

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Beata Dratwińska-Kania

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: beatakania@ue.katowice.pl

KONTROLA WEWNĘTRZNA I JEJ DOKUMENTACJA JAKO ELEMENT KONCEPCJI ODPOWIEDZIALNOŚCI I ROZLICZALNOŚCI

INTERNAL CONTROL AND ITS DOCUMENTATION AS PART OF THE RESPONSIBILITY AND ACCOUNTABILITY CONCEPT

DOI: 10.15611/pn.2016.440.14

JEL Classification: M480

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony kontroli wewnętrznej ze szczególnym uwzględnieniem jej dokumentacji oraz wskazaniu jej znaczenia dla koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności w rachunkowości. Kontrola wewnętrzna warunkuje proces odpowiedzialności, a właściwa jej dokumentacja skuteczną rozliczalność za zachodzące procesy. Metodę badawczą stanowi analiza krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność, rozliczalność, kontrola wewnętrzna.

Summary: Internal control is essential in achieving the objectives of the company. The aim of the paper is to present the internal control and documentation of internal control in the concept of accountability and responsibility. A general conclusion is that internal control can be helpful in taking initiatives for accountability and documentations of internal control are important in the responsibility process. The research method is the analysis of domestic and foreign literature and regulations.

Keywords: responsibility, accountability, internal control.

1. Wstęp

Rzetelna sprawozdawczość jest jednym z podstawowych obowiązków przedsiębiorstw, gwarantującym zaufanie w gospodarce. Dlatego obowiązkiem członków organu zarządzającego w przedsiębiorstwie jest zagwarantowanie, że sprawozdania finansowe są zgodne z ustawą o rachunkowości lub Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Mamy więc szczególną odpowiedzial-

ność, a także warunki rozliczalności za przyjętą przez podmiot strategię komunikacyjną, zwłaszcza w odniesieniu do obowiązujących sprawozdań. W rachunkowości odpowiedzialność jest czynnikiem wpływającym na transparentność informacyjną, stanowiąc element mierzalny, ilościowy, sprawdzalny i poddający się kontroli, obok elementu jakościowego, trudnego do pomiaru i kontroli, jakim są właściwości etyczne i kultura organizacji oraz osób odpowiedzialnych. Rozliczalność i odpowiedzialność można odnieść do rozstępu między dwoma punktami odniesienia:

- transparentnością informacji tworzonych zgodnie z polityką rachunkowości, których celem jest zapewnienie, że sprawozdanie finansowe sporządzono zgodnie z zasadą *true and fair view*, a więc jest to punkt odniesienia, który można określić: jak powinno być, w stosunku do tego punktu odniesienia nie możemy mówić o jednym rozwiązaniu, jest to zbiór możliwych, dopuszczalnych prawnie rozwiązań, spośród których poszukuje się najbardziej trafnego i odpowiedniego w danych warunkach,
- przejrzystością informacji tworzonych zgodnie z polityką bilansową, której cel jest zdeterminowany polityką przedsiębiorstwa oraz konfliktem interesu w organizacji, ryzykiem operacyjnym i innymi elementami mogącymi potencjalnie wpłynąć na ten rozstępek.

Przyjęta przez podmiot polityka rachunkowości jest konsensusem między dążeniem do zapewnienia zasady *true and fair view* a presją polityki bilansowej (polityki przedsiębiorstwa), która jest nastawiona na realizację korzyści informacyjnych, wynikających z tej różnicy (odległości aktualnej polityki rachunkowości od najbardziej trafnego i odpowiedniego w danych warunkach rozwiązania pod względem wypełnienia zasady *true and fair view*), stąd też wymagana jest rozliczalność i odpowiedzialność, w tym kontekście sprowadzająca się do kontroli parametrów stanowiących o aktywności lub braku aktywności.

Kontrola wewnętrzna według wytycznych w sprawie standardów kontroli wewnętrznej, zdefiniowanych przez Komisje Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (standardy INTOSAI), to integralny proces, na który znaczny wpływ ma personel oraz zarząd jednostki. Jest tak zaprojektowana, żeby odnosić się do ryzyka działalności oraz dawać zapewnienie, że podmioty są nakierowane na wypełnienie zamierzonych misji, a także celów, tj. wypełnienie obowiązków związanych z odpowiedzialnością, działanie zgodnie z regulacjami prawnymi, prowadzenie uporządkowanej, skutecznej, etycznej, gospodarczej i wydajnej działalności czy też ochrona zasobów przed utratą, zniszczeniem i niewłaściwym wykorzystaniem [INTOSAI 2000, s.74].

