

Sprawozdawczość wewnętrzna jako instrument kontroli zarządczej w sektorze publicznym

Bartłomiej Nita*

Streszczenie: *Cel* – przedstawienie modelowego podejścia do kształtowania struktury systemu sprawozdawczości wewnętrznej we wspomaganiu kontroli zarządczej jednostki sektora publicznego. *Metodologia badania* – metodyka przyjęta w opracowaniu uwzględnia wnioskowanie prowadzące do uogólnień w zakresie projektowania systemu sprawozdawczości na użytek kontroli zarządczej. Wykorzystano w tym celu ustalenia innych badaczy i autorskie uporządkowanie analizowanych problemów. *Wynik* – ukazano strukturę systemu sprawozdawczości zarządczej z uwzględnieniem trzech elementów: obiegu informacji, zakresu raportowania i organizacji sprawozdawczości. *Oryginalność/wartość* – ze względu na to, iż system sprawozdawczości wewnętrznej powinien być dostosowany do potrzeb osób zarządzających i pracowników, trudno mówić o uniwersalnych wzorcach sprawozdawczości zarządczej, można natomiast ustalić zasady projektowania tego typu raportowania.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość wewnętrzna, kontrola zarządcza, sektor publiczny

Wprowadzenie

Zgodnie z zapisami art. 68 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.) do podstawowych celów kontroli zarządczej zalicza się zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji. Przetwarzanie i raportowanie informacji wewnątrz jednostki ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia zarządzania jednostką i wymaga zaprojektowania oraz wdrożenia odpowiedniego systemu sprawozdawczości wewnętrznej. Minister Finansów określił w postaci standardów (Komunikat nr 23... 2009) podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. W dokumencie tym określono, że celem standardów jest promowanie wdrażania w sektorze finansów publicznych spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa. W grupie standardów odnoszącej się do informacji i komunikacji stwierdza się, że osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania obowiązków. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien zapewnić nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbior-

* prof. UE dr hab. Bartłomiej Nita, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, 53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118-120, e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl.

ców. W kontekście sprawozdawczości zarządczej kluczowe znaczenie mają dwa standardy. Standard „Bieżąca informacja” głosi, że osobom zarządzającym i pracownikom należy zapewnić w odpowiedniej formie i czasie właściwe oraz rzetelne informacje potrzebne do realizacji zadań. Natomiast standard „Komunikacja wewnętrzna” zawiera stwierdzenie, że należy zapewnić efektywne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki.

W świetle powyższych ustaleń celem niniejszego opracowania jest przedstawienie modelowego podejścia do kształtowania struktury systemu sprawozdawczości wewnętrznej we wspomaganiu kontroli zarządczej jednostki sektora publicznego. Teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że ze względu na to, że system sprawozdawczości wewnętrznej powinien być dostosowany do potrzeb osób zarządzających i pracowników, trudno mówić o uniwersalnych wzorcach sprawozdawczości zarządczej, można natomiast wyznaczyć zasady projektowania systemu raportowania informacji wewnętrznej.

