

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# **Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej**

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling.....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska**

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

---

## **ELEMENTY SYSTEMU KONTROLI ZARZĄDCZEJ I CONTROLLINGU FINANSOWEGO W PROCESIE ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM**

---

**Streszczenie:** W dobie globalizacji i gospodarki rynkowej przedsiębiorstwa muszą funkcjonować w środowisku niezwykle silnej konkurencji i nowych technologii, co wymaga skutecznego i elastycznego sposobu zarządzania. Jednocześnie muszą dostosowywać się do dynamicznie zmieniających się sytuacji. Celem wiodącym przedsiębiorstwa jest maksymalizacja jego wartości przy równoczesnej redukcji kosztów. Systemy kontroli zarządczej oraz controllingu umożliwiają definiowanie wydatków zbędnych i ich eliminowanie oraz pełnią rolę narzędzia pomocnego w działaniach strategii długoterminowej. Nie ograniczają się do wskazania nieprawidłowości i wydania zaleceń prowadzących do ich usunięcia. Ich zadaniem nadrzędnym jest usprawnienie działalności firmy i pełnienie funkcji doradczej, inicjującej zmiany procedur i struktur, które umożliwią realizację wytyczonych celów.

**Słowa kluczowe:** decyzje strategiczne, zarządzanie i kontrola, sprawozdawczość, controlling, audyt wewnętrzny.

### **1. Wstęp**

Kontrola zarządcza to nadzór nad prawidłowym wykorzystaniem zasobów materialnych i niematerialnych przedsiębiorstwa w celu zapewnienia długotrwałego i efektywnego rozwoju i umacniania pozycji na rynku globalnym. Do osiągnięcia tego konieczne jest stworzenie odpowiedniej strategii, w której zostaną określone zasoby oraz możliwości ich wykorzystania. Współczesny rynek kapitałowy wymaga ciągłego doskonalenia, nowoczesnych narzędzi oraz niekonwencjonalnych metod działania w zakresie zarządzania. Klasyczne rozwiązania nie gwarantują rozwoju ani nie umożliwiają utrzymania się na rynku, w szczególności kreowania zysków spełniających oczekiwania właścicieli i współdziałowców. Kadra menedżerska oraz grupy zarządcze muszą ewoluować wraz z otoczeniem zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Innowacyjne podejście i otwartość na nowoczesne techniki zarządzania w znacznym stopniu zwiększają prawdopodobieństwo sukcesu. Silna konkurencja, zmiany makro- i mikroekonomiczne, zmienność popytu rynkowego oraz ogranicze-

nia sektorowe wymagają optymalnie zrównoważonego sposobu zarządzania firmą. Specjaliści zgodnie twierdzą, że jednym z kluczowych elementów jest informacja w czasie rzeczywistym, a jej brak uniemożliwia szybką reakcję i niedostateczne wykorzystanie kapitału, zwiększa również kosztochłonność procesów produkcji. Zmiany w sposobie myślenia, otwartość na nowe technologie oraz wprowadzanie zmian w sposobie zarządzania poprzez rozwój i modyfikację zarówno systemów, jak i obszarów decyzyjnych skutkują wymiernymi korzyściami. Sprostanie tym wyzwaniom jest znacznie utrudnione w przypadku braku świadomości, jaką rolę w całym systemie efektywnego zarządzania odgrywają systemy kontroli zarządczej i controllingu. Celem artykułu było wykazanie, że w zglobalizowanej gospodarce rynkowej tradycyjny system zarządzania i wykwalifikowana kadra menedżerska mogą nie sprostać wymaganiom rynkowym bez właściwych narzędzi oraz informacji możliwie najbardziej aktualnej. Informacja w czasie rzeczywistym, raportowanie bieżącego stanu procesów wewnętrznych w firmie stało się równie ważne jak informacje na temat rynku i konkurencji. Nowoczesne systemy kontroli zarządczej i controllingu wspomagają zarządzanie, co wpływa w wymierny sposób na opłacalność przedsięwzięć i rozwój firmy. Decyzje strategiczne to konsekwencje długoterminowe, dlatego w ich podejmowaniu dane w czasie teraźniejszym to priorytet, wymaga to wdrażania oraz ciągłego rozwoju systemów kontroli zarządczej i controllingu w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