Kontrola wewnętrzna oznacza ustalenie i wyjaśnienie różnic między stanem rzeczywistym a stanem wynikającym z wcześniejszych wyznaczeń. Kontrola wewnętrzna to także określone procedury lub zasady stanowiące pojedynczy element systemu kontroli wewnętrznej, np. kontrola merytoryczna lub formalna określonego typu dokumentu źródłowego, ujawnienia błędów i działań o charakterze przestęp-

czym, terminowego sporządzania wiarygodnych informacji finansowych, poprawności i kompletności dokumentacji [Paczuła 1998; Terebucha 1976].

Celem artykułu jest analiza procesu kontroli wewnętrznej pod względem możliwości stanowienia koncepcji rozliczalności i odpowiedzialności, ze szczególnym uwzględnieniem dokumentacji źródłowej procesu kontroli wewnętrznej jako elementu warunkującego odpowiedzialność i rozliczalność. Metodę badawczą stanowi analiza krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz regulacji prawnych.

2. Zakres odpowiedzialności w rachunkowości

Koncepcje odpowiedzialności w literaturze przedmiotu zostały opisane m.in. przez następujących autorów: J. de Haan, F. Amtenbrink, S. Eijffinger, L. Bini-Smaghi, D. Gros, F. Castellani oraz P. Skilosa [de Haan, Amtenbrink 2003; de Haan, Amtenbrink, Eijffinger 1998; Skilos 2002]. Podsumowanie koncepcji odpowiedzialności według tych autorów zawarto w tab. 1.

Tabela 1. Koncepcja odpowiedzialności w literaturze przedmiotu

Lp.	Autor	Charakterystyka
1	L. Bini-Smaghi i D. Gros	Autorzy rozróżniają odpowiedzialność <i>ex post</i> (odpowiedzialność <i>sensu stricto</i>) oraz odpowiedzialność <i>ex ante</i> , utożsamianą z kontrolą <i>ex ante</i> . Koncepcja odpowiedzialności (rozliczalności) wprowadzana jest więc w ramach szerszej koncepcji kontroli demokratycznej i podzielona na dwa ściśle skorelowane komponenty, tzn. kontrolę <i>ex ante</i> i odpowiedzialność. Jakość odpowiedzialności zależy na początku od sposobu wprowadzania kontroli <i>ex ante</i>
2	J. de Haan, F. Amtenbrink oraz S. Eijffinger	Transparentność jest drugą zasadniczą cechą odpowiedzialności/rozliczalności. Transparentność jest uważana za integralną część odpowiedzialności, ponieważ jeżeli podmiot nie podaje informacji/danych, interesariusze nie są w stanie ocenić jego wyników
3	F. Castellani	Autor rozróżnia koncepcję odpowiedzialności/rozliczalności od koncepcji transparentności: odpowiedzialność/rozliczalność polega na odpowiedzialności za tworzenie polityki (czyny), a przejrzystość to strategia komunikacji przyjęta przez podmiot
4	P. Skilos	Autor koncepcję odpowiedzialności dzieli na trzy kategorie: odpowiedzialność celów (klarowność i precyzja, z jaką cele są określone i/lub przekazywane); odpowiedzialność proceduralna (stopień i formy przekazywania decyzji polityki pieniężnej i strategii przyjętych do osiągnięcia określonych celów) oraz odpowiedzialność informacyjna (w zakresie generowanych informacji, głównie sprawozdawczych). Główna zasługa P. Siklosa polega na określeniu związku między odpowiedzialnością celów a odpowiedzialnością proceduralną

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dratwińska-Kania 2015, s. 81-90].