1. Struktura systemu sprawozdawczości wewnętrznej

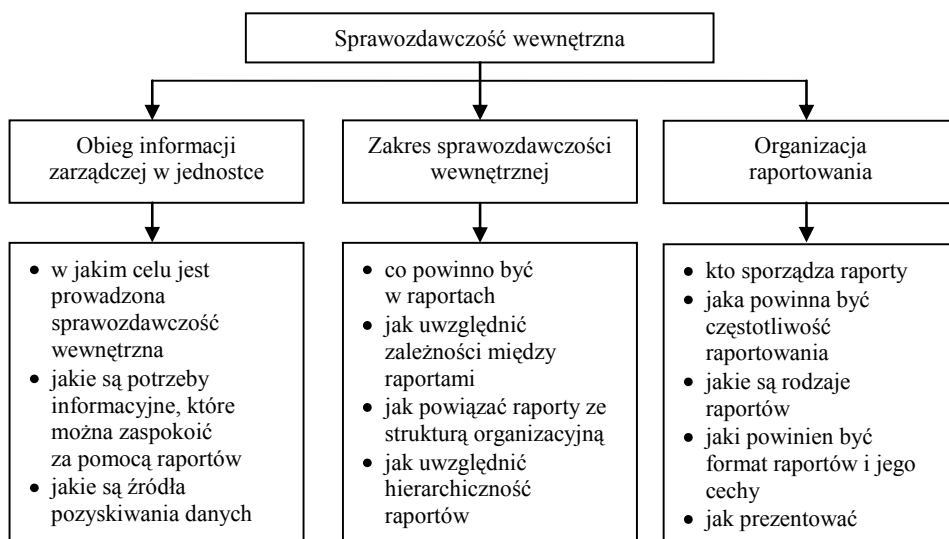
Wewnętrznej sprawozdawczości zarządczej nie należy postrzegać jako zbioru rozproszonych analiz, raportów i opracowań sporządzanych niezależnie w różnych obszarach i komórkach organizacyjnych jednostki. Raportowanie wewnętrzne, określane również jako sprawozdawczość zarządcza, można potraktować jako system gromadzenia, przetwarzania, analizowania i komunikowania informacji niezbędnej do podejmowania decyzji ukierunkowanych na osiągnięcie celów jednostki¹. Należy przy tym podkreślić, że osiągnięcie celów stanowi zasadniczy wyróżnik kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.) kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W związku z tym projektowanie systemu wewnętrznej sprawozdawczości zarządczej obejmuje trzy zasadnicze elementy, które ukazano na rysunku 1. Dla każdego z tych komponentów wyszczególniono kilka pytań, które ułatwiają kształtowanie systemów sprawozdawczości w praktyce kontroli zarządczej.

¹ W ujęciu najbardziej ogólnym **sprawozdawczość** obejmuje gromadzenie i przetwarzanie informacji oraz sporządzanie raportów i sprawozdań opisujących różne aspekty działania jednostki. W takim rozumieniu sprawozdawczość jest niezwykle pojemną kategorią pojęciową i może przybierać różne formy. Sprawozdania można klasyfikować, przyjmując dwa kryteria. Z punktu widzenia odbiorców informacji wyróżnia się sprawozdania wewnętrzne, z których korzystają kierownicy i pozostali pracownicy, oraz zewnętrzne, skierowane przede wszystkim do zewnętrznych grup interesariuszy. Ze względu na obowiązek prawny wyróżnić można sprawozdania sporządzane obligatoryjnie na podstawie przepisów prawa (np. sprawozdania budżetowe) oraz sprawozdania fakultatywne, których sporządzanie jest dobrowolne. Sprawozdawczość zarządcza (*management reporting*) lub inaczej raportowanie wewnętrzne (*internal reporting*) przenika oba kryteria, ponieważ z jednej strony sprawozdawczość zarządcza obejmuje sprawozdania fakultatywne, z drugiej zaś sporządzane na potrzeby odbiorców wewnętrznych. Podział na sprawozdawczość zarządczą i sprawozdawczość finansową jest analogiczny do podziału na rachunkowość zarządczą i rachunkowość finansową, przy czym oczywiście można dyskutować o przenikaniu się (konwergencji) tych dwóch obszarów rachunkowości. Sprawozdawczość zarządcza (raportowanie wewnętrzne) jest zatem dedykowane do wspomaganie realizacji kontroli zarządczej.

2. Obieg informacji zarządczej

Pierwszy element systemu sprawozdawczości wewnętrznej dotyczy obiegu informacji zarządczej i uwzględnia postulat, że raportowanie wewnątrz jednostki musi być celowe. Jak wcześniej wskazano, za nadrzędny cel uznaje się wspomaganie procesu podejmowania decyzji ukierunkowane na osiągnięcie celów jednostki. Podany cel osiąga się za pośrednictwem wielu celów szczegółowych, do których można zaliczyć:

- dokumentowanie i monitorowanie wielu kategorii ekonomicznych, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, retrospektywnych i prospektywnych oraz wewnętrznych i zewnętrznych;
- ocenę dokonań jednostki w różnych obszarach działalności na podstawie przyjętych kryteriów;
- rozpoznanie odchyłeń stanu faktycznego od przyjętych założeń i planów;
- diagnozę przyczyn powstawania rozbieżności;
- sugerowanie działań naprawczych oraz działań ukierunkowanych na usprawnianie działalności w przyszłości.