## 2. Definicja i cele kontroli zarządczej

### 2.1. Kontrola zarządcza

Kontrola zarządcza to wyselekcjonowane rozwiązania organizacyjne stosowane w praktyce organizacyjnej w celu osiągnięcia określonych rezultatów, definiowana również jako system procedur, instrukcji, zasad oraz narzędzi, które wspomagają zarządzanie i pozwalają stawiać, realizować i osiągać założone cele. Kontrola zarządcza jest ściśle określona normami prawnymi i najczęściej stosowana przez jednostki sektora publicznego<sup>1</sup>. Cały proces wymaga nadzoru koordynatora, który ponosi odpowiedzialność za właściwe funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej, tzn. działań związanych z monitorowaniem właściwej realizacji celów i zarządzaniem ryzykiem. Zgodnie z treścią art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), kontrolę zarządczą stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy<sup>2</sup>. Podstawowe cele kontroli zarządczej:

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczność i efektywność działania,
- wiarygodność sprawozdań,

<sup>1</sup> J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” nr 2/2006.

<sup>2</sup> Dziennik Ustaw z 2009 r. Nr 157, poz. 1240.

- ochrona zasobów,
  - przestrzeganie zasad etycznego postępowania,
  - efektywność i skuteczność przepływu informacji,
  - skuteczne zarządzania ryzykiem.
- Zakres kontroli zarządczej obejmuje:
- analizę i ocenę pod kątem zgodności i kompletności bazy prawnej jednostki, w tym wymaganych przepisów zewnętrznych, ustaw i rozporządzeń oraz procedur wewnętrznych, między innymi instrukcji, zakresów obowiązków, upoważnień i innych dokumentów wewnętrznych regulujących działalność jednostki,
  - określenie celów i zadań jednostki,
  - identyfikację i ocenę ryzyka oraz określenie reakcji na zidentyfikowane ryzyko,
  - dokonywanie okresowych czynności sprawdzających w poszczególnych obszarach kontrolnych pod kątem zgodności działań z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, celowości i oszczędności w wydatkowaniu środków publicznych, a także terminowości, efektywności i skuteczności,
  - przeprowadzanie okresowej samooceny systemu kontroli zarządczej, w oparciu o wytyczne do samooceny określone przez Ministra Finansów.
- Procedury kontrolne:
- badanie wewnętrznych przepisów i zasad pod kątem zgodności z przepisami prawa,
  - ocena zgodności działania w poszczególnych obszarach i stanowiskach pracy z przepisami prawa oraz funkcjonującymi mechanizmami kontrolnymi,
  - ocena celowości, oszczędności i terminowości operacji gospodarczych i finansowych,
  - badanie zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
  - sprawdzanie kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych,
  - zatwierdzanie i weryfikacja operacji gospodarczych i finansowych przed i po realizacji,
  - sprawdzanie właściwego zabezpieczenia budynku i mienia ruchomego,
  - sprawdzanie i weryfikacja stanów majątkowych,
  - sprawdzanie stanowisk pracy pod kątem ryzyka zawodowego,
  - czynności sprawdzające realizowane zgodnie z ww. procedurami kontroli.
- System kontroli zarządczej w jednostce sektora publicznego zawiera następujące elementy:
1. Środowisko wewnętrzne, tj.:
    - a) przestrzegania wartości etycznych,
    - b) kompetencje zawodowe pracowników,
    - c) struktura organizacyjna odpowiadająca celom i zadaniom instytucji,
    - d) ustanowienie uprawnień osobom zarządzającym i pracownikom.
  2. Cele i zarządzanie ryzykiem w realizacji wyznaczonych zadań, takich jak:
    - a) sformułowanie misji,

- b) określanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji,
  - c) zdefiniowanie ryzyka i określenia niepożądanych zdarzeń, które mogą uniemożliwić realizację założonych celów,
  - d) określenie reakcji w przypadku wystąpienia zakładanego ryzyka.
3. Mechanizmy kontroli:
- a) dokumentowanie całego procesu kontroli zarządczej,
  - b) nadzór nad właściwą, efektywną i skuteczną realizacją,
  - c) wdrożenie kontroli przebiegu procesów finansowych i gospodarczych,
  - d) zabezpieczenie danych w systemach informatycznych<sup>3</sup>.