Odpowiedzialność w rachunkowości wynika z różnorodnych regulacji prawnych oraz wdrożenia indywidualnych procedur w poszczególnych przedsiębiorstwach. Odpowiedzialność wynikająca z regulacji prawnych jest wskazana m.in. w Dyrektywie 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 14 czerwca 2006 r. W punkcie 2 tej dyrektywy stwierdza się, że członkowie organów administrujących, zarządzających oraz nadzorczych spółki ponoszą wspólną odpowiedzialność wobec spółki za sporządzanie i publikowanie rocznych sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności. Ma to także zastosowanie w stosunku do członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorczych podmiotów sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe [Helin, Wisłowski 2011; Kameła-Sowińska 2015].

Odpowiedzialność cywilna osób wchodzących w skład rady nadzorczej wynika także z § 1. art. 483 Kodeksu spółek handlowych, który stanowi, iż: członek zarządu, rady nadzorczej oraz likwidator odpowiada wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem działania, które są sprzeczne z prawem lub postanowieniami statutu spółki, chyba że nie ponosi za to winy. W tymże kodeksie (art. 382 par. 3) stwierdza się, że do szczególnych obowiązków rady nadzorczej należy ocena sprawozdania zarządu z działalności spółki i sprawozdania finansowego za ubiegły rok obrotowy, w zakresie ich zgodności z księgami rachunkowymi oraz dokumentami źródłowymi, a także ze stanem faktycznym, jak również wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia straty oraz składanie walnemu zgromadzeniu corocznego pisemnego sprawozdania z wyników tej oceny.

Zakres obowiązków (odpowiedzialności) w rachunkowości wynika także z regulacji ustawy o rachunkowości. Podsumowanie najważniejszych obowiązków wynikających z prowadzenia systemu rachunkowości zawiera tab. 2. Sporządzone zestawienie dotyczy obowiązków, które wynikają z bieżących prac w księgowości i rozliczane są często na koniec okresu (są to tytuły odpowiedzialności w rachunkowości określone jako *ex post*), ale także takich, których wykonanie warunkuje w dalszej kolejności realizację procesów zachodzących w rachunkowości (tytuły odpowiedzialności w rachunkowości określone jako *ex ante*).

W zakresie bieżących obowiązków związanych z rachunkowością podstawowe zadania spoczywają na księgowych, w tym na głównym księgowym, który może wyrazić pisemnie zgodę na odpowiedzialność za rachunkowość, w szczególności za sprawozdania finansowe. Jeżeli tego nie zrobi, za sprawozdanie finansowe odpowiada kierownictwo jednostki. Podstawowym obowiązkiem głównego księgowego jest prowadzenie ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów księgowych w sposób zgodny z ustawą o rachunkowości. Księgi rachunkowe muszą być prowadzone na bieżąco, powinny być wolne od błędów i prowadzone rzetelnie i sprawdzalnie. Na podstawie zapisów ksiąg rachunkowych główny księgowy sporządza sprawozdanie finansowe, a także inne raporty, takie jak sprawozdania statystyczne, deklaracje ubezpieczeń społecznego i zdrowotnego pracowników oraz odpowiednie deklaracje i zeznania podatkowe (m.in. CIT, PIT, VAT). Zakres obowiązków głównego

księgowego jest zróżnicowany w zależności od rodzaju branży, wielkości jednostki, struktury organizacyjnej, a także od innych zwyczajów i procedur.

Tabela 2. Odpowiedzialność w rachunkowości

Tytuły odpowiedzialności w rachunkowości (<i>ex post</i>)	Tytuły odpowiedzialności w rachunkowości (<i>ex ante</i>)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Należyta staranność przy realizacji obowiązków wchodzących w zakres polityki rachunkowości. 2. Sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z regulacjami prawnymi, sprawozdań statystycznych, deklaracje ubezpieczeń pracowników (społecznego i zdrowotnego), deklaracje i zeznania podatkowe (np. CIT, PIT, VAT). 3. Poddanie sprawozdania finansowego badaniu, ogłoszeniu, złożeniu we właściwym rejestrze sądowym, udostępnianie sprawozdań w przypadkach przewidzianych ustawą. 4. Właściwe prowadzenie ksiąg rachunkowych. 5. Gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji. 6. Sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stanowienie polityki rachunkowości. 2. Organizacja rachunkowości. 3. Zdolność do trwania i rozwoju w dłuższym okresie. 4. Nadzór nad rachunkowością. 5. Opracowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości określa także tryb badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, co jest gwarantem, że sprawozdanie finansowe spełnia wymagania regulacji prawnych. Obowiązkiem biegłego rewidenta jest wyrażenie takiej pisemnej opinii wraz z raportem, a także opinii o zdolności przedsiębiorstwa do trwania i rozwoju w dłuższym okresie. Biegły rewident jest zobowiązany do zaplanowania i przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego w niezbędnym zakresie, stosując metody i techniki najlepiej odpowiadające rozmiarom i charakterowi działalności gospodarczej badanego podmiotu. Obowiązkiem biegłego rewidenta jest także ocena prowadzonej przez przedsiębiorstwo kontroli wewnętrznej, zasygnalizowanie kierownictwu jednostki występujących nieprawidłowości i ich wpływu na roczne sprawozdanie finansowe.

