

Marzena Krawczyk^{*}
Agnieszka Skoczylas-Tworek^{**}

WSPÓLMIERNOŚĆ SYSTEMÓW: RACHUNKOWOŚCI I KONTROLI WEWNĘTRZNEJ NA PRZYKŁADZIE BUDŻETOWANIA

1. WPROWADZENIE

System kontroli wewnętrznej (SKW) to składający się na system zarządzania przyjęty zbiór zasad i mechanizmów odnoszących się do procesów decyzyjnych zachodzących w organizacji oraz do oceny działalności prowadzonej przez jednostkę. Dla jego sprawnego i efektywnego funkcjonowania niezbędne jest zapewnienie właściwego przebiegu procesów informacyjno-kontrolnych. W tym zakresie pomocnym, a jednocześnie niezwykle istotnym narzędziem, stanowiącym element systemu zarządzania a także ważną składową systemu kontroli wewnętrznej jest rachunkowość. Jej głównym celem jest tworzenie wiarygodnego obrazu jednostki i ocena jej dokonań poprzez dostarczanie informacji na temat jej działalności. Należy jednak pamiętać, że obok tradycyjnej informacji finansowej system rachunkowości dostarcza tzw. informacji zarządczej, która służy wsparciu kierownictwa w procesie podejmowania decyzji menedżerskich.

Celem opracowania jest przedstawienie roli, znaczenia i funkcji jednego z ważniejszych elementów systemu kontroli wewnętrznej, którym jest rachunkowość, w procesie dostarczania menedżerom sprawdzonych w ramach SKW informacji zarządczych służących wsparciu kierownictwa w podejmowaniu racjonalnych i optymalnych decyzji. W opracowaniu przedstawiono związek pomiędzy rachunkowością a systemem kontroli wewnętrznej, dowodząc, że narzędzia rachunkowości są jednocześnie ważnymi mechanizmami kontrolnymi. Zaprezentowano funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej na przykładzie procesu budżetowania. Metodologia wykorzystana w opracowaniu opiera się na analizie opisowej i porównawczej.

^{*} Dr, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP, Instytut Finansów, Uniwersytet Łódzki.

^{**} Dr, adiunkt, Katedra Finansów i Rachunkowości MSP, Instytut Finansów, Uniwersytet Łódzki.

2. SYSTEM ZARZĄDZANIA WSPÓŁCZESNYM PRZEDSIĘBIORSTWEM

Zarządzaniu przedsiębiorstwem towarzyszą wciąż zmieniające się warunki ekonomiczne i gospodarcze. Postępujące zmiany oraz rosnące wymagania ze strony otoczenia powodują, że przedsiębiorstwa niejednokrotnie muszą przy podejmowaniu decyzji sięgać po znacznie więcej informacji niż dotychczas, a także umiejętnie je wykorzystywać w zakresie dokonywania zmian przystosowawczych do uwarunkowań otoczenia organizacji. Stąd system zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem nie powinien stanowić statycznej procedury, ale musi mieć zdecydowanie bardziej elastyczny charakter. Nie można też doszukiwać się pewnych modeli czy gotowych rozwiązań związanych z jego organizacją i funkcjonowaniem. Nie jest on również modelem ekonomicznym zbudowanym z określonej liczby zmiennych niezależnych, ani nie stanowi procesu opartego na standardowym schemacie postępowania, ale jest znacznie bardziej złożony. Jediną stałą jest fakt, że system zarządzania nie może sprawnie funkcjonować bez skutecznego systemu kontroli wewnętrznej [Saunders 2011: 28–29]. Dynamicznie zmieniające się uwarunkowania w zakresie otoczenia w jakim funkcjonują przedsiębiorstwa powodują bowiem, że stawiane są wobec nich coraz wyższe wymagania dotyczące efektywności ich działania [Jaworski 2009: 6]. Wymaga to szybkiego reagowania na ryzyko i wykorzystywania pojawiających się możliwości. A powyższe jest uwarunkowane sprawnym zarządzaniem, opartym na bieżącym monitorowaniu efektów i sprawowaniu kontroli wewnętrznej.