## 2.2. Elementy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie niebędącym JSFP

Kontrola zarządcza według pierwotnych zapisów prawnych dotyczyła wyłącznie sektora finansów publicznych i jasno określała obowiązki sprawozdawcze JSFP. Obecnie ustawa po zmianach wpisuje w zakres kontroli zarządczej wszystkie aspekty działalności z zaznaczeniem, że kontrola stanowi instrument zarządzania jednostką. Położono nacisk na zapewnienie skuteczności i efektywności podejmowanych działań. Wymaga to dokonania wyboru takiego systemu zarządczego, który najefektywniej zapewni realizację zadania publicznego i za możliwie najniższą cenę. Systemy zarządcze zakładają, że jednostka organizacyjna jest zespołem ludzi współdziałających ze sobą dla realizacji celów i misji jednostki. Misja organizacji jest deklaracją wartości, publikowaną w oficjalnych dokumentach, wyznacza kierunek działania jednostki i wskazuje na sens jej istnienia<sup>4</sup>. Założenia prawne, jak również przedstawione definicje kontroli zarządczej są zbieżne z podstawowymi założeniami zarządczymi przedsiębiorstw, które nie są jednostkami sektora finansów publicznych i funkcjonują w gospodarce rynkowej.

Działalność gospodarcza każdej firmy to głównie maksymalizacja zysków przy minimalizacji kosztów. Jest ona utrudniona w warunkach silnej konkurencyjności i nie jest możliwa do realizacji w przypadku firm, które ograniczają swoją strategię do utrzymania się na rynku poprzez stałe obniżanie kosztów oraz realizację jedynie celów krótkoterminowych. Skuteczne funkcjonowanie w długim okresie i utrzymywanie się na rynku wymaga w pierwszym etapie poniesienia dodatkowych kosztów na inwestycje, takie jak zakup i wdrożenie nowych technologii, unowocześnienie systemów informatycznych, wykształcenie kadry – nie tylko menedżerskiej. Wymienione inwestycje są bardzo kosztochłonne, a ich przeprowadzenie wymaga między innymi elastycznych finansów, biznesplanu, monitorowania oczekiwanych efektów oraz zdefiniowania okresu zwrotu poniesionych kosztów. Głównie w tych obszarach działalności gospodarczej kadra zarządzająca znalazła zastosowanie i wykorzystwała elementy kontroli zarządczej.

<sup>3</sup> Regulamin kontroli zarządczej zał. do ustawy o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r. Nr 157.

<sup>4</sup> E. Sławińska-Tomtała, *Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012.

Współczesne systemy zarządzania i kontroli muszą uwzględniać misje i cele zarządu oraz dostosować je do wymogów wewnętrznych. Kontrola zarządcza pozwala temu sprostać poprzez wykorzystanie gotowych narzędzi i procedur stworzonych na potrzeby sektora finansowego, takich jak kontrola finansowa, audyt wewnętrzny, sprawozdawczość finansowa oraz analiza występowania ryzyk. Nie mniej istotny jest obszar zewnętrzny, czyli otoczenie w ujęciu makroekonomicznym. Uwarunkowania rynkowe i powiązania międzynarodowe skutkują zwiększonym ryzykiem funkcjonowania przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa muszą być niezwykle czujne w obliczu zapowiadanego i niestety w wielu dziedzinach już widocznego kryzysu. Muszą reagować błyskawicznie, a każda chwila zwłoki może być bardzo kosztowna. Przedsiębiorstwa muszą być przygotowane na trudne sytuacje i zwiększone ryzyko. Wymaga to stanowczości, a zarazem elastyczności i skuteczności w podejmowaniu decyzji strategicznych i zarządzaniu bieżącym. Zmusza to kadrę menedżerską zarządzającą do korzystania z narzędzi i kanałów informacyjnych, jakie oferują systemy kontroli zarządczej, takich jak:

1. Identyfikacja ryzyka – monitorowanie obszarów i ich klasyfikacja z uwagi na wystąpienie ryzyka, mogące wpłynąć na realizację założonych celów. Pierwszy etap to identyfikacja potencjalnych czynników negatywnych. Dobrą praktyką jest stworzenie katalogu wszystkich zidentyfikowanych ryzyk.