3. Formalnoprawne warunki rozliczalności w rachunkowości

Kierownictwo przedsiębiorstwa i biegli rewidentzi zagrożeni są karami w przypadku nieprzestrzegania czy też nienależytego przestrzegania obowiązujących regulacji prawnych. Kierownictwo jednostki rozlicza się z wykonywania obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości (art. 4 ustawy). Roz-

liczalność wynikająca z tego artykułu jest solidarną odpowiedzialnością za szkodę na podstawie Kodeksu cywilnego nałożoną na poszczególnych członków organów spółki. Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za nadzór nad rachunkowością i z tego może zostać rozliczony. Należy również podkreślić, że kierownik jednostki ponosi wyłączną odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury i nie może się on zwolnić z tej odpowiedzialności nawet wówczas, gdy obowiązki z zakresu rachunkowości powierzy na piśmie innej osobie. Główny księgowy jest także zobowiązany do podpisania rocznego sprawozdania finansowego, podając datę podpisu.

W art. 77 ustawy o rachunkowości wskazano na odpowiedzialność karną (grzywna, kara pozbawienia wolności do lat 2 lub obie łącznie) w stosunku do osób, które wbrew przepisom ustawy dopuszczają się: nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach niezrzetelnych danych, a także niesporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tym sprawozdaniu niezrzetelnych danych.

Podobnie w art. 79 ustawy o rachunkowości wskazano karę grzywny lub ograniczenia wolności w stosunku do osób, które: nie poddają sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta, nie udzielają lub udzielają niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszczają go do pełnienia obowiązków, nie składają sprawozdania finansowego do ogłoszenia, nie składają sprawozdania finansowego lub sprawozdania z działalności we właściwym rejestrze sądowym, nie udostępniają sprawozdania finansowego i innych dokumentów.

Zapis dotyczący odpowiedzialności karnej znajduje się również w par. 1 art. 585 Kodeksu spółek handlowych: kto, biorąc udział w tworzeniu spółki handlowej lub będąc członkiem jej zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo likwidatorem, działa na jej szkodę – podlega karze pozbawienia wolności do lat 5 i grzywnie.

Odpowiedzialność karna biegłego rewidenta została w ustawie o rachunkowości ograniczona do wydania opinii z badania sprzecznej ze stanem faktycznym (art. 78 ust. 10). Biegły rewident, który sporządził opinię niezgodną ze stanem faktycznym podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie. Ponadto każda osoba, która zajmuje się w dowolnej organizacji sprawami gospodarczymi, może zostać pociągnięta do odpowiedzialności jak sprawca – za przestępstwa i wykroczenia określone w Kodeksie karnym skarbowym (art. 9). Z regulacji tych wynika, że niekoniecznie księgowy musi zostać wskazany jako osoba odpowiedzialna za właściwe obliczanie, pobór i odprowadzanie podatków i z tego rozliczona. Wystarczy, aby księgowy faktycznie zajmował się tymi sprawami – nawet jeśli zakres jego obowiązków nie został wskazany w umowie. Odpowiedzialność za sprawstwo dotyczy nie tylko tego, kto wykonuje czyn zabroniony sam albo wspólnie i w porozumieniu z inną osobą, ale także tego, kto kieruje wykona-

niem czynu zabronionego przez inną osobę lub wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, poleca jej wykonanie takiego czynu.