Rysunek 1. Struktura sprawozdawczości wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Nita (2015: 39).

Jedno z podstawowych założeń projektowania sprawozdawczości zarządczej oznacza, że raportowanie jest uwarunkowane potrzebami informacyjnymi osób zarządzających i pracowników jednostki. Nie można w związku z tym dopuścić do sytuacji, że raportowaniu podlegają te informacje, które są aktualnie dostępne, nie zaś te, które są pożądane przez użytkowników.

Potrzeby informacyjne osób zarządzających są determinowane głównie przez trzy czynniki (por. Axon 2003: 162):

- specyfikę działalności jednostki,
- indywidualną odpowiedzialność kierowników,
- bieżącą sytuację jednostki.

Specyfika działalności jednostki wpływa na projektowanie systemu sprawozdawczości, ponieważ potrzeby informacyjne w gminnym ośrodku kultury, szkole wyższej lub urzędzie miasta są odmienne. System sprawozdawczości ma uwzględniać zadania realizowane przez jednostkę, a zadania te są pochodną jej celów. Wymagania informacyjne są również uwarunkowane pozycją osób kierujących jednostką, funkcjami, które są przez nie sprawowane, i zakresem odpowiedzialności. Za kontrolę zarządczą odpowiada kierownik jednostki, natomiast jest realizowana przez kierowników wszystkich szczebli oraz pojedynczych pracowników. Kierownicy najwyższych szczebli zarządzania oczekują danych zagregowanych, które opisują rezultaty działań ukierunkowanych na wdrażanie strategii i osiąganie celów długoterminowych. Bardzo często informacje te są wyrażane w jednostkach pieniężnych. Natomiast kierownicy średniego szczebla oczekują operacyjnych informacji o procesach, które niekoniecznie są kwantyfikowane w jednostkach pieniężnych. Oprócz tego duże znaczenie odgrywa zakres zadań i odpowiedzialności poszczególnych kierowników. Przykładowo, menedżer działu personalnego powinien dysponować informacją dotyczącą struktury zatrudnienia, rotacji pracowników, kosztów programów szkoleniowych itp. Natomiast menedżer pionu inwestycyjnego jest zainteresowany badaniem ekonomicznej efektywności projektów inwestycyjnych. Należy również podkreślić, że wymagania informacyjne są uzależnione od bieżącej sytuacji i otoczenia jednostki, które mogą się zmieniać. W szczególności dotyczy to zmian regulacji prawnych, które odnoszą się do funkcjonowania jednostki, zmian relacji z kontrahentami i interesariuszami zewnętrznymi. Reasumując, trzeba podkreślić, że raportowane informacje muszą być dostosowane do potrzeb ich odbiorców. Należy odrzucić upraszczające założenie o tworzeniu uniwersalnych raportów i sprawozdań, które nie mają spersonalizowanego adresata i są dostępne w tej samej formie dla wszystkich pracowników organizacji.

Identyfikacja potrzeb informacyjnych poprzedza rozpoznanie potencjalnych źródeł danych, z których można korzystać na potrzeby sporządzania raportów zarządczych. W ujęciu najbardziej ogólnym wszelkie źródła danych można podzielić na dwie grupy:

- wewnętrzne,
- zewnętrzne.

Do źródeł wewnętrznych zalicza się wszystkie obszary generowania informacji wewnątrz jednostki, przy czym mają one charakter zarówno pierwotny, jak i wtórny. Do źródeł pierwotnych należy zakwalifikować: dokumenty źródłowe generowane w rachunkowości finansowej, obserwacje i wywiady bezpośrednie, dokumenty planistyczne (założenia do planowania, plany operacyjne oraz strategiczne związane z rozwojem organizacji). Wewnętrzne źródła o charakterze wtórnym uwzględniają sprawozdania budżetowe oraz inne sporządzane obligatoryjnie raporty. Sprawozdawczość zarządcza jest wykorzystywana przez kierowni-

ctwo, przy czym ma służyć celom decyzyjnym i w związku z tym czerpie w znacznym stopniu z danych pochodzących z otoczenia. Spektrum tych źródeł jest niezwykle szerokie i w praktyce odnosi się do przedmiotu pomiaru i zakresu raportowania.