2. Analiza ryzyka – zidentyfikowane na wcześniejszym etapie ryzyka należy poddać ocenie umożliwiającej określenie ich wpływu na działalność przedsiębiorstwa i realizację celów. Istnieje dużo metod oceny ryzyka. Skomplikowane metody są czasochłonne i wymagają odpowiedniej wiedzy, a niewłaściwie wykonane, nie pomogą przeciwdziałać zagrożeniom. Najważniejsze jest właściwe zdefiniowanie ryzyk akceptowanych i nieakceptowanych.

3. Reakcja na ryzyko – w przypadku ryzyk nieakceptowanych firma powinna rozpocząć działania zmierzające do minimalizowania skutków ich wystąpienia. Podstawowe sposoby reagowania to:

- tolerowanie – zwiększenie monitorowania wystąpienia,
- przeniesienie – czyli np. wykup ubezpieczeń od potencjalnych zdarzeń losowych,
- wycofanie – zaniechanie działań w obszarach narażonych na wystąpienie ryzyka,
- redukcja – działania mające na celu minimalizację możliwości faktycznego wystąpienia ryzyka.

Po realizacji danej metody niezbędna jest ocena jej skuteczności i wpływu na rzeczywisty poziom ryzyka.

Kolejny bardzo ważny obszar działalności przedsiębiorstw, w jakim zaadaptowane zostały elementy systemu kontroli zarządczej, to sprawozdawczość i kontrola finansowa. Mechanizmy kontroli finansowej umożliwiają określenie właściwości i poziomu poniesionych kosztów w realizacji założonych celów. Podstawą w kontroli finansowej jest:

- rzetelne dokumentowanie i rejestrowanie finansowych operacji gospodarczych,
- autoryzacja operacji finansowych przez zarząd lub prokurenta,
- podział obowiązków związanych z bieżącą sprawozdawczością i raportowaniem,
- wnikliwa weryfikacja operacji finansowych i gospodarczych przed i po realizacji.

Najważniejsze kryteria kontroli finansowej to: legalność, gospodarność, celowość, rzetelność. Czynności kontrolne powinny być planowane, programowane, koordynowane oraz ujmowane w sprawozdaniach i protokołach pokontrolnych. Pojęcie kontroli finansowej ma wiele cech wspólnych z innymi pojęciami zbliżonymi, np. z nadzorem, rewizją, inspekcją, weryfikacją, a zwłaszcza analizą<sup>5</sup>.

Analiza finansowa obejmuje swoim zakresem całokształt działalności przedsiębiorstwa i stanowi część analizy ekonomicznej. Ocena sytuacji majątkowo-finansowej jest źródłem informacji o stanie kapitału i sytuacji finansowej, efektywności podejmowanych działań, możliwościach rozwoju oraz potencjalnych zagrożeniach. Obejmuje następujące etapy badania kondycji finansowej:

- badanie zdolności do generowania zysku,
- badanie płynności finansowej,
- badanie bilansowe sytuacji majątkowo-finansowej,
- badanie niezależności finansowej<sup>6</sup>.

Analiza poprawnie sporządzona to istotny i wartościowy dokument, który jest wykorzystywany w procesie zarządzania i oceny wiarygodności firmy na potrzeby kontrahentów i innych instytucji finansowych. Mimo swojej wielopłaszczyznowości nie spełnia wszystkich oczekiwań komórek zarządzających, które nieustannie poszukują nowych narzędzi i źródeł informacji zwiększających skuteczność zarządzania oraz prawdopodobieństwo osiągnięcia sukcesu głównie poprzez zarządzanie informacją. Nowatorską metodą zarządzania informacją jest controlling finansowy, czyli system zespołowego sterowania rozwojem firmy poprzez przygotowanie i przekazywanie kierownictwu analiz, sprawozdań, raportów oraz nadzorowanie realizacji zadań.

