



KONTROLA I AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTCE ORGANIZACYJNEJ

Dariusz AMPUŁA
Wojskowy Instytut Techniczny Uzbrojenia

Streszczenie: We wstępie przedstawione zostały główne akty prawne oraz dokumenty normatywne, które określają zasady i tryb przeprowadzania kontroli oraz audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych. Krótko scharakteryzowano etymologię pojęcia „kontrola” oraz pojęcia „audyt” i „audytor”. Przedstawiono wykaz oficjalnych instytucji kontrolnych, jakie funkcjonowały w Polsce. Zaprezentowano podstawowe różnice oraz relacje, jakie występują pomiędzy kontrolą i audytem wewnętrznym. Następnie omówiono proces kontroli w jednostce organizacyjnej zwracając uwagę na podstawowe powiązane ze sobą elementy procesu kontroli. Elementy tej kontroli zostały zilustrowane na wykresie. Scharakteryzowano proces audytu wewnętrznego, opisując główne kierunki badania podczas audytu, czyli legalność, gospodarność, celowość, rzetelność, przejrzystość oraz jawność. Na końcu artykułu przedstawiono wnioski dotyczące omawianych dwóch form sprawdzenia jednostki organizacyjnej, czyli kontroli i audytu wewnętrznego.

Słowa kluczowe: kontrola, audyt wewnętrzny, jednostka organizacyjna, szacowanie ryzyka, monitorowanie, komunikacja.

CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN THE ORGANIZATIONAL UNIT

Dariusz AMPUŁA
Military Institute of Armament Technology

Abstract: In the introduction of the article the author presents the main legal and normative documents which define principles and mode of carrying out controls and internal audit in the organizational units. On the beginning, the etymology of notion “control” and notion “audit” and “auditor” were briefly characterized. The list of official control institutions in Poland was introduced. The basic differences and relations between control and internal audit were presented. The control process in organizational unit was described in the next point, paying attention to the basic and related with each other elements of control process. The elements of this control were illustrated on the graph. There was also characterized the internal audit process, describing the main directions of test during audit like legality, economical efficiency, advisability, integrity, clarity and transparency. Conclusions relating to presented in the article two forms of checking the organizational unit that is control and internal audit were introduced at the end of the article.

Keywords: control, internal audit, organizational unit, estimate risk, monitoring, communication.

1. Wstęp

Podstawą działalności kontrolera oraz audytora wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych organów administracji rządowej jest ustawa z dnia 15 lipca 2011 roku o kontroli

w administracji rządowej (Dz. U. Nr 185 poz. 1092 z 2011 roku). Ustawa ta określa zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów je obsługujących lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych.

Przepisy ustawy stosuje się również do kontroli działalności organów samorządu terytorialnego w sprawach dotyczących wykonywania zadań z zakresu administracji rządowej oraz do wykonywania przez inne podmioty zadań z zakresu administracji rządowej w zakresie,

w jakim zadania te są finansowane z budżetu państwa.

Przeprowadzenie kontroli według ustawy ma na celu ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego, przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości celem kontroli jest również ustalenie ich zakresu, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia tych nieprawidłowości.

Mówiąc o kontroli mamy na myśli także audyt wewnętrzny przeprowadzany w danej jednostce administracyjnej. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, którego celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej danej jednostki organizacyjnej. Polega on na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, przyczynia się do poprawy ich działania.

Ponadto głównymi standardami dla audytorów wewnętrznych podczas ich pracy są „Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych (standardy IIA)”- jest to, zbiór materiałów przewodnich, znany wielu audytorom jako „czerwona księga” w czasach, zanim pojawiły się dokumenty elektroniczne. Standardy te początkowo określały zadania audytora w kategoriach „audytor powinien”, obecnie w nowych wersjach tych standardów użyto określenia „audytor musi” przestrzegać tych standardów.

Oczywiście wyznacznikiem podczas przeprowadzania audytów wewnętrznych jest „Kodeks etyki” opracowany w celu promowania zasad etycznych podczas wykonywania zawodu audytora wewnętrznego.