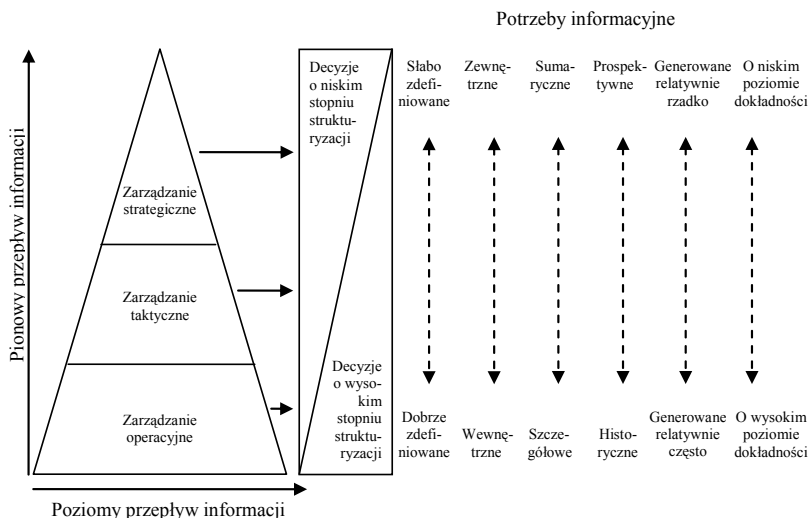
3. Zakres raportowania

Określając zakres raportowania wewnętrznego, należy udzielić odpowiedzi na pytania dotyczące przedmiotu sprawozdawczości, zależności między poszczególnymi raportami oraz ich powiązania ze strukturą organizacyjną jednostki. Najbardziej ogólnie trzeba stwierdzić, że zakres raportowania zarządczego stanowi pochodną przyjętego zakresu pomiaru dokonań. Oznacza to, że sprawozdania powinny odzwierciedlać szeroki kontekst dokonań jednostki zgodnie z ustalonymi procedurami pomiaru. Innymi słowy, należy uwzględnić raportowanie informacji o charakterze finansowym i niefinansowym pochodzących z wewnątrz i spoza jednostki oraz historycznych i wyprzedzających. System raportowania powinien przy tym uwzględniać strukturę organizacyjną jednostki oraz specyfikę ośrodków odpowiedzialności. Należy jednak zwrócić uwagę na dwa aspekty hierarchiczności raportowania zarządczego:

- a) z jednej strony hierarchiczność może być rozumiana w odniesieniu do generowania raportów opisujących wyniki na poszczególnych poziomach zarządzania, czyli chodzi tu o sprawozdawczy opis dokonań na różnych szczeblach struktury organizacyjnej;
- b) z drugiej strony hierarchiczność interpretuje się z punktu widzenia odbiorców informacji zarządczej na różnych szczeblach.

Oba aspekty hierarchiczności raportów są wzajemnie powiązane, przy czym pierwszy z nich jest znacznie bardziej złożony, ponieważ raportowanie wyłącznie w przekroju poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki stanowi duże uproszczenie i nie jest wystarczające. Na rysunku 2 zaprezentowano powiązania między hierarchicznością podejmowanych decyzji a potrzebami informacyjnymi kierowników. Wynika z niego, że na najwyższych szczeblach zarządzania raportowane informacje są w dużym stopniu zagregowane, mają relatywnie niski poziom szczegółowości i dotyczą głównie przyszłości. Natomiast na najniższych szczeblach informacja powinna być dokładna, generowana często i względnie szczegółowa.

Zrozumienie przedstawionych na rysunku 2 zależności jest ważne przy określaniu adresatów tych raportów, ponieważ drugi aspekt hierarchiczności sprawozdań jest związany z użytkownikami informacji w nich zawartych. Vollmuth postuluje uzgodnienie poziomu zarządzania z poziomem sporządzanych sprawozdań i stosowanie hierarchicznego podejścia do raportowania, co przedstawiono na rysunku 3.



Rysunek 2. Hierarchiczność zarządzania a potrzeby informacyjne menedżerów

Źródło: Gelinas, Dull (2008: 24).