### 3. Rola controllingu w realizacji podstawowych zadań firmy

#### 3.1. Controlling finansowy

Efektywne zarządzanie to świadome korzystanie z nowoczesnych instrumentów controllingu w zakresie informacji, organizacji i decyzji. Wśród kadry menedżerskiej panuje pogląd, że nie ma skutecznego zarządzania bez nowoczesnego myślenia w kategoriach celów, przyszłości, klienta, ograniczeń i odpowiedzialności. Control-

<sup>5</sup> <http://biznes.pwn.pl/haslo/3925383/kontrola-finansowa.html> (pobranie: 20.03.2013).

<sup>6</sup> E. Helfert, *Techniki analizy finansowej*, Polskie Wyd. Ekonomiczne, Warszawa 2003.

ling to narzędzie wzmacniające sprawność funkcjonowania przedsiębiorstw, zwiększające przewagę konkurencyjną. Pełni funkcję kontrolną polegającą na ocenie wyników i porównaniu ich z założonymi celami, porównuje osiągnięcia do założeń i je ocenia. Kontrolowanie podzielono na trzy etapy:

- przygotowanie tabeli wskaźników do oceny efektywności,
- analizę wskaźnikową osiągniętych wyników,
- analizę porównawczą osiągniętych wyników z miernikami.

Wielozadaniowość controllingu wyodrębniła dwa podstawowe systemy:

- controlling strategiczny to planowanie strategiczne, które ma zapewnić osiągnięcie oczekiwanych wyników w długim okresie,
- controlling operacyjny, którego istotnym elementem jest controlling finansowy, to system sterowania wynikami finansowymi w krótkim okresie, realizujący cele bieżące dotyczące generowania zysku z wykorzystaniem narzędzi dostarczonych przez controlling strategiczny.

Controlling finansowy definiuje różnice pomiędzy wynikiem finansowym osiągniętym a wynikiem pożądanym. Odpowiada za planowanie, analizę i ocenę podjętych decyzji inwestycyjnych przedsiębiorstwa głównie poprzez:

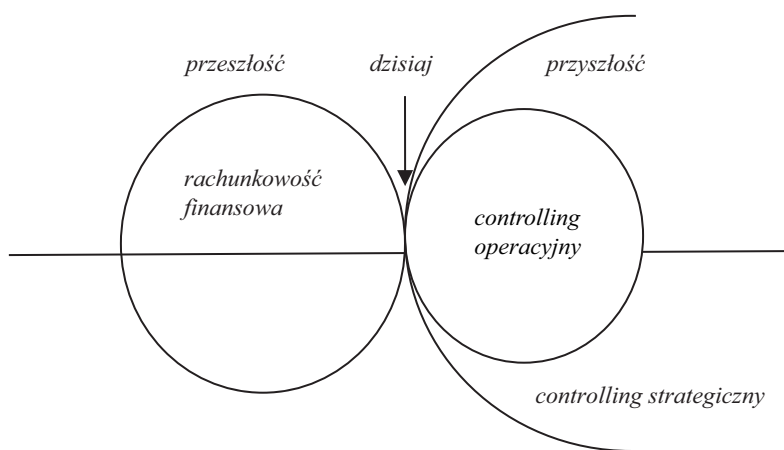
- planowanie i budżetowanie strategii dotyczących planowanych inwestycji,
- analizę i wycenę projektów inwestycyjnych,
- prowadzenie ocen decyzji inwestycyjnych,
- tworzenie i analizę wskaźników finansowych,
- zarządzanie majątkiem materialnym i niematerialnym,
- opracowywanie i przestrzeganie założeń windykacyjnych,
- zarządzanie zapasami,
- zarządzanie majątkiem obrotowym,
- opracowywanie założeń polityki zaciągania zobowiązań,
- bieżącą kontrolę rotacji aktywów.

Controlling finansowy nie spełniałby swoich zadań bez możliwości korzystania z systemów informatycznych oraz danych opracowanych przez komórki sprawozdawcze i rachunkowość finansową. Dane w sprawozdawczości finansowej dotyczą przeszłości, jednak są istotne, ponieważ wpływają na przyszłe zdarzenia gospodarcze. Jest to system informacyjny funkcjonujący w firmie w zakresie planowania i kontroli. Zajmuje się identyfikowaniem tzw. wąskich gardeł, czyli najbardziej wrażliwych obszarów działalności przedsiębiorstwa, które stwarzają problemy do natychmiastowego rozwiązania aby planowane wyniki mogły być osiągnięte<sup>7</sup>. Należy pamiętać, że mimo wielu podobieństw controlling finansowy to nie rachunkowość finansowa, controlling to sterowanie i zarządzanie, natomiast rachunkowość to sprawozdawczość informacyjna. System controllingu nie skupia się jedynie na kontrolowaniu, lecz również na zapobieganiu występowaniu odchyleń.

