

CZYM JEST KONTROLA WEWNĘTRZNA WE WSPÓŁCZESNEJ ORGANIZACJI

W artykule rozpatrzono treść pojęcia sterowania i kontroli wewnętrznej. Zostały przytoczone i uzasadnione podstawowe funkcje i rodzaje kontroli wewnętrznej. Ujawniono kontrolę wewnętrzną jako system oraz wymieniono podstawowe elementy tego systemu.

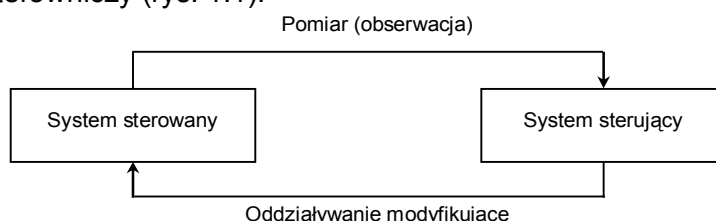
Wprowadzenie

Kontrola jest stara jak świat. Była, jest i będzie. Musi być, ponieważ przenika ona każde ludzkie działanie, choć niejednokrotnie człowiek nie zdaje sobie sprawy z jej istnienia. Wygląda nawet na to, że we współczesnym świecie kontrola będzie odgrywać coraz większą rolę. I to nie tylko w sterowaniu przedsiębiorstwami, ale i całymi społeczeństwami. Mogą się zmieniać formy i sposoby jej realizacji, ale treść pozostanie ta sama.

1. O naturze sterowania i kontroli

Znaczenie kontroli wewnętrznej dla dobrego funkcjonowania jakiejkolwiek jednostki zostało uzasadnione już przez starożytnych myślicieli, takich jak Platon (427-347 p.n.e.) w jego pracy "Państwo" oraz Arystoteles (384-322 p.n.e.) – "Polityka". Zasada przeprowadzania systematycznej kontroli spotykana jest w ustroju tych państw, które stały na wyższym poziomie politycznym i kulturalnym. Na przykład, w Sparcie na mocy praw Likurga (IX w. p.n.e.), prawodawcy Sparty i twórcy jej społeczno-politycznego ustroju, skarb państwa był poddany zarządowi gerontów (członków Rady Starców), zaś piecza nad skarbem, w tym i kontrola działalności gerontów, była powierzana ephorom (zarządcom administracyjnym). W Rzymie za czasów republiki wszystkie organy władz państwowych, rozporządzające funduszami państwowymi, były odpowiedzialne przed senatem. W epoce konsulów organami kontroli byli cenzorowie (wybieralni urzędnicy, których zadaniem było przeprowadzanie cenzusu, czyli kontroli składu senatu, oraz czuwanie nad postępowaniem i moralnością obywateli)¹.

Jednak, zanim przejdziemy do wyjaśnienia treści kontroli, musimy najpierw zrozumieć co w ogóle z siebie przedstawia sterowanie. M. Dobija² (2002) na podstawie opracowania pracy M. Mazura "Cybernetyka i charakter"³ stwierdza, że sterowanie jest to oddziaływanie systemu sterującego prowadzące do określonych zmian w systemie sterowanym. System sterowany i system sterujący połączone są sprzężeniem i wspólnie tworzą obwód sterowniczy (rys. 1.1).



Rys. 1.1. Struktura obwodu sterowniczego

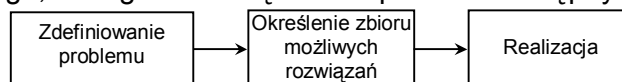
Źródło: M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Wydanie drugie, PWN, Warszawa 2002, s. 48

¹ Stanisław Kałużny, *Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka* // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2008, s. 15

² M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Wydanie drugie, PWN, Warszawa 2002, s. 47-49

³ M. Mazur, *Cybernetyka i charakter*, PIW, Warszawa 1976.

System sterujący w pewny sposób oddziałuje na system sterowany. W związku z tym stan systemu sterowanego zmienia się. A więc sterowanie jest to rozwiązywanie problemu decyzyjnego, którego strukturę można podać w następujący sposób (rys. 1.2).



Rys. 1.2. Struktura problemu decyzyjnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Dobija, Rachunkowość zarządcza i controlling. Wydanie drugie, PWN, Warszawa 2002, s. 47

M. Dobija zaznacza, że istotą problemu decyzyjnego jest przeprowadzenie (transformacja) systemu ze stanu istniejącego w stan zamierzony (postulowany). Zdefiniowanie problemu, czyli określenie zamierzonego stanu systemu, jest niezwykle ważne, bo przesądza o poprawności punktu wyjścia. Większość operacji dotyczących rozwiązywania problemu decyzyjnego zależy od tej fazy. Brak jasnego precyzyjnego określenia zamierzenia może spowodować ponoszenie nieefektywnych wysiłków związanych ze zbieraniem informacji o różnych możliwościach i wyborem rozwiązania, które okaże się nie dostosowane do sformułowanego problemu. Ponieważ niewłaściwe sformułowanie problemu prowadzi do strat czasu i środków, zarządzający (stawiający problem decyzyjny) nie powinien pracować w zbytnim pośpiechu, powinien rozpatrywać różne aspekty zagadnienia, świadomie pozostając na etapie definiowania problemu.

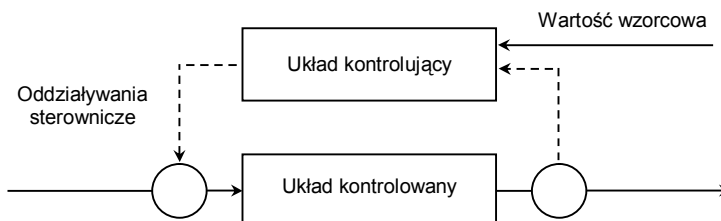
Na etapie określenia zbioru możliwych rozwiązań, czyli wskazania dróg prowadzących do osiągnięcia celu, w pełni może się ujawnić inwencja i siła twórcza zespołu rozwiązującego problem decyzyjny. Ten etap wiąże się z gromadzeniem odpowiednich informacji będących podstawą wyboru optymalnego rozwiązania. Można tutaj wyróżnić stałe elementy, jak: formułowanie alternatywnych rozwiązań, gromadzenie informacji niezbędnych do oceny proponowanych rozwiązań oraz wybór sposobu rozwiązania problemu.

Etap realizacji, czyli dokonanie postulowanej zmiany wybranym sposobem przy zastosowaniu konkretnych środków realizacji, wyróżnia się tym, że w nim następuje przejście z fazy informacyjnej do fazy energo-informacyjnej, czyli użycia konkretnych środków w celu urzeczywistnienia przejścia systemu do stanu postulowanego. Rodzaje środków oraz określone sposoby postępowania zostały wskazane na etapie określenia zbioru możliwych rozwiązań, zaś na etapie realizacji środki muszą być w dyspozycji, w gotowości do użycia. Środki w postaci siły roboczej (pracowników-wykonawców) i pracy uprzedmiotowionej (urządzenia, materiały, media energetyczne) mogą stawiać opór, często nieprzewidziany, stąd też realizacja wymaga stałej uwagi i dopiero jej zakończenie oznacza rozwiązanie problemu decyzyjnego (M. Dobija, 2002).

W sterowaniu zatem występuje określenie zmian, jakie należy spowodować w systemie sterowanym (postulowanie), wybór sposobu spowodowania tych zmian (optymalizacja) oraz zastosowanie środków wywołujących zmiany (realizacja)⁴.

Szczególnym przypadkiem sterowania jest system kontroli, w którym żądany stan systemu sterowanego uzyskuje się przez stabilizację jednej lub kilku wielkości charakteryzujących stan systemu sterowanego. Zatem w stosunku do struktury obwodu sterowania w strukturze obwodu systemu kontroli wyodrębnia się dodatkowo wartość pożądana (wzorcowa) wielkości kontrolowanej (rys. 1.3).

⁴ M. Dobija, Rachunkowość zarządcza i controlling. Wydanie drugie, PWN, Warszawa 2002, s. 48



Rys. 1.3. Struktura obwodu systemu kontroli

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Wydanie drugie, PWN, Warszawa 2002, s. 49

Układ kontrolujący regulując układ kontrolowany dokonuje porównania wyników układu kontrolowanego z wartością wzorcową (na przykład, technolog sprawdza odpowiedność wytworzonego produktu zakładanemu wzorcowi). W przypadku ujawnienia odchyleń, układ kontrolujący musi od razu podjąć oddziaływanie sterownicze, w wyniku czego będą przeprowadzone działania korygujące co doprowadzi do prawidłowego działania układu kontrolowanego.

Popatrzmy jak to działa w życiu przedsiębiorstwa. Na przykład główny księgowy, który występuje w roli układu kontrolującego, biorąc do podpisania fakturę VAT (układ kontrolowany) sprawdza odpowiedność i prawidłowość zawartej w niej informacji (czyli dokonuje porównania układu kontrolowanego ze wzorcem). Jeżeli wszystko zgadza się główny księgowy stawia swój podpis, co świadczy o tym, że układ kontrolowany całkiem odpowiada wzorcu i działa poprawnie.