Co więcej, elastyczność systemu zarządzania, będąca skutkiem zmienności otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego jednostki, wymusza elastyczność systemu kontroli wewnętrznej. SKW powinien być bowiem tak zaprojektowany oraz zorganizowany, aby pomimo zmienności otoczenia na bieżąco dostarczał zbadanych, wiarygodnych, istotnych i rzetelnych informacji i oceniał działalność jednostki informując kierownictwo o wszelkich czynnikach zagrażających realizacji celów jednostki. Powoduje to konieczność ustalenia właściwego systemu komunikacji i informacji, który z jednej strony będzie dostarczał istotnych informacji a z drugiej będzie w stanie zweryfikować ich przydatność, rzetelność, wiarygodność i kompletność. Zatem dla sprawnego i efektywnego zarządzania konieczny jest system kontroli wewnętrznej, który wesprze menedżerów w procesie zarządzania jednostką. Jako istotny element SKW podobną rolę pełni system rachunkowości i dostarczane przez niego mechanizmy kontrolne.

3. RACHUNKOWOŚĆ SKŁADOWĄ SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

System kontroli wewnętrznej obejmuje zakresem swojego działania wszystkie obszary przedsiębiorstwa, a wszelkie mające wpływ na jego funkcjonowanie i rozwój aspekty stanowią jego elementy składowe. Jednym z ważniejszych

obszarów SKW, biorąc pod uwagę zakres dostarczanych informacji, jest rachunkowość jednostki. Jej zadaniem jest dostarczanie informacji do zarządzania finansami (rachunkowość finansowa), które w dalszej kolejności są wykorzystywane w kompleksowym zarządzaniu przedsiębiorstwem jako całością (rachunkowość zarządcza) [Gos 2006: 11].

Rachunkowość stanowi jedno z głównych źródeł informacji ekonomicznej, czyli tej niezbędnej z punktu widzenia ustalenia polityki gospodarczej przedsiębiorstwa oraz realizacji jego bieżących działań [Messner 2007: 19]. Jest to system informacyjno-kontrolno-decyzyjny, do którego zadań należy przede wszystkim tworzenie wiarygodnego obrazu organizacji opartego zarówno na źródłach retrospektywnych jak i prospektywnych [zob. Brzezina 1998: 20]. Pierwsze z nich wiążą się z dostarczeniem informacji, które umożliwią ocenę każdego ośrodka odpowiedzialności, a także przyczynią się do zabezpieczenia potrzeb informacyjnych otoczenia. Z kolei drugie generują informacje pozwalające w sposób racjonalny i obiektywny kształtować zachowania menedżerskie w oparciu o właściwe zarządzanie ryzykiem korporacyjnym [Micherda 2012: 19]. Zatem obok informowania o dokonaniach, rachunkowość ma za zadanie wyrażać oceny i opinie służące zapewnieniu, że realizowane działania i dotychczasowe osiągnięcia wspierają osiągnięcie celów organizacji [Micherda 2012: 16]. Tym samym pełni funkcję zapewniającą oraz doradczą, a jej cele i zadania są zbieżne z celami i zadaniami stawianymi przed SKW. System kontroli wewnętrznej stanowi bowiem odzwierciedlenie przyjętego procesu zarządzania i służy dostarczeniu zapewnienia, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Dlatego SKW na bieżąco musi weryfikować sprawność procesów, jakość i wiarygodność informacji, kompletność procedur, pracę ludzi, zgodność z prawem itp. Z kolei rachunkowość, w szczególności zarządcza, ma na celu wspomaganie procesu podejmowania decyzji menedżerskich poprzez dostarczanie informacji służących ocenie możliwych wariantów działania. Działania te również ukierunkowane są na zapewnienie realizacji celów jednostki. Ponadto rachunkowość dostarcza wielu narzędzi, stanowiących jednocześnie istotne mechanizmy kontrolne.

Jak więc widać SKW i rachunkowość są ze sobą ściśle powiązane biorąc pod uwagę informacje zarządcze których dostarczają, które weryfikują i kontrolują.

Biorąc pod uwagę ich rolę i znaczenie dla organizacji, należy wskazać, iż mają one szereg funkcji wspólnych. Ich katalog zaprezentowano w tab. 1.