Rysunek 3. Hierarchia zarządzania a hierarchia raportów zarządczych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Vollmuth (2003: 86).

Podstawowe założenie podejścia ukazanego na rysunku 3 zawiera się w stwierdzeniu, że kierownicy na różnych szczeblach zarządzania potrzebują informacji o różnym poziomie szczegółowości dostosowanym do ich zakresu odpowiedzialności. Im wyższy szczebel zarządzania, tym bardziej zagregowane powinny być raporty dokonań. Kierownicy najwyższego szczebla oczekują bowiem ogólnych zestawień opisujących stopień realizacji zadań strategicznych. Mierniki wykorzystywane przez kierownika całej jednostki powinny być syntetyczne i od-

zwierciedlać najważniejsze kategorie ekonomiczne. Z tego względu na najwyższych szczeblach zarządzania preferuje się miary finansowe, które pozwalają na kwantyfikację osiągnięcia kluczowych celów jednostki. Na potrzeby kierowników najniższych szczebli zarządzania (zespołów pracowniczych) sporządza się szczegółowe raporty, które opisują efekty działań wykonywanych w różnych obszarach problemowych. Często nacisk kładzie się na sprawozdania na temat ponoszonych kosztów, przy czym istotne znaczenie mają również mierniki niefinansowe.

W praktyce pojawiają się co najmniej dwa problemy, które odnoszą się do raportowania dokonań jednostek na różnych szczeblach hierarchii organizacyjnej (por. Axon 2003: 163). Po pierwsze, jednostki sektora publicznego, podobnie jak przedsiębiorstwa zorientowane na zysk, dostosują się do zmian, które zachodzą w otoczeniu i jednocześnie wprowadzają zmiany w strukturach organizacyjnych. Oznacza to problemy w ciągłym zapewnieniu spójności między raportowaniem zarządczym i strukturą organizacyjną. Po drugie, sprawozdawczość zarządcza projektowana wyłącznie na bazie struktury organizacyjnej dostarcza głównie wewnętrzny obraz funkcjonowania jednostki. Może się zatem okazać, że pomija uwarunkowania zewnętrzne, które wywierają istotny wpływ na zarządzanie jednostką.

4. Organizacja sprawozdawczości

Organizacja raportowania informacji wewnętrznej stanowi trzeci komponent projektowania systemu sprawozdawczości zarządczej. Podstawowe problemy w tym zakresie odnoszą się do ustalenia osób odpowiedzialnych za sporządzanie raportów zgodnie z ustalonymi formatami oraz określoną częstotliwością. Częstotliwość raportowania jest oczywiście zróżnicowana w przekroju poszczególnych komórek organizacyjnych i kategorii ekonomicznych, które podlegają sprawozdawczości. Kaurą (2002: 179) zwraca uwagę na to, że mimo tradycyjnego podejścia do raportowania dokonań w ustalonych odstępach czasu (rocznie, kwartalnie, miesięcznie) można uwzględnić znacznie częstsze przedkładanie sprawozdań. Sprawozdawczość zarządcza w odróżnieniu od sprawozdawczości finansowej charakteryzuje się tym, że nie ma jednoznacznie określonych i uniwersalnych cykli sporządzania raportów. Nadrzędną zasadą jest generowanie sprawozdań z taką częstotliwością, która jest niezbędna przy podejmowaniu decyzji. Na najniższych szczeblach zarządzania raportowanie w cyklach miesięcznych może być zdecydowanie niewystarczające. Oczywiście trzeba uważać, aby nie przeciążyć adresatów nadmiarem informacji, co wymaga ustalenia odpowiednich limitów w celu uniknięcia generowania informacji nieistotnych oraz powtarzających się w różnych zestawieniach.