4. Kontrola wewnętrzna oraz warunki jej rozliczalności

Aby sprawozdanie finansowe spełniało ustawowe wymagania, konieczne są wieloszczeblowa kontrola i nadzór kierownictwa nad działalnością jednostki. Do obowiązków kierownictwa należy także opracowanie i wdrożenie szeroko rozumianej kontroli wewnętrznej, zabezpieczającej majątek przedsiębiorstwa oraz prawidłową bieżącą rejestrację danych.

W myśl Standardów INTOSAI kontrola wewnętrzna składa się z pięciu elementów [INTOSAI 2000]:

1. Środowisko kontroli – podstawa funkcjonowania systemu w przedsiębiorstwie, uczciwość oraz wartości etyczne, a także kompetencje pracowników. Stanowi o podziale odpowiedzialności i warunkach rozliczalności.

2. Szacowanie ryzyka – odnosi się do identyfikacji i oceny ryzyka oraz wprowadzania mechanizmów jego zarządzania, w tym controllingu ryzyka.

3. Czynności kontrolne – w ich skład wchodzi odpowiednie zasady i procedury, które umożliwiają określenie odchyłeń oraz środków naprawczych, a także stanowią o odpowiedzialności i rozliczalności.

4. Komunikowanie – gromadzenie, przetwarzanie informacji o mechanizmach kontroli oraz ich analiza.

5. Monitoring – obejmuje mechanizmy obserwacji i nadzoru, sprowadzając się głównie do oceny jakości kontroli wewnętrznej, ma także za zadanie raportowanie zaistniałych niezgodności oraz wprowadzanie działań naprawczych.

Każdy etap kontroli wewnętrznej, wprowadzona procedura i zadanie muszą być odpowiednio udokumentowane, taka dokumentacja nie tylko potwierdza dokonanie kontroli i jej zgodność z wewnętrznymi standardami kontroli w organizacji, ale także stanowi podstawowy materiał dowodowy (także odwoławczy) w przypadku dokonania obciążeń personalnych w zakresie realizowanej rozliczalności. Podsumowanie dokumentacji źródłowej przypisanej do odpowiednich etapów kontroli wewnętrznej zawarto w tab. 3.

Dokumentacja kontroli wewnętrznej może stanowić dowód w postępowaniu sądowym, a także przy dokonaniu czynności przygotowawczych do podjęcia decyzji w zakresie rozliczalności z powierzonego mienia i pełnionych obowiązków w przedsiębiorstwie. Dlatego na etapie gromadzenia materiałów źródłowych należy mieć na uwadze ich bezsporność i niepodważalność, co wiąże się z wymogiem odpowiednich cech jakościowych dokumentacji, takich jak kompletność, rzetelność, wiarygodność, a także trafność wyboru właściwego tematu kontrolnego. W przypadku potwierdzenia trafności zgromadzonej dokumentacji należy przestrzegać regulaminu dotyczącego wyboru próby kontrolnej, która powinna mieć charakter losowy i reprezentatywny (potwierdzający, że proces zachodził w standardowych

Tabela 3. Fazy i dokumentacja kontroli wewnętrznej

Faza kontroli wewnętrznej	Etap kontroli wewnętrznej	Rodzaj dokumentów
Czynności przygotowawcze	Ustalenie planu kontroli	Regulamin kontroli wewnętrznej, zarządzenie w sprawie wszczęcia kontroli wewnętrznej, plan kontroli
	Przygotowanie tematów kontrolnych	Regulamin kontroli wewnętrznej, zestawienie tematów kontrolnych i osób objętych kontrolą personalną, szczegółowy program kontroli
	Przygotowanie kontrolerów	Upoważnienia do kontroli, testy sprawdzające oraz potwierdzające udział w przeszkoleniu
Kontrola właściwa	Wszczęcie postępowania kontrolnego	Dokumentacja dowodowa, potwierdzająca zaistnienie nieprawidłowości oraz potwierdzająca odpowiedzialność personalną
	Dokonanie ustaleń kontrolnych i ich podsumowań	Protokół kontroli wewnętrznej
Czynności pokontrolne	Zalecenia i wnioski pokontrolne	Protokół z narady pokontrolnej, korespondencja pokontrolna, w tym pismo prezentujące stanowisko zarządu przedsiębiorstwa, korespondencja indywidualna z osobami odpowiedzialnymi
	Kontrola sprawdzająca i zatwierdzająca	Sprawozdanie z działalności kontrolnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Winiarska 2005].