2. Kontrola wewnętrzna: definicja i treść

W literaturze przedmiotu występują różnorodne definicje kontroli wewnętrznej. Etymologicznie słowo "kontrola" pochodzi z dwóch głównych źródeł, a mianowicie z tradycji francuskiej oraz brytyjskiej. We Francji i na całym kontynencie europejskim pojęcie "kontrola" wywodzi się z wyrazów "contra" (przeciw) oraz "role" (rola). Pierwotnie ten termin oznaczał czynności, które polegały na ocenie prawidłowości aktów prawnych. Jednak w miarę upływu czasu pojęcie oraz zakres kontroli uległy znacznemu rozszerzeniu i pogłębieniu. Natomiast w tradycji brytyjskiej termin "kontrola" jest równoznaczny z pojęciem władzy. "Kontrolowanie" oznacza tu "sprawowanie władzy politycznej" (czyli administrowanie)⁵.

Wybrane definicje kontroli wewnętrznej przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Wybrane definicje kontroli wewnętrznej

Autor lub instytucja	Definicja	Źródło
1	2	3
COSO	Kontrola wewnętrzna to proces kontrolny realizowany przez zarząd przedsiębiorstwa, kadrę zarządzającą i pozostałych pracowników w celu umożliwienia uzyskania efektywności i wydajności operacyjnej, wiarygodności sprawozdań finansowych oraz zgodności z przepisami prawa i innymi regulacjami	Raport COSO wydany w 1992 roku przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (ang. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission – COSO) raport pt. Kontrola wewnętrzna – Zintegrowana Koncepcja Ramowa

⁵ W. Lang, *Struktura kontroli organów państwowych PRL*, Książka i Wiedza, Kraków 1963, s. 38.

Przedłużenie tabeli

1	2	3
INTOSAI	Kontrola wewnętrzna to środki funkcjonalne, za pośrednictwem których kierownictwo jednostki zdobywa pewność ze źródeł wewnętrznych, że procesy, za które ono odpowiada, przebiegają w sposób minimalizujący prawdopodobieństwo wystąpienia oszustwa, błędu czy nieekonomicznych lub nieskutecznych praktyk	INTOSAI 2000 Standardy kontroli, NIK, Warszawa, s. 74
B.R. Kuc	Kontrola wewnętrzna w organizacji jest więcej niż procesem. Jest zorganizowanym systemem, w którym uczestniczą pracownicy i kierownictwo jednostki wspomagani nowoczesnym sprzętem organizacyjno-technicznym	B.R. Kuc, Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka. Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 83
Cz. Paczuła	Kontrola wewnętrzna jest rozumiana jako odpowiednio zaprojektowane i funkcjonujące działania, pozwalające jednostce osiągać racjonalny i sprawny przebieg operacji gospodarczych, prawdziwe informacje finansowe o nich, zgodność tych operacji z prawem i polityką jednostki	Cz. Paczuła, Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą Difin, Warszawa 1998, s. 14
M. Klimas	Kontrola wewnętrzna stanowi element składowy organizacji i zarządzania daną jednostką – może być objęty nią całokształt jej działalności, a więc związane z tą działalnością wszystkie problemy ekonomiczne, techniczne, finansowo-księgowe, prawno-organizacyjne itd.	M. Klimas, Podręczna encyklopedia rachunkowości, Potttext, Warszawa 1997, s. 249
K. Winiarska	Kontrola wewnętrzna powinna być sprawnie działającym systemem złożonym z organizacji, metod i procedur każdej dziedziny działalności jednostki w celu zapewnienia jej funkcjonowania	K. Winiarska, Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego, Difin, Warszawa 2005, s. 83
В.А. Привезенцев	Kontrola wewnętrzna zorganizowana jest przez zarząd przedsiębiorstwa w celu przeprowadzania kontroli podporządkowanych jednostek oraz zabezpiecza funkcjonowanie i zarządzanie jednostką gospodarczą	Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с., с. 25
М.Д. Корінько	Kontrola wewnętrzna jest systemem działań, wyznaczonych przez zarząd oraz realizowanych w przedsiębiorstwie w celu najefektywniejszego wykonywania przez wszystkich pracowników swych obowiązków w kwestii realizacji operacji gospodarczych. Kontrola wewnętrzna wyznacza zgodność z prawem tych operacji oraz ich ekonomiczną efektywność dla danej jednostki	Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: Моногр. – К.: ДП "Ін форм.-аналіт. Агентство", 2007. – 429 с., с. 53

Представлене вище визначення вказують на тісні зв'язки контролю внутрішнього з управлінням. Контроль внутрішній має певне значення при управлінні партисипативним, де відбувається делегування повноважень прийнятих рішень на нижчі щаблі

zarządzania. Proces kontrolny w tych warunkach pozwala kierownikom monitorować postępy w pracy pracowników niższych szczebli, bez ograniczania ich pomysłowości i ingerowania w jej przebieg. Zmienia się więc oblicze kontroli z narzędzia rozliczającego danego pracownika na narzędzie sterujące jego poczynaniami (B. Nadolna, s. 273)⁶. W tych okolicznościach szczególnego znaczenia nabiera samokontrola.

Istota kontroli zawsze sprowadza się do czynności ustalania stanu istniejącego, porównywania go z odpowiednimi wzorcami, dokonywania oceny i formułowania wniosków pokontrolnych, czyli inaczej jest to działanie polegające na badaniu istniejącego stanu rzeczy, zestawianiu faktów z tym, co być powinno, i wyciąganiu wniosków. Tak więc, punktem wyjścia do określenia pojęcia kontroli wewnętrznej są dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej: wyznaczenia oraz wykonania.

W świecie istnieje dużo różnych instytucji zajmujących się pytaniem kontroli wewnętrznej. Jedną z takich instytucji jest Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, która opracowała i wydała pracę pod tytułem "Internal control – integrated framework". Właśnie w tym opracowaniu została przytoczona najbardziej szeroka i użyteczna definicja kontroli wewnętrznej, którą podajemy niżej.

Kontrola wewnętrzna to proces, w którym rada nadzorcza, zarząd i/lub pozostały personel uzyskują dostateczną pewność, że postawione cele będą osiąmane; system kontroli wewnętrznej zawiera dziewięć wzajemnie powiązanych składników, przy czym integralność, wartości etyczne i kompetencje oraz środowisko kontroli stanowią fundament dla pozostałych składników, którymi są: ustanawianie celów, ocena ryzyka, systemy informacyjne, procedury kontrolne, komunikacja, zarządzanie zmianą i monitorowanie.

Podzielmy tą definicję na części składowe i porozważajmy o każdej z nich odrębnie. Ale najpierw musimy zrozumieć, że ta definicja odbija pewne zasadnicze koncepcje:

- kontrola wewnętrzna jest procesem;
- kontrola wewnętrzna wykonywana jest przez ludzi;
- kontrola wewnętrzna nie może uzyskać więcej niż dostateczną pewność;
- kontrola wewnętrzna dąży do osiągnięcia celów jednostki we wszystkich obszarach, nie tylko w sprawozdaniu finansowym;
- kontrola wewnętrzna składa się z powiązanych składników.

Taka definicja daje możliwość ukierunkowania kontroli wewnętrznej, dzięki czemu jej wykonawcy mogą skupiać się, na przykład, na kontroli sprawozdania finansowego, lub narzędziach do zarządzania, które są zgodne z prawem i przepisami.

Cele kontroli wewnętrznej można podzielić na trzy kategorie:

- 1) cele działania – powiązane są z efektywnym zużyciem bogactw jednostki;
- 2) cele sprawozdania finansowe – powiązane są z przygotowywaniem sprawozdań finansowych;
- 3) cele zgody – powiązane są ze zgodą działania jednostki z odpowiednimi regułami i przepisami.

Teraz kiedy wymieniliśmy zasadnicze koncepcje danej definicji oraz wstanowiliśmy podstawowe cele kontroli wewnętrznej należy zwrócić uwagę na czynnik ludzki w kontroli wewnętrznej. Kontrola wewnętrzna jest dokonywana przez ludzi, które pracują w danej jednostce, przez to co oni robią i co mówią. Ludzie ustalają cele jednostki i zakładają na odpowiednich miejscach mechanizmy kontroli, które dają możliwość zobaczyć czy konkretny cel jest osiągnięty.

⁶ Bożena Nadolna, System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 271-282

W podobny sposób, kontrola wewnętrzna wywiera wpływ na działalność ludzi. Kontrola wewnętrzna uznaje, że ludzie nie zawsze wszystko rozumieją, zawiadamiają, albo doskonale przedstawiają. Każda poszczególna osoba nadaje miejscu pracy wyjątkowe tło i zdolności techniczne, oraz ma różne własne zapotrzebowania i pierwszeństwa.

Stan faktyczny okazuje wpływ na kontrolę wewnętrzną, oraz znajduje się pod jej wpływem. Ludzie muszą znać swoje obowiązki i kompetencje. Dlatego, wyraźne i bliskie połączenie wymaga istnienia związków między ludzkimi obowiązkami – oraz sposobami ich wykonywania – a celami jednostki.