SKW ma działać sprawnie, co wymaga sprawności działania każdego elementu go tworzącego [Kałużny 2008: 23]. Spełnienie każdej z opisanych funkcji systemu kontroli wewnętrznej jest zatem możliwe wówczas, gdy funkcjonujący w przedsiębiorstwie system rachunkowości działa prawidłowo. Potwierdza to istnienie wzajemnych powiązań i silnych związków pomiędzy rachunkowością a kontrolą wewnętrzną.

Rachunkowość stanowi pewnego rodzaju system gromadzenia, analizowania, pomiaru i transformacji danych zarówno finansowych, jak i niefinansowych

celem dostarczenia odpowiednim podmiotom (zarządzającym przedsiębiorstwem i jego kontrahentom oraz innym instytucjom) informacji niezbędnych dla podejmowania decyzji. Określa się go mianem systemu informacji biznesowych [Sobańska 2010: 77].

Tabela 1

Wybrane funkcje rachunkowości i systemu kontroli wewnętrznej

Funkcja	Rachunkowość	System kontroli wewnętrznej
1	2	3
Informacyjna	Rachunkowość dostarcza danych niezbędnych zarówno dla zarządu przedsiębiorstwa, jego kontrahentów, a także innych instytucji i podmiotów zainteresowanych.	Właściwie funkcjonujący system kontroli dostarcza kierownictwu organizacji informacji niezbędnych dla podjęcia decyzji, a pracownikom wskazówek i reguł przyjętych w przedsiębiorstwie dla zgodnego z nimi postępowania.
Planistyczna	Wiąże się z generowaniem danych i informacji niezbędnych dla procesu planowania i o ceny planowanych przez przedsiębiorstwo działań, prognozowania ich efektów.	Celem systemu kontroli wewnętrznej jest zapewnienie realizacji założonych planów i ich weryfikacji.
Ewidencyjna/ Rejestracyjna	Każda zmiana sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa jest ewidencjonowana w systemie rachunkowości.	Właściwie zorganizowany system kontroli powinien umożliwiać odtworzenie obrazu z przeszłości, tak, aby zapobiec popełnianiu błędów w przyszłości.
Optymalizacyjna/ Zarządcza	Funkcja ta wiąże się z racjonalnym podejmowaniem decyzji w oparciu o informacje, jakich dostarcza rachunkowość.	System kontroli wewnętrznej powinien być tak zorganizowany, aby dostarczał informacji niezbędnych dla podjęcia optymalnych decyzji zarządczych.
Rozwojowa	Rachunkowość dostarcza danych prezentujących zarówno przeszłą, jak i bieżącą sytuację przedsiębiorstwa, co dostarcza informacji niezbędnych dla zaplanowania jego rozwoju.	System kontroli wewnętrznej powinien być na tyle elastyczny, aby zmieniać się w zależności od uwarunkowań otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego zapewniając możliwość rozwoju.
Integralna	Właściwie działający system rachunkowości w przedsiębiorstwie dostarcza informacji niezbędnych dla podejmowania decyzji zarządczych.	Zadaniem systemu kontroli wewnętrznej jest zapewnienie stabilności i prawidłowości funkcjonowania przedsiębiorstwa. Powinien on zapewnić integralność procesu rachunkowości w przedsiębiorstwie, a w dalszej kolejności pomiędzy pozostałymi procesami, w oparciu o które organizacja działa.

Tabela 1 (cd.)