---

<sup>7</sup> A. Blazek, A. Deyhle, *Controlling finansowy*, Wyd. ODITK, Gdańsk 1993.

Wdrożenie sprawnego systemu controllingu wymaga precyzyjnego określenia relacji między kadrami kierowniczą a zorganizowanymi zespołami zadaniowymi, wmontowanymi w ramową strukturę organizacyjną. Między controllingiem a rachunkowością nie występują jedynie różnice dotyczące czasu czy sposobu przedstawiania wyników. Rachunkowość ma na celu określenie zysku w wyrażeniu pieniężnym. Controlling natomiast umożliwia sterowanie zyskiem zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Skupia się na odnajdywaniu odchyleń, występujących w rzeczywistości, od założonego planu, w celu ich korygowania<sup>8</sup>. Różnicę między controllingiem a rachunkowością przedstawia rys. 1.



**Rys. 1.** Różnica między controllingiem a rachunkowością

Źródło: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.

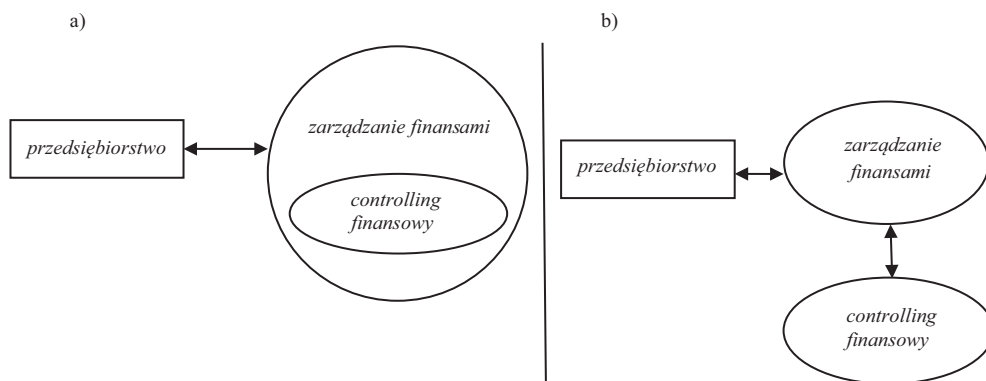
Ze względu na występujące różnice pomiędzy rachunkowością a controllingiem błędne jest utożsamianie controllingu finansowego z zarządzaniem finansami. Controlling finansowy może być instrumentem zarządzania finansami, ale nie funkcjonować samodzielnie, tylko jako jeden z elementów systemu zarządzania finansami i wówczas bezpośrednio wpływać na działalność przedsiębiorstwa. Może również funkcjonować jako osobny system, który ma na celu wspomaganie zarządzania finansami, a dopiero w dalszej kolejności oddziaływanie na procesy zachodzące w przedsiębiorstwie<sup>9</sup>. Zarządzanie finansami jest procesem samoistnym i występuje w każdym przedsiębiorstwie, natomiast controlling finansowy nie jest obowiązkowy, a jego wdrożenie jest zależne od potrzeb kierownictwa i strategii przedsiębior-

<sup>8</sup> „Finansowy Kwartalnik Internetowy, e-Finanse” 2010, nr 1.

<sup>9</sup> E. Nowak (red.), *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2004.



stwa. Relację między zarządzaniem finansami a controllingiem finansowym przedstawia rys. 2.



**Rys. 2.** Relację między zarządzaniem finansami a controllingiem finansowym

Źródło: E. Nowak (red.), *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2004.