Ważnym elementem kontroli wewnętrznej jest rada nadzorcza. Wogóle do członków organizacji można zaliczyć radę nadzorczą, zarząd i pozostały personel. Ponieważ dyrektorzy mogą być postrzegani jako ci, którzy z reguły dopuszczają się przeoczeń, rada, jako podmiot zewnętrzny spoza integralności, udziela wskazówek oraz ulepsza pewne operacje oraz strategię.

Zwróćmy uwagę na to, że kontrola wewnętrzna, nie ważnie jak dobrze zaprojektowana i przeprowadzona, może jedynie dostarczyć uzasadnionego zapewnienia, że cele jednostki zostaną osiągnięte. To związane z tym, że na prawdopodobieństwo osiągnięcia celu mają wpływ ograniczenia będące elementem wszystkich systemów kontrolnych. Chodzi tu o elementy rzeczywistości, takie jak możliwość wystąpienia załamania systemu z powodu ludzkiej pomyłki jak na przykład zwykły błąd albo niepoprawny osąd sytuacji, podstęp przy kontroli w wyniku zmywy oraz zdolność zarządu do lekceważenia systemu kontroli wewnętrznej. Co więcej, ci którzy rozważają kontrolę muszą także rozważyć względne koszty oraz korzyści, a także to jak postąpiłaby w danej sytuacji osoba rozsądna.

Teraz przejdźmy do składników systemu kontroli wewnętrznej. System kontroli wewnętrznej zawiera dziewięć wzajemnie powiązanych składników. Każdy z nich jest krytyczny i, żeby kontrola wewnętrzna była skuteczna, oni wszystkie muszą występować. Chociaż muszą być spełnione dziewięć kryterium, ale to nie znaczy, że każdy składnik w różnych jednostkach powinien działać tak samo, czy nawet na tym samym poziomie. Pomiedzy składnikami mogą wystąpić różne związki.

Do składników zaliczamy:

- Integralność, wartości etyczne i kompetencje. Kontrola wewnętrzna jest efektywną za umowy istnienia integralności i kompetencji ludzi, którzy rozwijają, zarządzają i monitorują kontroli. Integralność musi być wspierana przez etyczne wartości, i musi rozpoczynać się z dyrektora naczelnego oraz starszego kierownictwa i przenikać organizację.

- Środowisko kontroli. Czynniki w kontrolowanym środowisku są filozofia kierownictwa i styl działania. To wyznacza kompetencję i odpowiedzialność oraz organizuje i rozwija ludzi. Tylko w dobrze zorganizowanym środowisku może efektywnie działać system kontroli. Na przedsiębiorstwie i uwaga i kierownictwo zapewnione są przez radę nadzorczą.

- Ustanawianie celów. Cele muszą być ustanawiane na poziomie jednostki i łączyć się z celami ustawionymi na funkcjonalnym poziomie lub poziomie całej jednostki. Te ustanawiane cele zaopatrują zadania organizacji (jednostki), a strategię – kierunki ich realizacji. Cele i strategię muszą być jasnie przedstawione oraz osiągalne. W przeciwnym przypadku trafiają się załamania kontroli.

- Ocena ryzyka. Każda jednostka działa na własne ryzyko, które ma zewnętrzne i wewnętrzne źródła. Będąc w kontroli, ryzyko potencjalnie oddziałuje na osiągnięcie celów jednostki, dlatego musi być rozpoznane, zanalizowane i opanowane.

– Systemy informacyjne. Kierownictwo na wszystkich poziomach musi mieć odpowiednią i we właściwym czasie informację jak o wewnętrznych czynnościach, tak i o zewnętrznych czynnikach.

– Procedury kontrolne. Procedury kontrolowane muszą być ustalane przez organizację i we wszystkich funkcjach. One włączają szeroką różnorodność czynności, między innymi uznanie, upoważnienie, sprawdzenie, uzgodnienie i przegląd wykonania działania.

– Komunikacja. Efektywna komunikacja musi istnieć – na dole, w poprzek, i na górze jednostki – jak ona istnieje między jednostką i zewnętrznym otoczeniem. Wymiana informacji – jak i środowisko, które sprzyja otwartej dyskusji o wynikach, kwestiach i przedsiębiorstwie – jest rzeczą istotną. Dlatego warunkiem efektywnej działalności jest efektywna komunikacja.

– Zarządzanie zmianą. Rzeczywistość jest nieco ekonomiczna, przemysłowa, regulowana i operująca zmianami środowiska, na skutek czego jednostki rozwijają się – to powoduje powstanie nowych ryzyk i możliwości. Mechanizmy w jednostce muszą być zawsze gotowe do użycia, aby identyfikować, komunikować, oceniać i efektywnie reagować na zmiany we właściwym czasie.

– Monitorowanie. System musi być cały czas monitorowany sprawdzając aktualność instrumentów kontroli oraz ich adekwatność. Monitorowanie obejmuje wykonywanie rutynowych procedur jak również reagowanie na kwestie wskazywane przez audytorów, regulatorów i inne strony.

3. Funkcje kontroli wewnętrznej

W gospodarce centralnie planowanej kontrola wewnętrzna służyła wyłącznie temu, by wskazywać winnych i wyciągać konsekwencje personalnych. Jej efektem nie były zmiany systemowe. Dziś rola, znaczenie, zadania i funkcje kontroli wewnętrznej wyglądają już inaczej. Anna Grzesiak zaznacza, że współczesna kontrola charakteryzuje się odejściem od całościowego badania przedsiębiorstwa na rzecz wychwycenia kwestii przesądzających o efektywności i perspektywach rozwoju firmy⁷.

Kontrola wewnętrzna ma podstawowe znaczenie w nowoczesnym systemie zarządzania przedsiębiorstwem oraz efektywnym osiąganiu jego zadań i celów strategicznych. Słabe kontrole wewnętrzne zawsze prowadzą do wystąpienia niepożądanych zjawisk, nadużyć i tym samym narażają jednostkę na straty. Dlatego w procesach zarządzania kontrola wewnętrzna powinna spełniać następujące funkcje⁸:

– sygnalizacyjną, zwaną również informacyjną, przez systematyczne i na bieżąco dostarczanie właścicielom czy menedżerom informacji oraz danych niezbędnych do korekty uprzednio wydanych decyzji, jak również podejmowanie nowych decyzji (bezzwłoczne zawiadamianie o stwierdzonych naruszeniach prawa, zaniedbaniach, nieprawidłowościach, nadużyciach, odchyleniach i zagrożeniach); jej celem jest uzyskanie informacji o osiągniętych wielkościach rzeczywistych;

– korygującą, zwaną także ochronną, polegającą na korygowaniu ustaleń negatywnych w stosunku do stanów pożądanых. Porównuje wartości rzeczywiste z planowanymi i określa poziom odchylenia;

– inspirującą, zwaną również pobudzającą albo kreatywną, która poprzez nakazy i zakazy, a czasem pochwały czy wyróżnienia oddziałuje pobudzająco i inspiruje do pozytywnych zachowań i działań służących podnoszeniu sprawności funkcjonowania firmy;

⁷ Anna Grzesiak, Problemy współczesnego zarządzania. / Pod. red. Andrzeja Matczewskiego. Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2001. Zeszyt 3. – s. 152.

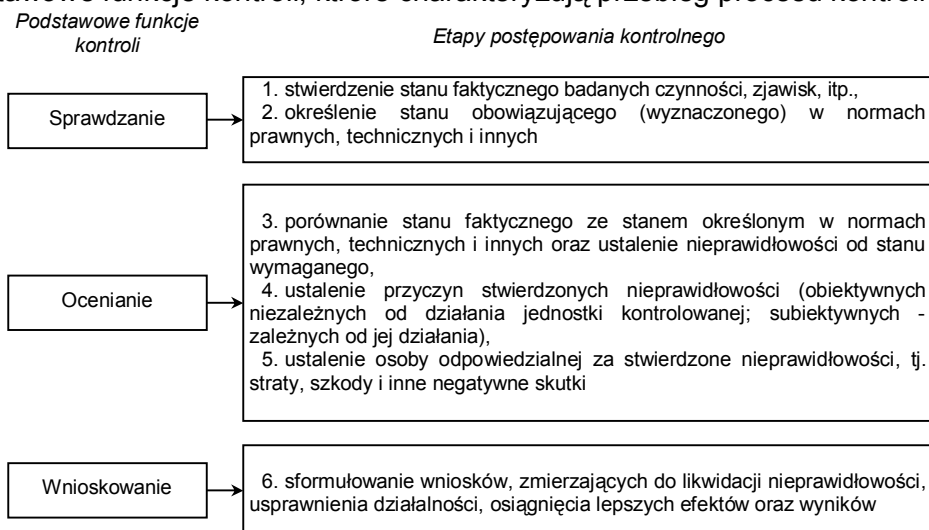
⁸ Stanisław Kałużny, Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne – Warszawa, 2008. – s. 32-34

– profilaktyczną zwaną też prewencyjną, istnienie kontroli w organizacji ma wpływ na zachowanie się ludzi, zwłaszcza tych, którzy są odpowiedzialni za określone obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Kontrola zapobiega niekorzystnym zjawiskom w działalności oraz oddziałuje na prawidłowość zachowań w przyszłości;

– instruktażową, zwaną też i doradczą, przez wskazywanie kierunków prawidłowego działania, udzielanie wyjaśnień, instruowanie osób kontrolowanych, a ponadto wskazywanie i określanie sposobów oraz środków prawidłowego działania, umożliwiających szybką likwidację zachowań nieprawidłowych, stwierdzonych w toku kontroli;

– dydaktyczno-wychowawczą, poprzez stosowanie określonych procedur, metod dydaktycznych i wychowawczych, obiektywnych ocen osób kontrolowanych oraz egzekwowanie zaleceń pokontrolnych.

