji księgowej z uwzględnieniem sposobu zorganizowania gospodarki magazynowej (ewidencja ilościowa, ilościowo-wartościowa lub wartościowa).

Prawidłowo sporządzona instrukcja magazynowa umożliwia sprawne gospodarowanie zapasami, zabezpiecza majątek jednostki przed zawłaszczeniem, pozwala wskazać osoby odpowiedzialne za ich stan. Utrzymanie porządku organizacyjnego wymaga pisemnego opracowania zasad gospodarowania zasobami przez poszczególne komórki organizacyjne.

3. Wykorzystanie dokumentacji rachunkowości na potrzeby realizacji celów i zadań kontroli zarządczej

W ramach realizacji badań statutowych prowadzonych przez zespół wybranych pracowników Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach w latach 2013–2014 pt. „Analiza i ocena funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych” przeprowadzono między innymi badanie ankietowe kadry kierowniczej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej³ będących jednostkami sektora finansów publicznych. Wybrane wyniki tych badań ujawniły między innymi, że identyfikacja szczegółowych procedur wewnętrznych kontroli zarządczej jest znacznie ograniczona. Wśród podstawowych tytułów ankietowani wymieniali między innymi instrukcję/procedurę w sprawie kontroli zarządczej, kodeks etyki oraz politykę rachunkowości, pomijając na przykład takie pozycje, jak: regulamin zamówień publicznych, regulamin premiowania czy też instrukcja inwentaryzacyjna. Wnioski, jakie wstępnie można wysnuć, wskazują między innymi, że związek dokumentacji organizującej system rachunkowości z kontrolą zarządczą jest przez pracowników jednostek sektora finansów publicznych zauważalny jednak znacznie wybiórczo. Pomija się bowiem istotne obszary rachunkowości regulowane przez określoną dokumentację, takie jak na przykład nadzór nad wybranymi zasobami (instrukcja kasowa, instrukcja magazynowa, instrukcja inwentaryzacyjna).

Powyższe uzasadnia przedstawienie bezpośrednich relacji podstawowej dokumentacji z obszaru rachunkowości w powiązaniu z poszczególnymi obszarami kontroli zarządczej i ich szczegółowymi elementami (tabela 1).

³ Badania ankietowe dotyczyły różnych aspektów organizacji i bieżącej funkcjonalności kontroli zarządczej w tych placówkach oraz opinii i postaw wyrażanych przez jej bezpośrednich użytkowników, w tym m.in. znajomości procedur kontroli zarządczej i umiejętności ich wykorzystania na potrzeby realizacji celów i zadań. Badania te prowadzone były przez jedną z autorek niniejszego artykułu.

Tabela 1

Miejsce podstawowej dokumentacji organizującej rachunkowość w obszarach i elementach kontroli zarządczej

Zakresy funkcjonowania w poszczególnych obszarach kontroli zarządczej	Procedury wewnętrzne z zakresu organizacji systemu rachunkowości
I. Środowisko wewnętrzne	
II. Cele i zarządzanie ryzykiem	
III. Mechanizmy kontroli	
Ochrona zasobów	Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości Instrukcja inwentaryzacyjna Instrukcja magazynowa Instrukcja gospodarowania środkami trwałymi Instrukcja wykorzystywania telefonów komórkowych Instrukcja archiwizacyjna Instrukcja gospodarowania drukami ścisłego zarachowania
Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	Instrukcja obiegu dokumentów finansowo-księgowych Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości Procedura gromadzenia dochodów publicznych Procedura zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków Instrukcja kasowa Inne procedury dotyczące gospodarki środkami publicznymi (np. procedura odbywania podróży służbowej, procedury udzielania/wydatkowania dotacji, procedury przekazywania/wydatkowania środków budżetu Unii Europejskiej i innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, instrukcja korzystania z kart płatniczych, karty wzorów podpisów)
Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości
IV. Informacja i komunikacja	
Komunikacja wewnętrzna	Zasady obiegu dokumentów finansowo-księgowych
Komunikacja zewnętrzna	Zasady obiegu dokumentów finansowo-księgowych
V. Monitorowanie i ocena	

Źródło: opracowanie własne.