Raportowanie wewnętrzne powinno wspomagać proces zarządzania jednostką ukierunkowany na osiągnięcie jej celów strategicznych. Niezależnie od rodzaju i formy raportowania najczęściej przywołuje się podane niżej wymagania dotyczące generowania sprawozdań²:

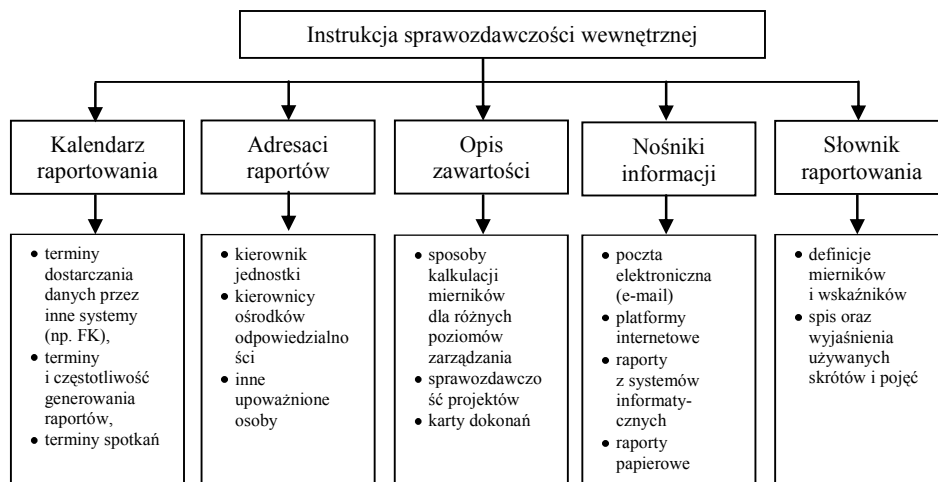
1. Orientacja na odbiorcę. Raport powinien być sporządzony w układzie adekwatnym do potrzeb konkretnego odbiorcy i obejmować informacje, które są przydatne do

² Opracowano na podstawie Axon (2007: 144); Roehl-Anderson, Bragg (2004: 711–713); Wierzbicki (1996: 17); Vollmuth (2003: 84–85).

podejmowania decyzji. Zakres informacji powinien być uzgodniony z adresatem, aby uniknąć dostarczania nadmiaru informacji i dostarczać jedynie te, które są naprawdę istotne.

2. Aktualność. Informacje zawarte w sprawozdaniu powinny być aktualne, czyli takie, które odzwierciedlają bieżącą sytuację jednostki, przy czym pozwalają na wnioskowanie co do przyszłych zdarzeń.
3. Ekonomiczność. Raport powinien obejmować tylko informacje niezbędne z punktu widzenia podejmowania decyzji oraz uwzględniać relację między kosztem ich pozyskiwania i przetwarzania a potencjalnymi korzyściami wynikającymi z ich stosowania.
4. Zrozumiałość. Sprawozdania powinny być przejrzyste, czytelne i napisane zrozumiałym językiem po to, aby ograniczyć trudności interpretacyjne i konieczność dodatkowych wyjaśnień.
5. Jednolitość formy. Forma i układ raportów, w szczególności standardowych oraz celowych, nie powinny podlegać częstym zmianom, ponieważ takie modyfikacje wymuszają na odbiorcach przyzwyczajanie się do coraz nowych raportów i utrudniają ich percepcję.
6. Rzetelność. Informacje zawarte w raportach powinny być rzetelne i wiarygodne. Należy wykluczyć jakiegolwiek manipulacje i zniekształcenia, które mają na celu zadowolenie odbiorcy i mogłyby rzutować na interpretację tych sprawozdań.
7. Powtarzalność źródeł informacji. Informacje wykorzystywane przy sporządzaniu sprawozdań, w szczególności generowanych systematycznie raportów standardowych, powinny pochodzić z ustalonych i powtarzalnych źródeł przy zastosowaniu podobnych metod ich przetwarzania. Ma to zapewnić ich porównywalność w czasie i właściwą ocenę prawidłowości ekonomicznych.
8. Terminowość. Raporty powinny być generowane z ustaloną częstotliwością i przekazywane decydom w odpowiednim czasie. Raporty sporządzane w trybie *ad hoc* powinny być udostępniane możliwie najszybciej przy zachowaniu określonych wcześniej wymogów.