Wychodząc z podanych wyżej funkcji kontroli można uogólnić ich w trzy podstawowe funkcje kontroli, które charakteryzują przebieg procesu kontroli (rys. 1.4).



Rys. 1.4. Podstawowe funkcje kontroli na tle przebiegu procesu kontroli

Źródło: *opracowanie własne*

Przede wszystkim należy wskazać na fakt, że kontrola wewnętrzna powinna stanowić pewien przemyślany i dobrze zorganizowany system działania, który integralnie jest związany z zarządzaniem. Kontrola wewnętrzna powinna być swego rodzaju systemem wczesnego ostrzegania błędów, pierwszym własnym sygnalizatorem zagrożeń, mechanizmem samoobrony jednostki, skutecznym oraz praktycznym instrumentem doskonalenia całokształtu działalności firmy.

4. Kryteria i weryfikacje kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna jest pojęciem bardzo szerokim. Ona obejmuje swym zasięgiem wiele określeń oraz różne rodzaje i formy. Klasyfikacja kontroli wewnętrzna jest powiązana z pewnymi odróżniającymi ją cechami ze względu na przedmiot i podmiot kontroli, metody i techniki jej przeprowadzania, stosowane procedury, czas wykonywania kontroli, zakres i miejsce badań kontrolnych. Lecz zwróćmy uwagę, że chodzi tu o kryteria klasyfikacji rodzajów kontroli, a nie o kryteria, według których jest prowadzone ocenianie i sprawdzanie w ramach działalności kontrolerskiej.

Według podanej definicji już wiemy, że kontrola wewnętrzna to proces, w którym rada nadzorcza, zarząd lub pozostały personel uzyskują dostateczną pewność, że postawione cele będą osiąmane. Z tego wynika, że kontrola wewnętrzna może być przeprowadzana przez kierownictwo jednostki lub w jego imieniu przez odpowiednią komórkę kontroli wewnętrznej.

Dlatego, ze względu na kryterium podmiotu kontroli wewnętrznej wyróżnia się⁹:

- kontrolę funkcjonalną;
- kontrolę instytucjonalną;
- kontrolę społeczną.

Kontrola funkcjonalna jest wykonywana na stanowiskach kierowniczych i innych samodzielnych stanowiskach pracy w zakresie powierzonych obowiązków. Jest ona powszechnie stosowaną kontrolą wewnętrzną w jednostkach gospodarczych. Procedury stosowania kontroli funkcjonalnej zazwyczaj wynikają ze schematu organizacyjnego firmy i zakresów czynności kierowników oraz samodzielnych stanowisk pracy.

Kontrolę funkcjonalną także mogą wykonywać pracownicy niebędący kierownikami, jeżeli pełnią określone zadania kontrolne (np. pracownicy pionu finansowo-księgowego). Cechą charakterystyczną tego rodzaju kontroli jest prowadzenie jej na bieżąco, w czasie zamierzonych operacji gospodarczych (np. kontrola wstępna umów) lub w toku realizowania tych operacji (np. kontrola bieżąca dokumentów na wydanie materiałów do produkcji). Zaletą kontroli funkcjonalnej jest możliwość przeciwdziałania zjawiskom niepożądanym, a jeżeli zostaną wykryte nadużycia, błędy lub przejawy niegospodarności, to kierownictwo danej jednostki może reagować natychmiast i efektywnie podejmować odpowiednie decyzje.

Sprawowanie kontroli funkcjonalnej w ramach nadzoru kierowniczego ma dużą zaletę, ponieważ istnieje możliwość wydawania na bieżąco odpowiednich poleceń, pouczeń oraz korygowania decyzji. Jest to więc kontrola operatywna.

Z praktycznego punktu widzenia kontrola funkcjonalna jest najskuteczniejszą, pod warunkiem, że jest wykonywana fachowo oraz rzetelnie.

Kontrola instytucjonalna sprawowana jest przez kontrolera zakładowego lub kontrolerów zakładowych zatrudnionych w wyodrębnionej komórce organizacyjnej.

Powoływanie wyodrębnionych komórek kontroli lub rewidentów zakładowych może być uzasadnione w dużych jednostkach gospodarczych, w których istnieje konieczność kontrolowania różnych wydziałów, oddziałów produkcyjnych, jednostek terenowych, filii, magazynów, hurtowni i sklepów.

W zależności od decyzji i potrzeb kierownika jednostki, w ramach kontroli instytucjonalnej może występować stanowisko rewidenta zakładowego, dział lub zespół rewidentów zakładowych. Rewidenci zakładowi przeważnie prowadzą kontrolę następną.

W dużych jednostkach, zwłaszcza przemysłowych, ogniwami kontroli instytucjonalnej mogą być:

- stanowiska lub komórki rewidentów zakładowych;
- stanowisko lub komórka kontroli jakości;
- radca prawny lub zespół radców prawnych;
- stanowisko inwentaryzatora lub komórka inwentaryzacji ciągłej;
- straż przemysłowa.

Kontrola społeczna jest wykonywana przez przedstawicieli organizacji działających w firmie. Wewnętrzną kontrolą społeczną objęte są z reguły przedsiębiorstwa państwowe.

Kontrolę społeczną sprawują przede wszystkim:

– rady pracownicze – nadzorują całokształt działalności gospodarczej przedsiębiorstwa państwowego, w tym problematykę związaną z przekształceniami własnościowymi;

– związki zawodowe – przedmiotem ich zainteresowania są sprawy związane z obroną interesów pracowniczych, w tym przestrzegania przepisów w zakresie zawierania układów zbiorowych, zabezpieczenia spraw socjalnych, zwolnień pracowników itp.

⁹ http://www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=87&id=17

Biorąc pod uwagę kryterium czasu, w jakim przeprowadzana jest kontrola wewnętrzna, wyróżnia się kontrolę: wstępną, bieżącą oraz następną.

To najczęściej wymieniane i stosowane w praktyce rodzaje kontroli wewnętrznej. Odnoszą się one głównie do kontroli funkcjonalnej, która jest powszechnie stosowana w przedsiębiorstwach.

W ramach kontroli wstępnej przeprowadza się badanie dokumentów oraz zamierzonych operacji wynikających przeważnie z projektów umów, zamówień, zleceń wydania materiałów i innych dokumentów, które powodują w przyszłości powstanie zobowiązań finansowych lub rozchodowanie materiałów czy towarów. Kontrola ta zapobiega powstaniu decyzji nieprawidłowych i jest najbardziej efektywną kontrolą. Polega ona na uzależnieniu operacji, które dopiero mają być wykonane, od zgody organu kontrolnego lub osoby kontrolującej (np. akcept głównego księgowego na dokonanie wypłaty).

Kontrola bieżąca przeprowadza się w trakcie wykonywania operacji gospodarczych i ma na celu stwierdzenie, czy wykonanie odbywa się prawidłowo i zgodnie z przyjętymi oraz obowiązującymi przepisami, normami i racjonalną gospodarką przedsiębiorstwa. Kontroli bieżącej podlega również poprawność rzeczywistego stanu rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych. Jest to realizowane przez inwentaryzację kas, magazynów oraz mienia w używaniu i sprawdzanie ich zabezpieczenia przed kradzieżą, zniszczeniem czy innymi szkodami. Może ona wyłować wady (błędy) już w trakcie realizacji zadań i tym samym przyczynić się do ich usunięcia oraz zapewnienia prawidłowości dalszych etapów procesu działania i wykonywania zadań. Kontrola bieżąca należy do elementarnych powinności każdego przełożonego w firmie w ramach nadzoru kierowniczego. Jest więc sprawowana głównie w kontroli funkcjonalnej, choć występuje również w kontroli instytucjonalnej.

Celem kontroli następnej jest sprawdzanie operacji gospodarczych po ich wykonaniu. Jest najbardziej powszechnym rodzajem kontroli wykonywanej przez instytucjonalne ogniwa kontrolne. Ujawnione w toku tej kontroli nieprawidłowości oraz błędy powinny stanowić podstawę do wyciągnięcia odpowiednich wniosków i zastosowania kar wobec osób winnych. Wyniki tego rodzaju kontroli są materiałem służącym do usprawnienia działalności firmy w przyszłości, a szczególnie zapobiegają powtórному powstaniu nieprawidłowości.

S. Kałużny występujące w praktyce kontroli i literaturze fachowej ważniejsze rodzaje kontroli podaje w następujący sposób¹⁰ (rys. 2.1).

Scharakteryzujemy poszczególne rodzaje kontroli wewnętrznej.