Bezpośrednie wykorzystanie dokumentacji z zakresu organizacji rachunkowości występuje zazwyczaj w dwóch z pięciu obszarów kontroli zarządczej, a mianowicie w zakresie funkcjonowania mechanizmów kontroli oraz zapewniania właściwej informacji i komunikacji wewnątrz i na zewnątrz jednostki. Dominującą pozycję zajmuje obszar zapewniania właściwych mechanizmów kontroli, głównie w zakresie dotyczącym prawidłowości przebiegu operacji finansowych i gospodarczych oraz ochrony zasobów. Widoczne są również związki w zakresie przepływu informacji wewnątrz i na zewnątrz jednostki. Natomiast w pozostałych trzech zakresach, to jest środowiska wewnętrznego, celów i zarządzania ryzykiem oraz monitorowania i oceny, zazwyczaj nie jest zasadne bezpośrednio wprowadzanie określonej dokumentacji organizującej system rachunkowości, co nie oznacza,

że w obszarach tych nie występują związki obu tych systemów oraz że dokumentacja taka nie może znaleźć zastosowania. Relacje te odnoszą się bowiem do sfery operacyjnej, która nie dotyczy wykorzystania dokumentacji rachunkowości, ale głównie wykorzystania efektów jej funkcji informacyjnej. Rachunkowość pełni zatem istotną rolę w dostarczaniu informacji dla wyznaczania celów i zadań jednostki, wskazywania mierników stopnia ich realizacji oraz następnie bieżącego ich monitorowania i kontroli, a także wspomagania zarządzania ryzykiem w działalności jednostki. Informacje te przyjmują na przykład postać raportów, sprawozdań czy też bezpośrednich wydruków z wybranych kont księgowych. Również w obszarze środowiska wewnętrznego widoczne są związki z systemem rachunkowości, który jest przecież osadzony w pewnych realiach organizacyjno-funkcjonalnych jednostki, oparty także na relacjach podległości, wyznaczania praw i obowiązków oraz odpowiedzialności określonych osób (struktura organizacyjna, kompetencje zawodowe, delegowanie uprawnień). Ponadto, system rachunkowości generuje informacje pozwalające na realizację standardu dostarczania pracownikom właściwych i rzetelnych informacji wspomagających realizację zadań jednostki (bieżąca informacja).

Największy stopień wykorzystania dokumentacji rachunkowości następuje w zakresie mechanizmów kontroli, w których to zgodnie z treścią Komunikatu w sprawie standardów kontroli zarządczej należy zapewnić między innymi prawidłowość działania podstawowych mechanizmów kontroli dla ochrony zasobów, którymi gospodaruje jednostka sektora finansów publicznych, oraz ochrony prawidłowości i zabezpieczenia ciągłości przebiegu podstawowych procesów operacyjnych, a także procesów wspierających w jednostce. Wdrożone w tym zakresie mechanizmy kontroli powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko. Rola dokumentacji rachunkowości jest właśnie w tym zakresie istotna. Z perspektywy ochrony zasobów należy wskazać szczegółowe zapisy między innymi instrukcji magazynowej czy też instrukcji kasowej oraz instrukcji inwentaryzacyjnej, które przecież regulują zasady postępowania w celu ochrony zasobów, weryfikacji ich stanu, rozliczania z odpowiedzialności w tym zakresie oraz sporządzania dokumentów uwiarygodniających i potwierdzających te działania. Pozycję dominującą zajmuje w tym zakresie polityka rachunkowości, która wyznacza podstawy do stosowania kolejnych, wymienionych wyżej procedur ochrony zasobów.

Należy podkreślić, że w polityce rachunkowości wskazane są procedury oraz dokumenty, które umożliwiają kontrolę poprawności procesu przetwarzania danych na wszystkich jego etapach. Rzetelność uzyskanych informacji wyjściowych uwarunkowana jest nie tylko poprawnym zakwalifikowaniem danej kategorii do określonej pozycji sprawozdania, ale również przyjętym sposobem jej wyceny – pierwotnym i wtórnym. Równocześnie obowiązek udokumentowania wszystkich zapisów księgowych umożliwia kontrolę zasadności i poprawności ich ujęcia w księgach rachunkowych, a w efekcie dostarcza danych do procesu monitoringu zasadności gospodarowania. Księgi rachunkowe mogą być wówczas uznane za dane rzetelne, terminowe, sprawdzalne i wiarygodne. Weryfikacja stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych ze stanem faktycznym pozwala urealnić wartość majątku jednostki i skontrolować sposób jego wykorzystania.

Również stworzenie systemu zabezpieczeń i ochrony ksiąg rachunkowych, w tym także prowadzonych w środowisku informatycznym, który znajduje odzwierciedlenie w treści polityki rachunkowości, stanowi jeden z czynników determinujących wiarygodność ksiąg rachunkowych. Jednocześnie pozwala ono wypełnić postanowienia standardu kontroli zarządczej: monitorowanie i ocena w zakresie mechanizmów kontroli dotyczących systemów informatycznych.