1	2	3
Kontrolna	Wskazuje różnicę pomiędzy danymi planowanymi a faktycznie osiągniętymi przez organizację pod kątem ustalenia przyczyn i okoliczności powstania odchyleń oraz ich wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorstwa.	Wskazuje odchylenia pomiędzy stanem faktycznym, a przyjętym w ramach funkcjonującego systemu zarządzania. Może stanowić przesłankę do podjęcia działań związanych z jego reorganizacją, jeśli odchylenia są znaczące, a przyczyny ich powstania zasadne.
Sprawozdawcza	Wiąże się z ujawnianiem danych i informacji finansowych w dokumentach mających postać sprawozdań finansowych odzwierciedlających sytuację organizacji.	System kontroli wewnętrznej powinien dostarczać informacji w formie sprawozdań, których treść będzie wsparciem w podejmowaniu decyzji zarządczych.
Dowodowa	Polega na odzwierciedlaniu zaszczości operacji gospodarczych przedsiębiorstwa w formie pisemnych dowodów oraz zapisów księgowych.	System kontroli wewnętrznej powinien stanowić źródło informacji niezbędnych dla ustalenia przyczyn zajścia danego zdarzenia, sytuacji, tak aby wyeliminować popełnienie ewentualnych błędów w przyszłości.
Profilaktyczna/ zabezpieczająca/ ochronna	Rachunkowość dostarcza danych, w oparciu o które podejmowane są decyzje z punktu widzenia przyszłego rozwoju przedsiębiorstwa z uwzględnieniem zagrożeń powstałych w przeszłości oraz innych informacji z punktu widzenia bieżącej sytuacji jednostki.	Odpowiednio zaprojektowany system kontroli w przedsiębiorstwie powinien zapobiegać powstaniu i zmaterializowaniu się istotnych dla jej działalności zagrożeń.
Sterująca	Rachunkowość dostarcza informacji, które służą zarządzającym do kształtowania przyszłych decyzji dotyczących rozwoju przedsiębiorstwa.	System kontroli wewnętrznej jako przyjęty w przedsiębiorstwie element systemu zarządzania wyznacza kierunki i zasady działania organizacji.
Regulacyjna	Każdy system rachunkowości funkcjonujący w organizacji opiera się o uregulowania i zewnętrzne wytyczne, a ponadto wprowadza wewnętrzne zasady i reguły postępowania.	System kontroli wewnętrznej obejmuje regulacje i wytyczne obowiązujące w przedsiębiorstwie, stąd normuje funkcjonowanie procesów w nim zachodzących.
Ostrzegawcza	Rachunkowość stanowi źródło danych, które dostarczają informacji na temat potencjalnych zagrożeń związanych z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa, a co za tym idzie jej przewidywaną pozycją na rynku.	Zadaniem kontroli wewnętrznej jest ustanowienie odpowiednich i skutecznych mechanizmów kontrolnych, które z kolei mają ograniczać znaczące ryzyka w organizacji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jaworski [2009: 14–22]; Sobańska [2010: 77–85]; Jaruga i in. [2010].

4. SYSTEM RACHUNKOWOŚCI ŹRÓDŁEM INFORMACJI ZARZĄDCZEJ

Do informacji biznesowych zaliczyć należy informacje zarządcze, czyli zbiór danych niezbędnych dla sprawnego i celowego działania. Źródłem informacji zarządczej może być podmiot, jednostka ludzka, dokument, proces, czy system informacyjny. Czyli wszystko to co stanowi element systemu rachunkowości w ramach SKW. W zależności od jego usytuowania może on stanowić źródło informacji wewnętrznej i zewnętrznej. Wewnętrzne źródła informacji zarządczej wiążą się z przyjętym systemem zarządzania przedsiębiorstwem, obejmując w szczególności: system zarządzania przez cele, system odpowiedzialności i uprawnień, zarządzanie ryzykiem, zarządzanie finansami, system pomiaru i sprawozdawczości organizacji. Z kolei zewnętrzne wiążą się w szczególności z analizą wymagań klienta, weryfikacją informacji płynących od dostawców, obserwacją i analizą konkurentów rynkowych, oceną szans i zagrożeń płynących z otoczenia przedsiębiorstwa. Bez względu na charakter i rodzaj źródła informacji, aby były one odpowiednie, powinny spełniać następujące warunki: być pewne, rzetelne i wiarygodne, przydatne, aktualne oraz ekonomicznie uzasadnione. Czuwa nad tym właśnie system kontroli wewnętrznej.

5. BUDŻETOWANIE JAKO NARZĘDZIE OCENY I KONTROLI

Celem ukazania praktycznego zastosowania rachunkowości w każdym z elementów SKW w pierwszej kolejności posłużono się modelem kontroli wewnętrznej opracowanym przez organizację *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO* [nt. *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa* [2008], a następnie wskazano informacje, których może dostarczyć funkcjonujący w przedsiębiorstwie system rachunkowości w każdym z tych elementów.