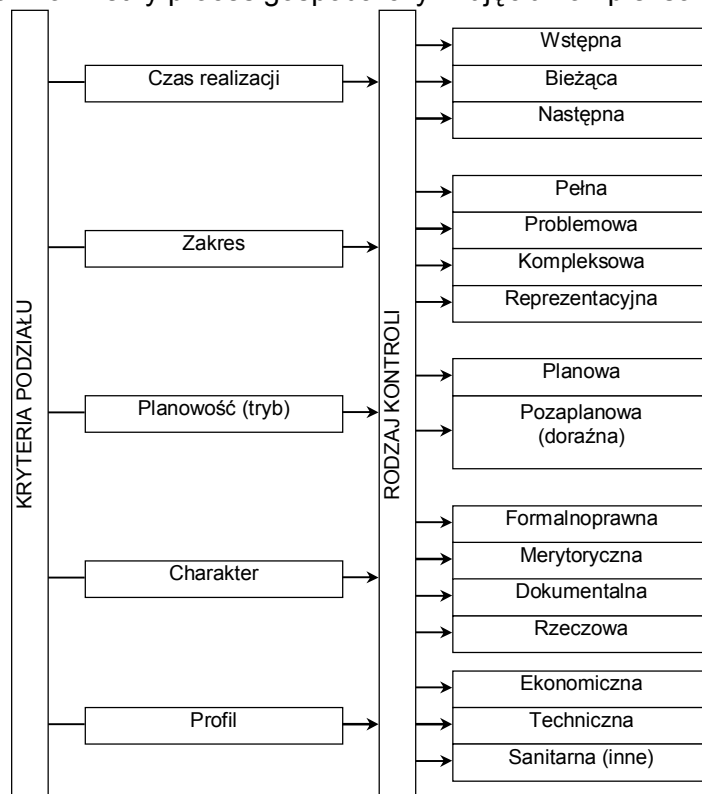
Z punktu widzenia przedmiotu i zakresu kontrolę można podzielić na:

– kontrolę pełną, nazywaną również generalną, ogólną, nieograniczoną itd., ten rodzaj kontroli obejmuje całość działalności jednostki kontrolowanej (tzn. wszystkie dziedziny, odcinki oraz obszary jej działalności, a także wszystkie rodzaje operacji). Na ogół taka kontrola dotyczy jednego roku gospodarczego, chociaż nie może to być regułą. Może ona obejmować także szerszy lub węższy horyzont czasowy (np. półrocze bądź kwartał). Zależy to przede wszystkim od celu kontroli. Kontrola pełna jest charakteryzowana dużą pracowitością. Dobrze przeprowadzona ona umożliwia obiektywną i prawidłową ocenę wyników pracy konkretnego podmiotu;

– kontrolę problemową (określaną także jako tematyczna lub odcinkowa) to kontrola prowadzona zazwyczaj w szerszym zasięgu podmiotowym (może obejmować kilka jednostek kontrolowanych). Regułą jest to, że dotyczy ona badania konkretnego problemu wymagającego oceny;

¹⁰ Stanisław Kałużny, Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne – Warszawa, 2008. – s. 28-32

– kontrolę kompleksową – obejmuje wszechstronne badanie konkretnego procesu gospodarczego we wszystkich jego współzależnościach i związkach przyczynowo-skutkowych. Jest przeprowadzana u wszystkich lub tylko u wybranych uczestników danego procesu. Można powiedzieć, że kontrola problemowa w zasadzie ogranicza się do postawienia diagnozy, podczas gdy kontrola kompleksowa proponuje również metodę terapii (tzn. nadaje pokontrolne rekomendacji). Należy zwrócić uwagę, że różni się ona od kontroli pełnej tym, iż nie obejmuje całości funkcjonowania podmiotu kontrolowanego, ale jedynie pewien konkretny proces gospodarczy w ujęciu kompleksowym;



Rys. 1.5. Klasyfikacja kontroli według przyjętych kryteriów

Źródło: Stanisław Kałużny, Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne – Warszawa, 2008. – s. 29

– kontrolę reprezentacyjną (zwaną też kontrolą wrywkową) – ten rodzaj kontroli jest stosowany szczególnie tam, gdzie przedmiotem jej badania są zjawiska występujące w dużej skali bądź masowo. Obejmuje ona tylko reprezentantów zbiorowości statystycznej. Gdy trzeba zbadać np. podstawowe wskaźniki ekonomiczne posługujemy się przede wszystkim metodą analizy, a dowody źródłowe sprawdzamy metodą reprezentatywną.

Z punktu widzenia planowości (trybu) wyróżniamy kontrole:

– planową – to kontrola, której cechą podstawową jest to, że przeprowadzana ona jest na podstawie planu kontroli danej komórki kontroli bądź organu kontrolnego. Na ogół są to plany roczne kontroli, które dzielą się następnie na plany kwartalne lub krótsze (operatywne plany kontroli).

– pozaplanową (zwaną też kontrolą doraźną) – jest to kontrola, u podstaw której leżą w szczególności: konieczność podjęcia pewnych działań interwencyjnych, przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, rozpoznanie sytuacji będącej przedmiotem kontroli w szerszym zakresie, sprawdzenie wniosków z poprzednich kontroli. Nie jest ona ujmowana w okresowych planach pracy jednostek kontrolujących, natomiast może (a nawet powinna) być ujmowana w konkretnych planach operacyjnych

(np. miesięcznych). Podstawową cechą tego rodzaju kontroli jest to, iż o podjęciu kontroli decyduje właściwy organ kontroli. Jeśli podjęcie tego rodzaju kontroli następowałoby na zlecenie lub wnioski innych organów, mających nadzór decyzyjny wobec podmiotu kontrolnego, kontrola powinna być wprowadzona do planu pracy, czyli stać się kontrolą planową. Najczęściej kontrola doraźna jest podejmowana na skutek skarg, doniesień prasowych i innych.

Z punktu widzenia charakteru kontroli wyróżnia się:

- kontrolę formalnoprawną – jest to kontrola, którą najkrócej można scharakteryzować, stwierdzając, że obejmuje ona badania z zakresu przestrzegania obowiązujących przepisów prawa. Może to być prawo powszechnie obowiązujące bądź również prawo wewnętrznie obowiązujące w jednostce poddanej kontroli. Taka kontrola jest prowadzona przede wszystkim pod względem legalności postępowania oraz rzetelności wykonywania pewnych czynności wynikających z przepisów prawa. Polega ona na sprawdzeniu wiarygodności dokumentów, które zapewniają odtworzenie stanu rzeczywistego, a także na zbadaniu prawidłowości sposobu sporządzania tych dokumentów;

- kontrolę merytoryczną – jest ona w zasadzie elementem (pewną fazą) kontroli dokumentalnej. Ten rodzaj kontroli obejmuje wpływ wszelkich zjawisk, stanów i operacji na sferę związaną z badaniem formalnym (zatem pomija przede wszystkim legalność i po części rzetelność), koncentruje się natomiast na badaniach i ocenie merytorycznego wykonania zadań. Można więc powiedzieć, że uwaga tu koncentruje się na zgodności działań z kierunkami polityki firmy, jej zadaniami oraz zasadami prawności organizacji. W związku z tym tu należy się spodziewać ocen dotyczących celowości i gospodarności działań;

- kontrolę dokumentalną – przewiduje sprawdzenie dokumentów, w ramach którego kontroler bada pewną konkretną rzeczywistość wyrażoną w postaci odzwierciedlających ją dokumentów. Ta rzeczywistość odnosi się zarówno do stanu faktycznego, jak i stanu wyznaczonego;

- kontrolę rzeczową, nazywaną też kontrolą faktyczną – to ustalanie stanów faktycznych za pomocą dowodów wytworzonych bezpośrednio przez kontrolera, przy użyciu odpowiednich narzędzi kontrolnych. Może to być np. protokół oględzin, zliczenie pewnych danych, zestawienie dokonanych pomiarów. Jedynie wyznaczenie, do którego kontroler porównuje stwierdzony przez niego stan faktyczny, ustala się na podstawie dokumentów. Polega to na sprawdzeniu kontrolowanych zjawisk i czynności osobiście przez kontrolującego.

Kontrola ekonomiczna, techniczna, sanitarna i inne – są kontrolami specjalistycznymi, dlatego kontroler musi mieć odpowiednią wiedzę i umiejętności specjalisty z danej dziedziny. Na przykład kontrola techniczna sprowadza się do porównania rzeczywistego wykonania konkretnego przedmiotu z określonymi wymaganiami technicznymi, zapisanymi w dokumentacji technicznej (normy, rysunki, wzorce, warunki techniczne), a jej celem jest stwierdzenie, czy przedmiot został wykonany jakościowo dobrze, czy źle. Taka kontrola może być prowadzona w poszczególnych fazach produkcji (kontrola materiałów, półfabrykatów, kontrola międzyoperacyjna i kontrola ostateczna czyli końcowa).