Jak podkreślono, ochrona zasobów oraz przebiegu operacji gospodarczych, w tym finansowych, w jednostce sektora finansów publicznych jest zapewniana przez szereg zapisów innej dokumentacji rachunkowości, w tym:

1. Instrukcji inwentaryzacyjnej w zakresie zapisów określających terminy kontroli, zasady, procedury, dokumentację, osoby odpowiedzialne i zakres ich czynności, przez co stanowi ona o zapewnieniu wiarygodności, terminowości, obiektywności i przejrzystości realizowanych procesów kontrolnych pozwalających na ocenę prawidłowości nadzoru nad zasobami jednostki, a zatem stanowi potwierdzenie realizacji standardu kontroli zarządczej i jego szczegółowych elementów w obszarze monitorowania i oceny.
2. Instrukcji obiegu dokumentów w zakresie zapisów ustalających ścieżki i terminy tworzenia i przechodzenia dokumentacji wewnętrznej i zewnętrznej przez poszczególne komórki organizacyjne jednostki, jak również wykonywania działań w zakresie kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej tej dokumentacji. Zapisy tych procedur i ich realizacja stanowią zatem udokumentowanie spełniania przede wszystkim standardu kontroli zarządczej w zakresie informacji i komunikacji. Przedmiotem zapisów tej instrukcji jest bowiem wskazywanie ścieżek, jakie przechodzą dokumenty wewnątrz jednostki, by dotrzeć w odpowiednich terminach i z odpowiednimi adnotacjami do właściwych komórek, realizując dbałość pracodawcy o prawidłowe informowanie zarówno klienta wewnętrznego, jak i zewnętrznego jednostki. Zapisy tej instrukcji pozwalają również na dochowanie standardu kontroli zarządczej w obszarze mechanizmów kontroli, głównie przebiegu zdarzeń gospodarczych, ale równocześnie ochrony zasobów (np. kontrola dokumentów Wz, Mm, Pz).
3. Instrukcji gospodarowania różnorodnymi zasobami, w tym głównie: materiałami, towarami i produktami znajdującymi się w magazynie (tzw. instrukcje magazynowe), instrukcji kasowej, instrukcji powierzania pracownikom mienia jednostki (np. nadzoru nad aparaturą, pojazdów służbowych, telefonów komórkowych, korzystania z kart płatniczych). Regulacje zawierające zasady kontroli i weryfikacji prawidłowości przyjmowania, wydawania, przechowywania danego zasobu czy też na przykład wskazujące limity użycia stanowią przejaw starań jednostki w kierunku ochrony zasobów, prawidłowości gospodarowania nimi, staranności przechowywania itp., realizują więc cele standardu kontroli zarządczej – mechanizmy kontroli.

Potwierdzeniem dbałości o prawidłowość przebiegu procesów kontroli zasobów, monitoringu gospodarowania nimi czy też komunikacji zewnętrznej i wewnętrznej są także wybrane zapisy wielu innych dokumentów z zakresu rachunkowości. Można tu wymienić

instrukcje/wytyczne w zakresie wydatkowania środków publicznych (dotacji i dofinansowań międzynarodowych) regulujące procedury kontroli dokumentacji, dotyczące wyboru najkorzystniejszej oferty czy akceptacji dokonywania wydatków itp.

Poza powyżej wskazaną dokumentacją występują też procedury wewnętrzne, które regulują i kontrolę zarządczą, i rachunkowość, ale nie stanowią bezpośrednio dokumentacji rachunkowości. Wymienić można na przykład instrukcje stanowisk pracy, regulamin organizacyjny, karty stanowiskowe pracy, upoważnienia. Poza tym wzajemne interakcje między dokumentacją rachunkowości a dokumentacją kontroli zarządczej występują również w odwrotną stronę, to znaczy, że jest możliwe, iż to procedury kontroli zarządczej kształtują częściowo system rachunkowy jednostki sektora finansów publicznych.

Uwagi końcowe

Związki systemu kontroli zarządczej i systemu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych są widoczne i relatywnie silne. Szczególnie w zakresie dokumentacji obu tych systemów, ale również w zakresie wspomagania zarządzania jednostką, choć w tym obszarze niewątpliwie dominującą pozycję piastuje kontrola zarządcza.