Dodatkowym dokumentem, z którym należy się zapoznać oraz przestrzegać jego postanowień podczas kontroli są „Standardy kontroli *INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)*”, wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli. Dokumentem ściśle powiązany z tymi standardami są „Europejskie wytyczne, stosowania standardów kontroli *INTOSAI*”, z którymi także należy się zapoznać oraz ich przestrzegać.

Istnieją jeszcze inne podstawy prawne, a mianowicie rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczególnych zasad i trybu przeprowadzania kontroli, standardy kontroli Najwyższej Izby Kontroli, które zawarte są w nowej ustawie o tej izbie oraz ustawa o finansach publicznych, w której w rozdziale piątym określone są zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

W praktyce można spotkać wiele osób, które nie widzą różnicy pomiędzy kontrolą a audytem wewnętrznym. Z drugiej strony, są tacy, którzy mogą godzinami opowiadać o różnicach, jakie są pomiędzy tymi pojęciami. Obiektywnie patrząc można powiedzieć, że obie grupy ludzi mają rację. W mojej ocenie rozróżnianie tych pojęć zależy od subiektywnej oceny każdego człowieka.

2. Rys historyczny

Według [4] blisko dwa i pół tysiąca lat temu Platon pisał: „...nikt nie jest z dobrej woli uczciwy, tylko albo odwagi nie ma, albo jest za stary, albo pod wpływem jakiejś innej niemocy gani nieuczciwe postępowanie, bo go na nieuczciwość nie stać”. I nie były to słowa wynikające z sarkazmu, ale spostrzeżenie dojrzałego myśliciela, prawie starca, który przeszedł przecież do historii, jako idealista. Z tymi słowami doskonale korespondują inne słowa, wygłoszone już w czasach współczesnych przez Czesława Paczułę: „...kontrola zawsze jest lepsza niż zaufanie”. Prawdopodobnie od tych słów powstało dzisiejsze powiedzenie, że „Kontrola jest najwyższą formą zaufania”, które to powiedzenie funkcjonuje powszechnie wśród kontrolerów i audytorów.

Historia audytu według [4] sięga głębokiej starożytności. Już ponad 5,5 tysięcy lat temu, w Mezopotamii dostrzeżono potrzebę zastosowania systemu weryfikacji dokumentów handlowych i stworzono specjalne stanowisko urzędnika, którego celem była realizacja tego zadania. W piątym wieku przed naszą erą w Grecji wprowadzono oprócz weryfikacji także wymóg autoryzacji dokumentów handlowych. W czwartym wieku przed naszą erą w Rzymie stworzono posadę urzędnika o nazwie „*auditus*”, którego zadaniem była ustna weryfikacja dokumentów handlowych. Dopiero w osiemnastym wieku naszej ery w Anglii na skutek tamtejszej rewolucji przemysłowej nastąpiło rozgraniczenie zadań księgowego od zadań audytora, co więcej, był to już audytor wewnętrzny. Obecny audyt wewnętrzny w polskim sektorze finansów publicznych funkcjonuje dopiero od pierwszego stycznia 2002 roku. Wprowadzenie audytu wewnętrznego jest realizacją zobowiązań wobec Unii Europejskiej, zawartych w 28 rozdziale negocjacyjnym.

Termin „*audyt*” wywodzi się z języka łacińskiego, gdzie „*audire*” oznacza: słyszeć, słuchać, przesłuchiwać, badać.

Etymologia słowa „*audytor*”, czyli „*sluchacz rachunków*”, jest bardzo znamienita, gdyż niedwuznacznie sugeruje neutralny, żeby nie powiedzieć bierny charakter profesji audytora. Oczywiście nie chodzi o bierność w sensie bezwzględny, a raczej o neutralność względem badanego obszaru i co za tym idzie o zachowanie pełnego obiektywizmu.

Audyty wewnętrzny, jako system kontroli całościowej, jest więc częścią ogólniejszego systemu tzw. kontroli zarządczej, która z kolei jest częścią kontroli w ogóle.