Zwróćmy uwagę, że każdy rodzaj kontroli polega na dokonywaniu oceny kontrolowanego działania. Lecz stosowanie wszystkich typów kontroli nie jest konieczne, a wręcz niecelowe. Wyodrębnione powyżej rodzaje kontroli wzajemnie na siebie zachodzą albo są ułożone w pewnym cyklu zorganizowanego działania. Ponadto, nawet gdy kontrola jest stosowana według ustalonej procedury, wprowadzanie nowych jej rodzajów staje się zbyt kosztowne. Co więcej, gdy zaangażowani w proces kontrolny menedżerowie stawiani są wobec potrzeby podejmowania zbyt wielu decyzji

korekcyjnych, system zaczyna cierpieć na "nadkontrolę". Dlatego istnieje zasada, że kontrola powinna być usytuowana w punktach strategicznych lub inaczej w kluczowych obszarach efektywności (wyników)¹¹.

5. Kontrola wewnętrzna jako system

Przed rozważaniem nad systemem kontroli wewnętrznej konieczne jest zdefiniowanie pojęcia system. Pod pojęciem system rozumie się na ogół taki układ elementów, który jest wewnętrznie skoordynowany i posiada określoną strukturę. Poszczególne części składowe systemu powinny się wzajemnie uzupełniać, tworząc logiczną całość¹².

R. Ackoff stwierdza, że systemem jest zestaw składników, między którymi zachodzą wzajemne stosunki. Każdy składnik systemu jest połączony z każdym innym składnikiem bezpośrednio lub pośrednio¹³. Pojęcie systemu jako modelu jest jednocześnie dobrym narzędziem integracji nauki, w tym sensie, że tworzy podstawę do budowy aparatu pojęciowego wspólnego wszystkim dyscyplinom stosującym modelowanie jako metodę naukowego poznania¹⁴.

System wymaga dobrej organizacji. Organizacja systemu oznacza jego strukturę w formie sieci relacji między elementami danego systemu oraz własności tych relacji. Niezmienność takich struktur jest warunkiem istnienia systemu. W strukturze systemu mogą występować podsystemy (czyli elementy systemu).

Systemy powinny być tak zdefiniowane, aby ich określenie było¹⁵:

- 1) ściśle – by było wiadomo co do nich należy;
- 2) niezmiennie – nie jest dopuszczalne, żeby elementy były czasem traktowane jako należące do systemu, a czasem do niego nienależące;
- 3) zupełne – w przypadku podziału systemu na podsystemy, nie może on zawierać elementów nie należących do żadnego z jego podsystemów;
- 4) funkcjonalne – systemy powinny być wyodrębnione ze względu na pełnione funkcje, a nie ze względu na oddzielność przestrzenną.

S. Kałużny zaznacza, że kontrola wewnętrzna w firmie powinna być ujęta w trwały, samoczynnie i sprawnie działający, kompleksowy, zorganizowany system, czyli strukturalnie uporządkowany układ organizacyjny. Taki układ elementów, który wiąże się z funkcjonowaniem całej firmy i służy realizacji funkcji kontroli, nazywamy systemem kontroli wewnętrznej. Składa się on z odpowiednio powiązanych ze sobą i uzupełniających się elementów, ogniw kontroli oraz czynności kontrolnych¹⁶.

System kontroli wewnętrznej powinien być wbudowany w strukturę jednostki. Zadania przez niego pełnione dotyczą bieżącej działalności jednostki i stanowią część codziennych zadań wykonywanych przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych. System kontroli wewnętrznej nie zamyka się wyłącznie w procedurach, instrukcjach, czy zarządzeniach kierownictwa. Skuteczność kontroli wewnętrznej zależy od sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy jednostki wykonują obowiązki przez nią związane¹⁷.

¹¹ Piotr Szczepankowski, Kontrola i controlling / Zarządzanie. Teoria i praktyka. Redakcja naukowa: Andrzej K. Koźmiński, Włodzimierz Piotrowski. Wydanie piąte, zmienione. Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa 2009 – s. 220

¹² Zob. Stanisław Kałużny, Nadzór i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych. Kwantum, Warszawa 1997. – s. 47

¹³ R. Ackoff, O system pojęć systemowych, "Prakseologia" 1973, nr 2 (46).

¹⁴ Z. Gomółka, Elementy ogólnej teorii systemów. Rozprawy i Studia, T. 307, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1999 r.

¹⁵ Kazimiera Winiarska, Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 291

¹⁶ Zob. Stanisław Kałużny, Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 101

¹⁷ Kazimiera Winiarska, Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 290-291

Według Encyklopedii rachunkowości¹⁸ system kontroli wewnętrznej jest rozumiany jako całościowy system kontroli finansowych i pozafinansowych, ustalonych przez kierownictwo jednostki w celu:

- 1) prowadzenia działalności gospodarczej jednostki w sposób uporządkowany i efektywny;
- 2) zapewnienia przestrzegania zasad ustalonych przez kierownictwo;
- 3) zabezpieczenia zasobów;
- 4) zagwarantowania, na ile jest to możliwe, kompletności i dokładności zapisów księgowych.

System kontroli wewnętrznej powinien zapobiegać niekorzystnym zjawiskom (kontrola prewencyjne), wykrywać nieprawidłowości (kontrola detekcyjne), a także korygować stwierdzone nieprawidłowości (kontrola korekcyjne).

System ten powinien także spełniać wiele funkcji, w tym¹⁹:

- informacyjną, w stosunku do właścicieli i kierownictwa jednostki;
- instruktażową i doradczą, polegającą na wskazywaniu kierunków prawidłowego działania;
- pobudzającą, czyli inspirującą do pozytywnych zachowań i działań;
- wychowawczą, przez dokonywanie obiektywnych ocen kontrolowanych pracowników.

Kontrola wewnętrzna stanowi istotny element procesu zarządzania. Dlatego można stwierdzić, że bez kontroli nie jest możliwe efektywne zarządzanie jednostką. W celu osiągnięcia tej efektywności działania kontrolne powinny być przydatne, powiązane z zakresami odpowiedzialności w jednostce, obiektywne, rzetelne i wiarygodne, zorientowane na cele przedsiębiorstwa oraz realizowane z pożądaną szczegółowością i elastycznością. Cechy te muszą być uwzględniane przy budowie systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Konstruując system kontroli wewnętrznej należy jednak pamiętać, aby nie doprowadzić do przeformalizowania i nadmiaru kontroli, ponieważ to prowadzi do zakłócenia równowagi funkcjonalnej oraz ogranicza inicjatywę w systemie wykonawczym, co powoduje obniżenie efektywności działania firmy.

Podstawową zasadą organizacji systemu kontroli wewnętrznej jest jej celowość i ekonomiczność. Kontrola wewnętrzna powinna być zorganizowana w formie systemu adekwatnego do potrzeb przedsiębiorstwa, składającego się z określonych oraz współzależnych elementów i ogniw kontroli. System ten powinien obejmować wszystkie zasady i procedury kontrolne przyjęte przez kierownictwo jednostki, aby wspomagać realizację jego celów. B. Kuc uważa, że system kontroli nie oznacza obecnie spójnego rozwiązania, zgodnie z którym prowadzone są wszystkie rodzaje kontroli w przedsiębiorstwie, lecz obejmuje wiele rozwiązań szczegółowych, uwzględniających zróżnicowane oczekiwania pod adresem kontroli w różnych dziedzinach działalności i na różnych poziomach zarządzania przedsiębiorstwem²⁰.

System kontroli wewnętrznej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki. Każdy kontrolny mechanizm funkcjonujący w jednostce powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć. Należy jednak pamiętać, aby koszty wdrożenia oraz stosowania mechanizmów kontroli nie były wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści.

Określmy teraz podstawowe elementy systemu kontroli wewnętrznej.

¹⁸ Encyklopedia rachunkowości, red. M. Gmytrasiewicz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005, s. 720-721.

¹⁹ Kazimiera Winiarska, Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 292

²⁰ Zob. Kuc B.R., Funkcje i dysfunkcje kontroli, Wyższa Szkoła Zarządzania i Prawa w Warszawie, Warszawa 2006 – s. 17

6. Elementy systemu kontroli wewnętrznej

Działalność kontrolna sprawowana w firmie w głównych zarysach jest określona w przepisach organizacyjnych, które mniej lub więcej dokładnie ustalają: kto przeprowadza kontrolę, co kontroluje, jak kontroluje, gdzie i kiedy powinna być przeprowadzona kontrola.

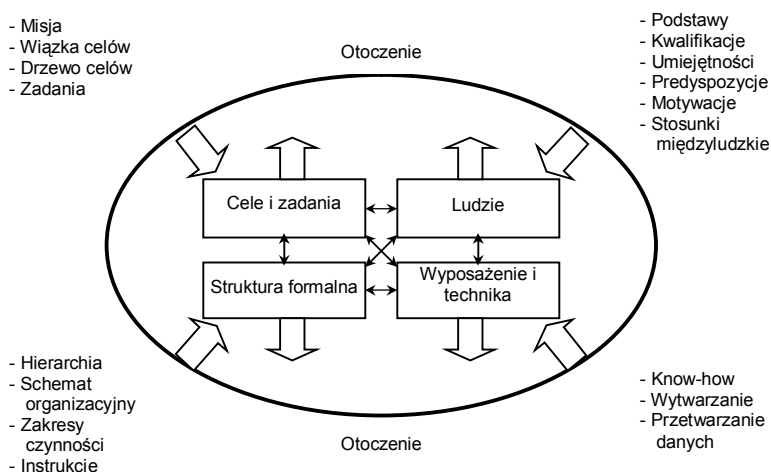
Łatwo więc można wskazać, że działalność kontrolna jest prowadzona przez określone osoby przy pomocy pewnych środków materialnych, i że kontrolowanie przebiega według reguł i sposobów. Wszystkie te elementy jako wyodrębnione w pewien sposób, dają się ułożyć w strukturalnie uporządkowany układ. Taki układ elementów dla realizacji zadań kontrolnych określamy pojęciem "system kontroli wewnętrznej". Działania kontrolne wchodzące w skład tego systemu można uszeregować w następujący sposób²¹:

- pierwsza linia – samokontrola wykonawcy;
- druga linia – kontrola funkcjonalna, rozumiana jako kontrola wykonywana przez kierowników w ramach nadzoru zwierzchniego (pionowa) oraz pozioma – przez wyznaczone osoby i zespoły względem siebie;
- trzecia linia – kontrola instytucjonalna, rozumiana jako funkcjonujące stanowiska, komórki i instytucje powołane wyłącznie do prowadzenia działalności kontrolnej;
- czwarta linia – kontrola społeczna.