warunkach, bez zewnętrznych okoliczności zakłócających o charakterze wyjątkowym). Należy mieć także na uwadze zachowanie odpowiedniej częstotliwości zgromadzonej dokumentacji, dostosowanej do rodzaju kontroli wewnętrznej oraz jej tematu. Na przykład w odniesieniu do kontroli wykonania budżetu wymagana jest systematyczność jej wykonywania oraz odpowiednia periodyzacja, w odniesieniu do innego tematu kontrolnego częstotliwość zgromadzonej dokumentacji może być rozmieszczona w czasie z większą dowolnością.

5. Zakończenie

Dokumentacja kontroli wewnętrznej stanowi podstawowy element dowodowy w roszczeniach i warunkuje użyteczność procesu kontrolnego, stanowi więc o rozliczalności z odpowiedzialności w rachunkowości. Dotyczy ona każdego etapu podjętych czynności w ramach kontroli wewnętrznej. Niewłaściwa czy niekompletna dokumentacja może podważyć wyniki kontroli albo też doprowadzić do podjęcia nieadekwatnych do okoliczności decyzji. Ponadto w przypadku obciążenia osób od-

powiedzialnych należy pamiętać o tym, że odpowiedzialność materialna i inna wynika z regulacji prawnych, a w szczególności ustawy o rachunkowości, prawa pracy (także regulaminu pracy) oraz kodeksu postępowania cywilnego [Ustawa z dnia 17 listopada 1964], w ramach którego rozróżnia się odpowiedzialność kontraktową (wynikającą z umowy, z przypisanego zakresu zadań) oraz deliktową (odpowiedzialność na zasadach ogólnych). W reżimie odpowiedzialności deliktowej odpowiada się na zasadach ryzyka, stanowi więc ona wyższy reżim odpowiedzialności, w przypadku której wystarczy sam fakt zaistnienia odchylenia (szkody), w przypadku którego nie jest konieczne wskazanie winy, zaś rozliczalność nie jest ograniczona do podmiotów związanych umową. Stąd odpowiednia dokumentacja kontroli wewnętrznej, a zwłaszcza dobór próby badawczej, częstotliwość, a także jej indywidualny charakter do danego zadania kontrolnego warunkuje rzetelne potwierdzenie stanu faktycznego oraz zaistniałych nieprawidłowości, to zaś umożliwia rozliczalność za zachodzące procesy.

Literatura

- de Haan J., Amtenbrink F., 2003, *A Non-Transparent European Central Bank? Who is to Blame?* University of Groningen, <http://ssrn.com/abstract=1138224>.
- de Haan J., Amtenbrink F., Eijffinger S., 1998, *Accountability of central banks: Aspects and quantification*, Banca Nazionale del Lavoro Quarterly Review, Vol. 209, s. 169-193.
- Dratwińska-Kania B., 2015, *Stanowienie koncepcji odpowiedzialności z perspektywy ładu korporacyjnego*, [w:] Krasodomska J., Świetla K. (red.), *Współczesne uwarunkowania sprawozdawczości i rewizji finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2015, s. 81-90.
- Helin A., Wisłowski J., 2011, *Odpowiedzialność członków rad nadzorczych za sprawozdawczość finansową spółek, zasady i tryb funkcjonowania komitetu audytu*, BDO, wyd. II (elektroniczne) – zaktualizowane, Warszawa.
- INTOSAI, 2000, *Standardy kontroli*, NIK, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A., 2015., *Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 390, Luty Z., Chmielowiec-Lewczuk M. (red.), *Rachunkowość – polityka makroekonomiczna – globalizacja*, Wrocław, s. 142-149.
- NIK, *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*. <https://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf> (15.03.2015).
- Paczuła C., 1998, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa.
- Skilos P., 2002, *The Changing Face of Central Banking: Evolutionary Trends since World War II*, Cambridge University Press.
- Terebucha E., 1976, *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*, PWE, Warszawa.
- Winiarska K., 2005, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, DzU 1999, nr 83, poz. 930, z późn.zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU 2000, nr 94, poz. 1037, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, DzU 1964, nr 43 poz. 296, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, z późn.zm.