Jak widać narzędzia rachunkowości (zarówno finansowej jak i zarządczej) stanowią ważny element systemu kontroli wewnętrznej i dostarczają wielu mechanizmów pozwalających ocenić i kontrolować działalność jednostki. Ich wykorzystanie i ocena będzie jednak zależeć od celów organizacji. Jednym z narzędzi informacyjno-kontrolnych jest budżetowanie.

Budżetowanie jest procesem, na który składa się zestaw metod i narzędzi o sformalizowanej strukturze, procedur i wytycznych, obowiązujących w danym przedsiębiorstwie, służących określeniu zasad konstruowania, wykonania i bieżącego monitorowania spójnych budżetów. Poprzez tworzenie i koordynację budżetów w jeden budżet główny wyraża się plany działania i wskazuje ścieżki ich realizacji. W ten sposób przyczynia się do skuteczności osiągania celów przedsiębiorstwa i służy badaniu efektywności wykorzystania jego zasobów.

Tabela 2

Przykładowe informacje wspierające zarządzanie i sprawność SKW
pochodzące z systemu rachunkowości i ich źródła

Element sytemu kontroli wewnętrznej zgodnie z COSO I	Przykład informacji wspierających zarządzanie	Źródło informacji
1	2	3
Środowisko kontroli	Polityka rachunkowości	Informacja dodatkowa
	Zasada ostrożności	Zasady rachunkowości
	Wartości otrzymywane przez klientów	<i>Activity Based Management</i>
	Zasady premiowania, czynniki determinujące płynność i wypłacalność	Regulamin (polityka) wynagrodzeń, regulamin spłat zobowiązań, postępowania z należnościami
	Uprawnienia i odpowiedzialności za realizację budżetów	Budżetowanie
	Przełożenie strategii na bardziej zrozumiałe cele	Mapa strategii
	Podejście do klienta	<i>Balanced Scorecard</i>
Ocena ryzyka	Zasada kontynuacji działania	Zasady rachunkowości
	Zagrożenia i możliwości dla jednostki	Analiza SWOT
	Czynniki zagrażające realizacji budżetów	Budżetowanie
	Czynniki determinujące realizację strategii	Mapa strategii
	Potencjał wewnętrzny, klienta, wiedza i czynniki je kształtujące	<i>Balanced Scorecard</i>
	Czynniki wpływające na opłacalność inwestycji	Budżetowanie kapitałowe
	Koszty stałe i zmienne istotne	Rachunki decyzyjne
Mechanizmy kontrolne	Polityka rachunkowości, zasady rachunkowości	Informacja dodatkowa
	Metody i zasady budżetowania	Budżetowanie
	Mierniki	<i>Balanced Scorecard</i>
	Ewidencja kosztów, RZiS	Rachunek (pomiar i kalkulacja) kosztów
	Regulamin wynagrodzeń, spłat zobowiązań, należności itp.	Regulaminy wewnętrzne

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
Informacja i komunikacja	Zasady wyceny, amortyzacji	Polityka rachunkowości – Informacja dodatkowa
	Ewidencja	Księgi rachunkowe
	Bilans, RZiS, <i>cash-flow</i> , informacja dodatkowa	Sprawozdawczość finansowa. Ustawa o rachunkowości
	Sposób realizacji budżetów; stopień wykonania budżetów	Budżetowanie
	Cele przedsiębiorstwa	Mapa strategii
	Przełożenie strategii na cele, działania i mierniki	<i>Balanced Scorecard</i>
	Szeroki wachlarz informacji o kosztach	Pomiar i kalkulacja kosztów
	Koszty istotne	Decyzyjne rachunki kosztów i wyników
Monitorowanie	Skutki braku realizacji budżetów i zasady oceny podmiotów odpowiedzialnych	Budżetowanie
	Zasady odpowiedzialności centrum kosztów, przychodów, wyników, inwestycji	Rachunek odpowiedzialności
	Czynniki wymuszające zmianę przyjętych działań i/lub mierników w ramach perspektyw	<i>Balanced Scorecard</i>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Przewodnik – jak monitorować...* [2011: 75–76]; Moeller [2011: 60–81]; Jaruga i in. [2010].