Każdy system działa w ściśle zdefiniowanym otoczeniu. Poznanie otoczenia jest konieczne m.in. dlatego, że silnie oddziałuje na funkcjonowanie samego systemu i jego elementów składowych²².

Struktura systemu kontroli wewnętrznej powinna uwzględnić otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne. Otoczenie nie tylko stwarza jednostce możliwość przetrwania i szansę na rozwój, ale zawiera również zagrożenia. Szansę i zagrożenia nie są stałe. Niektóre z nich zanikają z biegiem czasu, inne pojawiają się. Zmieniają się potrzeby otoczenia i reguły wymiany organizacji z otoczeniem.

Wewnętrzne i zewnętrzne otoczenie systemu kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa odpowiada modelowi organizacji, który ilustruje rysunek 2.2.



Rys. 1.6. Organizacja jako system społeczno-techniczny

Źródło: Zarządzanie. Teorie i praktyka, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 46.

²¹ Zob. Stanisław Kałużny, Nadzór i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych. Kwantum, Warszawa 1997. – s. 47

²² Zob. Kazimiera Winiarska, Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 292

W systemie kontroli wewnętrznej należy wyodrębnić²³:

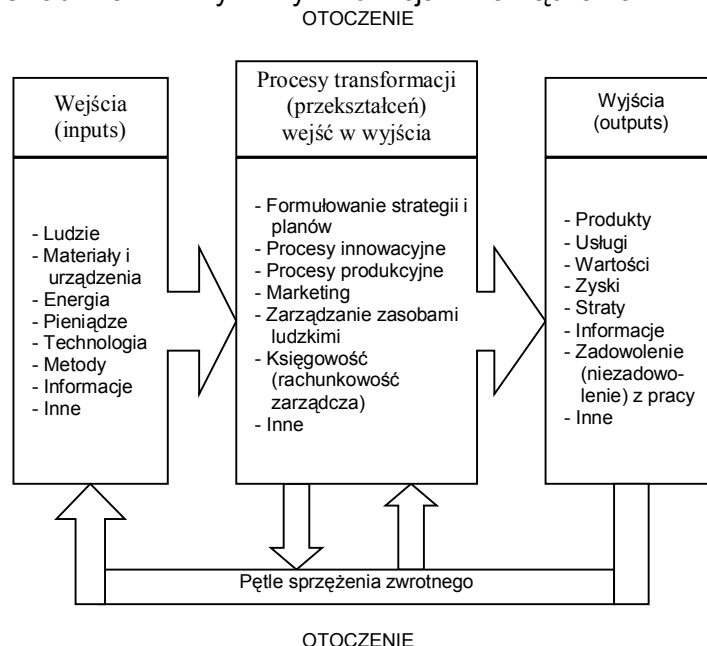
- wejścia;
- przekształcenia wejść w wyjście;
- wyjścia.

Pomiędzy tymi elementami powinno funkcjonować sprzężenie zwrotne, które ilustruje rysunek 2.3.

Kontroli wewnętrznej podlegają wszystkie elementy wymienione w formie wejścia, przetwarzania i wyjścia.

Kontrola wewnętrzna jest zorganizowanym systemem, w którym uczestniczą pracownicy i kierownictwo jednostki, wspomagani nowoczesnym sprzętem organizacyjno-technicznym²⁴.

Elementy systemu kontroli wewnętrznej są współzależne oraz powiązane z poszczególnymi składnikami firmy i innymi funkcjami zarządzania.



Rys. 1.7. Sprzężenie zwrotne w systemie kontroli wewnętrznej

Źródło: Zarządzanie. Teorie i praktyka, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 709.

Do podstawowych elementów systemu kontroli wewnętrznej należą²⁵:

- ludzie wyposażeni w odpowiednie kompetencje i umiejętności (czynnik ludzki);
- wzorce kontrolne;
- procedury kontroli;
- środki organizacyjno-techniczne i instrumenty kontroli;
- więzi i sprzężenia między poszczególnymi elementami systemu kontroli firmy oraz różnymi rodzajami kontroli;
- system informacji ekonomicznej;
- system wzajemnego komunikowania się;
- sprzężenia i powiązania między systemem kontroli a elementami składowymi organizacji.

²³ Kazimiera Winiarska, Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 294

²⁴ B.R. Kuc, Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka. Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 83

²⁵ Stanisław Kałużny, Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 101

Te elementy mogą być łączone w pewne części składowe, tworząc odpowiednie, wyodrębnione organizacyjnie komórki kontroli, będące składnikami systemu kontroli wewnątrzzakładowej. Ich istnienie jest niezbędne, zwłaszcza w przypadku zaistnienia nadużyć, kiedy wymagana jest wiedza profesjonalna. Tu chodzi o fachowe zabezpieczenie dowodów i przygotowanie materiałów kwalifikujących sprawę do skierowania na drogę postępowania służbowego lub sądowego. Jest oczywiste, że ten kto spowodował nieprawidłowości, ewentualnie zagrożenia lub dopuścił do ich powstania, nie kwapi się do ich ujawnienia. Te działania przejmuje na siebie właśnie komórka kontroli. Wyniki jej badań muszą pozostawać poza jakimkolwiek wpływem. Powinny opierać się wyłącznie na udokumentowanych, bezspornych faktach ustalonych w procesie kontroli. Praca tej komórki musi być prowadzona w sposób planowy i skoordynowany. Tak ujmowana kontrola, w powszechnym przekonaniu kontrolerów, to pierwszy system ochrony i zapobiegania dalszym nieprawidłowościom. Jest ona dla kierownika źródłem niczym nieupiększonej prawdy o stanie spraw firmy²⁶.

S. Kałużny zaznacza, że najważniejszym problemem w organizacji kontroli instytucjonalnej jest takie jej zespolenie z podstawową działalnością firmy, które pozwoli uzyskać maksymalną jej użyteczność w procesie kierowania i wykonywania jej zadań. Wyłącznym zadaniem tej komórki jest kontrolowanie innych komórek i jednostek organizacyjnych. Z tych względów komórka kontroli wewnętrznej powinna być tak usytuowana w strukturze firmy, aby mogła w maksymalnym stopniu zachować swoją niezależność od jednostek przez siebie kontrolowanych. Także jej ranga nie powinna być niższa od innych komórek organizacyjnych uznawanych za ważne dla działalności firmy²⁷.

Osobą sprawującą bezpośredni, ogólny nadzór nad komórką kontroli instytucjonalnej powinien być naczelny kierownik firmy. O systemie organizacji i funkcjonowania tej komórki powinien decydować Regulamin organizacyjny firmy, a następnie Regulamin kontroli wewnętrznej, niekiedy również dokument zwany Instrukcją w sprawie zasad i trybu przeprowadzania czynności kontrolnych, który zajmuje się zagadnieniami procesu kontrolowania.

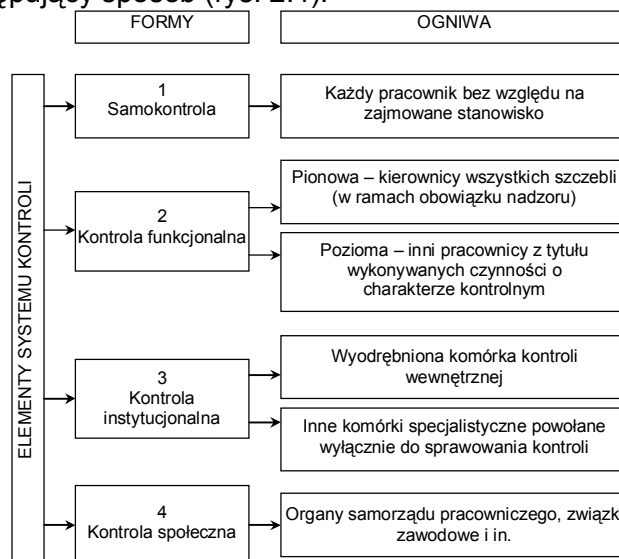
System kontroli wewnętrznej powinien, z jednej strony, rozpoznawać ryzyko, a z drugiej – poprzez właściwe procedury i metody – ograniczyć jego wielkość. Powinien działać elastycznie: inaczej reagować, gdy odchylenia są sporadyczne, a inaczej, gdy stają się częste lub powszechne. Poza tym powinien działać nieustannie na zasadzie natychmiastowego sprzężenia zwrotnego²⁸.