Organizacja raportowania zarządczego stanowi wyzwanie praktyczne, które można ułatwić dzięki opracowaniu wewnętrznej instrukcji lub tak zwanej księgi sprawozdawczości. Dokument taki opisuje szczegółowo procedury związane z raportowaniem, określa harmonogramy sporządzania raportów, identyfikuje adresatów sprawozdań wewnętrznych, wymienia zawartość poszczególnych raportów, precyzuje nośniki informacji oraz definiuje pojęcia związane ze sprawozdawczością zarządczą. Podstawowe elementy instrukcji raportowania zaprezentowano syntetycznie na rysunku 4. Dzięki tej instrukcji sprawozdawczość zarządcza jest ujęta w ramy, które porządkują i ułatwiają funkcjonowanie kontroli zarządczej.



Rysunek 4. Elementy instrukcji sprawozdawczości wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sierpińska (2007:71–72).

Uwagi końcowe

Sprawozdawczość wewnętrzna stanowi względnie wyodrębniony system raportowania informacji na potrzeby wspomagania procesów podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania sprzyjający osiągnięciu celów jednostki. Raportowanie wewnętrzne stanowi zatem istotny element kontroli zarządczej jednostek sektora publicznego, która w swojej istocie obejmuje ogół działań podporządkowanych celom jednostki. Oznacza to, że sprawozdawczość zarządcza stanowi element znacznie szerszego zakresu sprawozdawczości w systemie informacyjnym jednostki. Kształtowanie struktury raportowania wewnętrznego powinno uwzględniać kontekst sytuacyjny konkretnej jednostki i w ujęciu modelowym obejmuje przede wszystkim zdefiniowanie obiegu informacji zarządczej zgodnie z zasadą, że raportowanie informacji o zasobach i rezultatach działalności jednostki jest uwarunkowane potrzebami informacyjnymi osób zarządzających. Drugi element dotyczy wyznaczenia zakresu raportowania wewnętrznego, co oznacza potrzebę określenia przedmiotu sprawozdawczości, zależności między poszczególnymi raportami oraz ich powiązań ze strukturą organizacyjną jednostki. Ostatni problem dotyczy organizacji sprawozdawczości zarządczej i odnosi się do ustalenia osób odpowiedzialnych za sporządzanie raportów zgodnie z ustalonymi formatami oraz określoną częstotliwością. Organizację sprawozdawczości zarządczej może wspomagać tak zwana instrukcja raportowania wewnętrznego.

Literatura

- Axon D.A.J. (2003), *Best Practices in Planning and Management Reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Axon D.A.J. (2007), *Best Practices in Planning and Performance Management*, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Gelinas U.J., Dull R.B. (2008), *Accounting Information Systems*, South-Western Cengage Learning, Mason.
- Kaura M.N. (2002), *Management Control and Reporting Systems. Harmonising Design and Implementation*, Response Books, New Delhi.
- 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).
- Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, PWN, Warszawa.
- Roehl-Anderson J.M., Bragg S.M. (2004), *Controllership. The Work of Managerial Accountant*, John Wiley & Sons, Hoboken.
- Sierpińska M. (2007), *Raportowanie realizacji zadań w controllingu*, w: *System raportowania wyników w controllingu operacyjnym*, red. M. Sierpińska, VIZJA PRESS & IT, Warszawa.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Vollmuth H.J. (2003), *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2003.
- Wierzbicki K. (1996), *Kryteria systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie dla potrzeb controllingu*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*” nr 1.

INTERNAL REPORTING AS A TOOL OF MANAGEMENT CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract: *Purpose* – the purpose of the paper is to present a model approach to shaping the structure of the internal reporting system in supporting the management control of public sector entities. *Design/methodology/approach* – the methodology adopted in the paper takes into account the deductive reasoning leading to general conclusions on the design of management reporting system. The findings of other researchers as well as the Author's own conclusions were elaborated. *Findings* – the results include the description of the structure of the management reporting system with regard to three components: the flow of information, the scope of reporting and organization of internal reporting. *Originality/value* – the originality of the article is supported by the conclusions that due to the fact that the internal reporting system should be adapted to needs of managers and employees, it is difficult to discuss universal patterns of management reporting, but one may consider while contingency factors of management reporting system design in practice.

Keywords: internal reporting, management control, public sector

Cytowanie

B. Nita (2015). *Sprawozdawczość wewnętrzna jako instrument kontroli zarządczej w sektorze publicznym*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 209–218; www.wneiz.pl/frfu.