Controlling finansowy kreuje obraz sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa w czasie przyszłym, tworząc okresowe plany budżetów, bilansując koszty realizacji inwestycji przedsiębiorstwa oraz wskazując stany nierównowagi kosztowo-przychodowej. Controlling poszukuje i proponuje optymalne rozwiązania, co nie jest równoznaczne z ich wdrożeniem. Decyzja o realizacji oraz zarządzaniu proponowanymi rozwiązaniami należy do zarządu. Controlling jako nowatorski system zarządzania niejednokrotnie kwestionuje dotychczasowe metody podejmowania decyzji operacyjnych czy strategicznych, co bywa negatywnie odbierane nie tylko przez kierownictwo, ale również przez zarząd.

#### 4. Podsumowanie

Przedsiębiorstwa, które zdecydują o wdrożeniu elementów systemu kontroli zarządczej lub controllingu finansowego jako podsystemu zarządzania, muszą zacząć od szczegółowej analizy tematu i precyzyjnego określenia strategii, zdefiniowania i zrozumienia celów przy szczególnym uwzględnieniu obowiązujących standardów. Kryteria działania powinny określać uporządkowany zbiór wskazówek, wzorców, odrębny dla poszczególnych obszarów działalności oraz jasne wytyczne służące do bieżącej, okresowej oceny funkcjonowania całego systemu. Niezbędne jest opracowanie odpowiednich kwestionariuszy, formularzy i ankiet, które po wypełnieniu przez kierowników, pracowników i klientów będą stanowić bazę do dalszych działań wdrożeniowych i kontrolnych dotyczących funkcji nowego sposobu zarządzania. Kolejne kryterium to identyfikacja ryzyka, stanowiącego zagrożenie dla realizacji celów. Prawidłowa realizacja zadań nie jest możliwa bez wyodrębnienia w struktu-

rze organizacyjnej komórki kontroli zarządczej i controllingu oraz bez wyposażenia jej w odpowiednie narzędzia i sprawny system informatyczny. Strukturalnie powstała komórka powinna być umiejscowiona w pionie dyrektora. Wdrożenia i utrzymanie systemu zarządzania opartego na elementach kontroli zarządczej i controllingu to skomplikowany i długotrwały proces, którego powodzenie zależy od wielu czynników. Właściwie wdrożony i poprawnie funkcjonujący umożliwi kadrze menedżerskiej i poszczególnym jednostkom zarządzającym trafne i szybkie podejmowanie decyzji, jak również identyfikowanie i ograniczanie zagrożeń, co zdecydowane poprawia komfort podejmowania decyzji na wszystkich płaszczyznach. Według literatury tematu w przedsiębiorstwach, gdzie taki system controllingu został wdrożony i funkcjonuje, na informację się nie czeka, to informacja oczekuje na zainteresowanie ze strony kadry kierowniczej i zarządu.

## Literatura

- Blazek A., Deyhle A., *Controlling finansowy*, Wyd. ODiTK, Gdańsk 1993.
- Dziennik Ustaw z 2009 r. Nr 157, poz. 1240.
- „Finansowy Kwartalnik Internetowy, e-Finanse”, 2010, nr 1.
- Helfert E., *Techniki analizy finansowej*, Polskie Wyd. Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- <http://biznes.pwn.pl/haslo/3925383/kontrola-finansowa.html> (pobranie 20.03.2013).
- Nowak E. (red.), *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2004
- Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 2.
- Regulamin kontroli zarządczej zał. do ustawy o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r. nr 157.
- Sławińska-Tomtała E., *Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012.

## COMPONENTS OF MANAGEMENT CONTROL AND FINANCIAL CONTROL SYSTEMS IN THE ENTERPRISE MANAGEMENT PROCESS

**Summary:** In the era of globalization and market economy, enterprises have to operate in an environment of extremely tough competition and new technologies. This requires from them to use efficient and flexible management methods and to adapt to the dynamically changing circumstances. The main objective of an enterprise is to maximize its value while reducing costs. Management and financial control systems enable the identification and elimination of unnecessary expenses and serve as helpful tools in taking actions under a long-term strategy. They can be used not only to detect irregularities and make recommendations leading to their removal. The overriding aim of such systems is to make an enterprise more efficient and to support initiation of changes in existing procedures and structures in order to enable the implementation of set objectives.

**Keywords:** strategic decisions, management and control, reporting, controlling, internal audit.