²⁶ Zob. Stanisław Kałużny, *Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka* // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 103

²⁷ Stanisław Kałużny, *Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka* // Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 103

²⁸ Zob. Ustawa in statu nascendi o przeprowadzaniu kontroli w administracji publicznej (Druk Sejmowy z 2003, nr 1824).

S. Kałużny strukturę organizacyjną systemu kontroli wewnętrznej jednostki przedstawia w następujący sposób (rys. 2.4).



Rys. 1.8. Struktura organizacyjna systemu kontroli wewnętrznej

Źródło: Stanisław Kałużny, *Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka* // *Podręcznik akademicki. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 102.*

Przy budowie systemu kontroli wewnętrznej należy skutecznie powiązać ludzi sprawujących kontrolę, przedmiot kontroli oraz działania kontrolne, jak również uwzględnić środowisko, w którym te działania są przeprowadzane. W związku z tym system kontroli wewnętrznej należy rozpatrywać w ujęciu podmiotowym, przedmiotowym i funkcjonalnym.

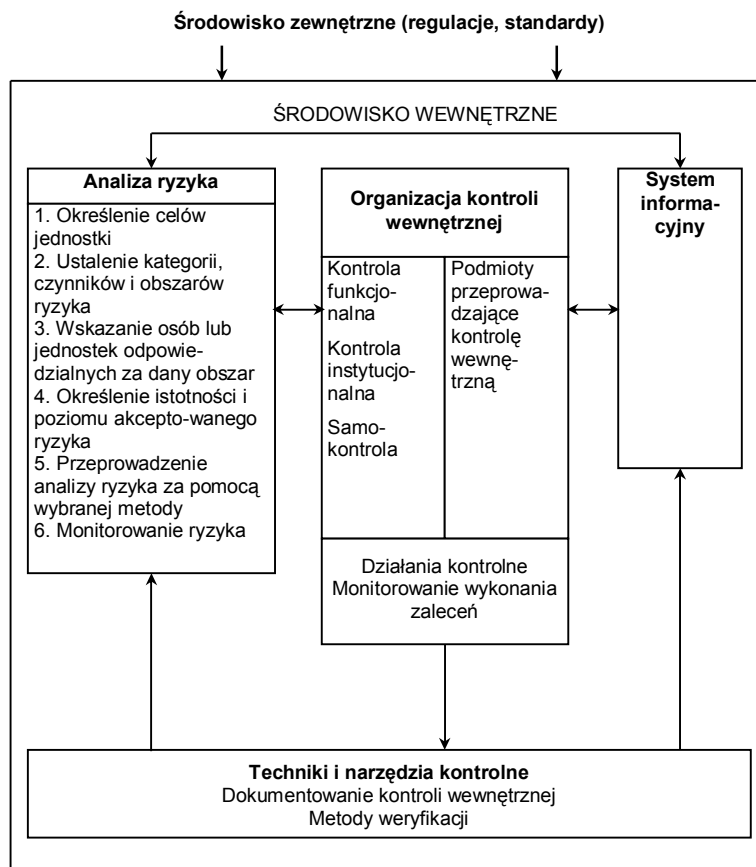
B. Nadolna strukturę systemu kontroli wewnętrznej przedstawia w następujący sposób (rys. 2.5). System ten obejmuje następujące elementy²⁹:

- środowisko kontroli;
- analizę ryzyka;
- czynności kontrolne;
- system informacyjny;
- działania monitorujące.

Kontrola wewnętrzna jest przeprowadzana w określonym środowisku wewnętrznym, ale i zewnętrznym. Szczególny wpływ na jakość działań kontrolnych ma środowisko wewnętrzne. Składają się na nie takie czynniki, jak: wartości etyczne i kompetencje pracowników, styl kierowania przedsiębiorstwem, sposób delegowania uprawnień i odpowiedzialności oraz sposób organizacji i dbałości o rozwój pracowników (wynika z tego, że środowisko kontroli tworzą pracownicy, wraz z ich indywidualnymi cechami i otoczenie w jakim działają). Zewnętrzne czynniki to przede wszystkim regulacje prawne i wymagania organów nadrzędnych w zakresie kontroli wewnętrznej.

Punktem wyjścia wszelkich działań kontrolnych jest analiza ryzyka. Analiza ta wymaga określenia celów jednostki, ustalenia obszarów ryzyka i jego rodzajów, wskazania osoby lub jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za zarządzanie określonym ryzykiem, wyznaczenia poziomu ryzyka akceptowanego przez kierownictwo, wyboru metody szacowania ryzyka, interpretacji uzyskanych wyników oraz monitorowania ryzyka. Identyfikacja ryzyka powinna ułatwiać zarządzanie nim i dążenie do jego minimalizowania.

²⁹ Zob. Bożena Nadolna, *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 277-279.



Rys. 1.9. Struktura systemu kontroli wewnętrznej

Źródło: Bożena Nadolna, *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Naukowe № 564, Szczecin 2009, s. 278.

Szacowanie ryzyka ma być procesem ciągłym, z uwagi na stale zmieniające się warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa, które niosą za sobą nowe potencjalne ryzyka. Za główny cel zarządzania ryzykiem uznaje się zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki. Cele te w procesie kontroli wewnętrznej zostają poddane ocenie według określonych kryteriów. Najczęściej wyróżnia się następujące kryteria:

1. Sprawność organizacji – zdolność przystosowywania się przedsiębiorstwa do zmieniających się warunków otoczenia (na przykład do zmieniających się oczekiwań klientów).
2. Celowość – umiejętność podejmowania działań umożliwiających osiągnięcie założonych rezultatów.
3. Gospodarność – osiągnięcie maksymalnej realizacji celu przy minimalnych nakładach środków.
4. Rzetelność – zgodność dokumentacji ze stanem faktycznym.
5. Legalność – zgodność określonego działania lub decyzji z obowiązującymi przepisami.

Działania kontrolne są podejmowane na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa (we wszystkich jego komórkach). Obejmują one dokumentowanie systemu kontroli, dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych oraz gospodarczych, autoryzację tych dokumentów i ich weryfikację, nadzór i rejestrowanie odstępstw oraz ochronę zasobów.

Istotnym elementem systemu kontroli wewnętrznej jest informacja i komunikacja. Pracownicy jednostki powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich swoich obowiązków. Znacząca jest tutaj nie tylko istniejąca

baza informacyjna, ale również skuteczna komunikacja obejmująca przepływ informacji wewnątrz przedsiębiorstwa, jak również odbieranie sygnałów i komunikowanie się z jego otoczeniem. W ramach przepływu informacji wewnątrz przedsiębiorstwa zadaniem kierownictwa jest przypominanie pracownikom o randze systemu kontroli wewnętrznej w działalności przedsiębiorstwa.

Ostatnim elementem systemu kontroli wewnętrznej jest jego monitorowanie. Ma ono na celu ocenę jakości działania tego systemu. Monitorowanie powinno być procesem ciągłym, wykonywanym w toku bieżących czynności zarządczych. Uzasadnione jest również dokonywanie doraźnych, dodatkowych ocen systemu, których częstotliwość i zakres zależy od oszacowania ryzyka i efektywności bieżących procedur monitorowania. Wykryte w systemie niedociągnięcia powinny być każdorazowo zgłaszane kierownictwu, w celu odpowiednich modyfikacji systemu kontroli wewnętrznej. Za dokonywane oceny odpowiada kierownik jednostki, który może w tym względzie być wspierany przez audytora wewnętrznego.

Uwagi końcowe

Trudno przecenić rolę kontroli wewnętrznej we współczesnym świecie, ponieważ służy ona zwiększeniu efektywności działalności przedsiębiorstw przez wspomaganie decyzji rynkowych podejmowanych w sytuacji wzrastającego ryzyka działania i niepewności. Kontrola wewnętrzna sprzyja też zapewnieniu prawdziwości oraz rzetelności sprawozdań finansowych, a przez to ochrony inwestorów (tj. akcjonariuszy, udziałowców, banków kredytujących i innych odbiorców sprawozdań), a także własnych pracowników. Spełnia też bardzo ważną rolę w ochronie składników majątkowych jednostki i właściwym wykorzystaniu zasobów rzeczowych, finansowych i ludzkich oraz stoi na straży przestrzegania obowiązujących ustaw i innych przepisów, co w wyniku prowadzi do zgodności działań z prawem. Kontrola wewnętrzna może mieć zasadnicze znaczenie nie tylko w niwelowaniu właściwych ludzkiej naturze błędów, pomyłek i niedociągnięć, ale też w ich zapobieganiu. Dlatego niezbędne jest nowe spojrzenie na kontrolę wewnętrzną oraz postawienie pytania: jaka kontrola jest dziś potrzebna właścicielom i zarządom, aby nie tylko pomagała w osiągnięciu ustalonych celów gospodarczych jednostki, ale również utrzymywała wizerunek jednostki jako uczciwej, wiarygodnej i kierującej się zasadami etyki biznesu.