Budżetowanie stanowi również ważne narzędzie kontrolne, pozwalające ocenić stopień realizacji budżetów przez jednostki i osoby odpowiedzialne. W ten sposób budżety i proces budżetowania stają się istotnym źródłem informacji o dokonaniach jednostki i podmiotów podległych. Omawiana metoda zarządzania stanowi zatem ważny element systemu kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa [opracowano na podstawie: Jaruga i in. 2010; Szczęsny i Śliwa 2010]. O powyższym świadczy również zbieżność funkcji budżetowania z funkcjami SKW. Budżetowanie ma bowiem za zadanie m. in. [Jaruga i in. 2010: 465–466]:

- dostarczać podstaw do kontroli i oceny dokonań,
- umacniać komunikację, współpracę i koordynację,
- kreować świadomość (szczególnie w zakresie kosztów prowadzonej działalności),
- czuwać na spełnianiem wymagań prawnych i realizacją zawartych umów.

Tak więc budżetowanie obok dyscyplinowania i kontroli stanowi ważny czynnik poprawy efektywności zarządzania zasobami organizacji [Komorowski 2001: 202]. I to właśnie czyni go elementem SKW.

W opracowywanie budżetów zaangażowani są kierownicy różnych szczebli zarządzania. Odpowiedzialni są oni również, wraz z podległymi pracownikami, za ich realizację. Zaangażowanie w proces budżetowania osób zatrudnionych bez względu na zajmowane stanowisko, zobowiązanie ich do odpowiedzialności i kompetencji dowodzi, że budżetowanie stanowi ważną składową środowiska kontroli.

Budżety są przełożeniem planów działania jednostki, wyrażeniem celów jakie przedsiębiorstwo przyjęło. Stanowią one liczbowy (ilościowy i wartościowy), a więc zupełnie obiektywny, obraz przyjętych założeń z uwzględnieniem ryzyk (związanych z czynnikami wewnętrznymi i zewnętrznymi) jakie mogą zagrozić realizacji celów. Tym samym budżetowanie jest składnikiem procesu oceny ryzyka.

Jak już wspomniano budżetowanie jest procesem złożonym z szeregu zasad, procedur i obranych metod. Postępowanie zgodnie z przyjętymi wytycznymi jest konieczne aby tworzenie, realizacja, monitorowanie i kontrolowanie budżetów przebiegały sprawnie. Dlatego budżetowanie stanowi ważny mechanizm kontrolny.

Jest również istotnym źródłem informacji zarządczej, przez co determinuje proces informowania i komunikowania. Wyrażone liczbowo (a więc w sposób zrozumiały dla każdego uczestnika procesu budżetowania) plany działania jednostki, dzięki ujęciu w formie budżetów pozwalają zrozumieć strategię jednostki wszystkim pracownikom tworzącym środowisko kontroli. W ten sposób budżety komunikują o przyjętych celach, zadaniach do wykonania, zasadach, również etycznych, którymi należy się kierować, obowiązkach, uprawnieniach i odpowiedzialności. Bieżące monitorowanie wykonania budżetu dostarcza szeregu informacji, którymi powinni kierować się zarządzający dbając o realizację celów przedsiębiorstwa.

Powyższe potwierdza, że narzędzie rachunkowości jakim jest budżetowanie, stanowi ważny element systemu kontroli wewnętrznej. Budżety wraz z założeniami co do ich tworzenia oraz raportami z realizacji dostarczają również szeregu informacji zarządczych, które dla sprawnego funkcjonowania systemu zarządzania powinny podlegać bieżącej kontroli.