Z perspektywy funkcjonalności kontroli zarządczej dla realizacji ustawowych jej celów, ale jednocześnie uwzględniając potrzeby i możliwości organizacyjne jednostki, w tym także dodatkowe obciążenie obowiązkami dokumentacyjnymi i sprawozdawczymi, szczególna uwaga powinna być zwrócona ku ramom organizacyjno-formalnym tego systemu. Wadą i zarzutem formułowanym ze strony bieżących użytkowników jest najczęściej zbyt duża formalizacja tego systemu, rozproszenie dokumentacji, a wskutek tego chaos i jego niezrozumienie oraz dysfunkcjonalność.

Możliwym rozwiązaniem tych problemów jest uświadomienie użytkownikom kontroli zarządczej między innymi konieczności jej konstrukcji na bazie już funkcjonującej w jednostce dokumentacji, w tym z zakresu rachunkowości. Konieczne jest więc zapewnienie współpracy z osobami odpowiedzialnymi za ten obszar (np. głównym księgowym) w celu ewentualnego dostosowania treści tej dokumentacji do wymogów kontroli zarządczej, co może uchronić jednostkę od konieczności opracowywania kolejnych dokumentów lub też powielania treści podobnych, już funkcjonujących.

Literatura

- Babuška E. (2014), *Zakładowy plan kont jako element polityki rachunkowości wpływający na prezentację wyniku finansowego jednostki*, w: *Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego*, Zeszyty Naukowe Wydziałowe nr 201, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Brzezina W. (1998), *Ogólna teoria rachunkowości*, Wyższa Szkoła Prawa i Handlu w Warszawie, Warszawa.
- Dobija M. (1999), *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa.
- Głębocka M. (2013), *Wpływ polityki rachunkowości w zakresie wyceny aktywów trwałych na użyteczność decyzyjną sprawozdań finansowych – wybrane problemy*, w: *Wybrane problemy rachunkowości i sprawozdawczości*

- finansowej*, red. Z. Głodek, M. Trocka, Wydawnictwo Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Gorzowie Wielkopolskim, Gorzów Wielkopolski.
- Helin A. (2012), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Kalita J., Żukowska H. (2012), *Polityka rachunkowości – uniwersalizm a specyfika w różnych podmiotach rachunkowości*, w: *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, red. M. Wrona, W. Janika, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Kiziukiewicz T. (2002), *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz.Min.Fin. nr 15, poz. 84).
- Kurek H., Zielińska H. (2005), *Funkcje i zasady współczesnej rachunkowości*, w: *Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Kwiecień M. (2005), *Tendencje rozwojowe rachunkowości*, w: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, red. T. Cebrowska, PWN, Warszawa.
- Małkowska D. (2007), *Imwentaryzacja od A do Z*, ODDK, Gdańsk.
- Skrzywan S. (1968), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Szewieczek A. (2014), *Procedury wewnętrzne jako element kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Współczesne problemy w rachunkowości w teorii i w praktyce*, red. H. Lelusz, R. Burchart, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- Szlachta S. (2007), *Wzorcowe instrukcja obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2013 r., nr 330 ze zm.).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Winiarska K. (2006), *Wewnętrzna kontrola finansowo-księgową w firmie*, ODDK, Gdańsk.
- Winiarska K. (2012), *Pojęcie i klasyfikacja kontroli zarządczej w literaturze zagranicznej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 53, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

ACCOUNTING SYSTEM RECORDS AS INSTRUMENTS OF MANAGEMENT CONTROL

Abstract: *Purpose* – the distinction and characteristics of important elements that create documentation of accounting as instruments forming the system of management control and highlighting their important content for proper use in management control. *Design/methodology/approach* – critical, comparative-descriptive analysis of literature and meta-analysis presented in the literature examples of designs selected documentation of accounting with combination of descriptive method with elements of analysis and logical design and synthesis. *Findings* – the article highlights the informative and control functions of the accounting system and their relationship with the system of management control. Authors also indicate that the basic documentation of accounting system organization simultaneously constitute the procedure of management control. Therefore, to improve the functionality of management control it is recommended to use selected parts of that records with connection of their understanding by the management control users. *Originality/value* – the article is an original work on selected elements of accounting records adaptation to the needs of management control system.

Keywords: accounting, management control, accounting policy, inventory manual

Cytowanie

M. Głębocka, A. Szewieczek (2015). *Dokumentacja rachunkowości jako instrumentarium kontroli zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 181–195; www.wneiz.pl/frfu.