6. PODSUMOWANIE

Od kilku lat zaobserwować można spadek zaufania do informacji pochodzących z systemu rachunkowości. Za przyczynę powyższego uznaje się słabość kontroli wewnętrznej, której zadaniem jest wsparcie zarządzających w osiągnię-

ciu przez organizację założonych celów. Bez określonych mechanizmów działania, procedur, odpowiedzialnych ludzi rozumiejących swoją rolę i zadania, postępujących etycznie, właściwej informacji i komunikacji oraz środków organizacyjno-technicznych niemożliwe jest bowiem stworzenie kompletnego i szczelnego systemu kontroli wewnętrznej, który będzie oceniał całokształt procesów zachodzących w jednostce, w tym wiarygodność i rzetelność informacji zarządczej pochodzącej z systemu rachunkowości.

Rachunkowość stanowi bowiem ważną, jeśli nie najważniejszą składową systemu kontroli wewnętrznej. Dostarcza ona szeregu informacji istotnych z punktu widzenia zarządzania. Informacji zarządczych, które z jednej strony służą zapewnieniu, że dokonania jednostki są zgodne z założeniami i planami, a z drugiej strony pełnią funkcję doradczą wskazując kierownictwu możliwe alternatywy i wspierając zarządzających w procesie podejmowania decyzji.

Przykładem narzędzia rachunkowości, które dostarcza istotnych informacji zarządczych jest właśnie budżetowanie. Poprzez realizację swoich funkcji budżetowanie dostarcza podstaw do kontroli i oceny dokonań. Tym samym stanowi istotny element systemu kontroli wewnętrznej.

BIBLIOGRAFIA

- Brzezina W., 1998, *Ważniejsze wydarzenia w historii rachunkowości jako bilans otwarcia następnego tysiąclecia*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, nr 46 (Specjalny), Warszawa.
- Gos W., 2006, *Regulacje prawne i standardy międzynarodowe rachunkowości*, [w:] K. Czubakowska (red.), *Rachunkowość w biznesie*, PWE, Warszawa.
- Jaruga A., Kabalski P., Szycha A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jaworski J., 2009, *Wstęp do rachunkowości przedsiębiorstw*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Kałużny S., 2008, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa.
- Komorowski J., 2001, *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa – COSO I*, 2008, tłumaczenie E. J. Saunders i Zespół Państwowego Instytutu Kontroli Wewnętrznej, PIKW, Warszawa.
- Messner Z. (red.), 2007, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, PWE, Warszawa.
- Micherda B. (red.), 2012, *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Difin, Warszawa.
- Moeller R., 2011, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Przewodnik – jak monitorować system kontroli wewnętrznej, COSO III*, 2011, tłumaczenie Państwowego Instytutu Kontroli Wewnętrznej, Warszawa.
- Saunders E., 2011, *Audyty i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach i administracji publicznej*, PIKW sp. z o.o.
- Sobańska I. (red.), 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Szczęsny W., Śliwa J., 2010, *Budżetowanie operacyjne, finansowe i kapitałowe w przedsiębiorstwie*, C.H. Beck, Warszawa.

*Marzena Krawczyk
Agnieszka Skoczylas-Tworek*

WSPÓLMIERNOŚĆ SYSTEMÓW: RACHUNKOWOŚCI I KONTROLI WEWNĘTRZNEJ NA PRZYKŁADZIE BUDŻETOWANIA

W pracy przedstawiono rolę, znaczenie i funkcje jednego z ważniejszych elementów systemu kontroli wewnętrznej, którym jest rachunkowość, w procesie dostarczania menedżerom sprawdzonych w ramach SKW informacji zarządczych służących wsparciu kierownictwa w podejmowaniu racjonalnych i optymalnych decyzji. W opracowaniu przedstawiono związek pomiędzy rachunkowością a systemem kontroli wewnętrznej oraz dowiedziono, że narzędzia rachunkowości są jednocześnie ważnymi mechanizmami kontrolnymi. Zaprezentowano funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej na przykładzie procesu budżetowania.

ADEQUACY OF ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL SYSTEMS – AN EXAMPLE OF BUDGETING

The paper presents the role, importance and functions of one of the most important elements of internal control system (ICS), that is accountancy, in the process of supplying managers with management information proved by ICS, needed to support leadership in the process of undertaking rational and optimal decisions. It presents mutual relationship between accountancy and ICS and proves that accounting tools are important examples of control activities. Next to theoretical backgrounds the paper shows practical aspects of functioning internal control system based on budgeting.