Według [3] wraz z tworzeniem się państwowości pojawiła się potrzeba sprawowania kontroli w państwie. Konieczność kontroli dostrzegli również władcy powołując cenzorów lub rewizorów wiedząc, że atrybutem władzy są działania kontrolne. W początkowym okresie powstawania kontroli kojarzona ona była z bezpieczeństwem państwa i funduszy państwowych. Tak też pojmowano kontrolę w Polsce. Pierwsza uchwała ustanawiająca prawo kontroli przychodu i wydatkowania sum państwowych została podjęta przez posłów ziemskich na Sejmie Piotrkowskim w roku 1562. Z czasem zaczęto powoływać w Polsce oficjalne instytucje kontrolne:

- Główna Izba Obrachunkowa (1808-1815),
- Izba Obrachunkowa (1816-1821),
- Najwyższa Izba Obrachunkowa (1821-1866),
- Urząd Obrachunkowy (1917-1919),
- Najwyższa Izba Kontroli Państwa (1919-1921),
- Najwyższa Izba Kontroli (1921-1945),
- Biuro Kontroli (1945-1949),
- Najwyższa Izba Kontroli (1949-1952),
- Ministerstwo Kontroli Państwowej (1952-1957),
- Najwyższa Izba Kontroli (od 1957).

3. Audyt wewnętrzny a kontrola

Według [2] określenie relacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą wymaga zdefiniowania tych pojęć według autorów opracowania.

W przypadku audytu wewnętrznego nie napotyka się na trudności. Dzieje się tak, ponieważ jest to pojęcie nowe. Źródeł definicji należy szukać w treści Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego określonych przez Instytut Auditorów Wewnętrznych. Definicja tego pojęcia przedstawiono w punkcie piątym tego artykułu.

Dużo większych problemów nastęcza nam próba określenia kontroli, którą niektórzy określają jako kontrola wewnętrzna. Przyczyną tych kłopotów jest z jednej strony dosyć dogłębne utożsamienie w polskiej doktrynie administracji kontroli z procesem porównywania stanu zastanego ze stanem oczekiwanym, a z drugiej strony ze zrozumieniem prezentowanym przez powszechnie uznane standardy. Traktując sprawę skrótowo, mamy do czynienia z nieco innym rozłożeniem nacisku. W tradycyjnej polskiej doktrynie patrzymy na kontrolę od strony technicznej, a więc sposobu jej przeprowadzenia, podczas gdy w powszechnie uznanych standardach uwzględnia się rolę jaką ma ona do spełnienia.

Według [6] przez pojęcie kontroli należy rozumieć systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalania odchyłeń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia celów.

Celem końcowym kontroli jest podniesienie sprawności działania jednostki organizacyjnej przez usuwanie wszelkich nieprawidłowości, ich przyczyn i źródeł oraz pobudzanie działań konstruktywnych.

W klasycznym rozumieniu kontrolę przedstawia się jako porównanie stanu rzeczywistego ze stanem wymaganym. Stan wymagany wynika z określonych przepisów prawa, regulacji wewnętrznych w danej jednostce, takich jak instrukcje w prawie sporządzania, obiegu, kontroli i przechowywania dokumentów, normy zużycia materiałów, stawki wynagradzania, normy ubytków naturalnych określonych towarów i wyrobów.

Jeśli chcemy podjąć próbę określenia relacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą, to musimy sprecyzować, jakie rozumienie kontroli mamy na myśli. Rozważając tradycyjnie rozumianą kontrolę, a konkretnie jej część instytucjonalną, można dojść do wniosku, że możliwe jest współistnienie kontroli z audytem wewnętrznym. Kontrola instytucjonalna według [6] realizowana jest przez wyspecjalizowaną jednostkę organizacyjną (zespół ludzi). Inną formą kontroli jest samokontrola oraz kontrola funkcjonalna, która realizowana jest przez wszystkich pracowników jednostki organizacyjnej w ramach swoich obowiązków. W tabeli 1 autorzy [2] przedstawiają podstawowe różnice, jakie w ich opinii występują pomiędzy tymi pojęciami.

Jeżeli natomiast ustosunkujemy się do pojęcia kontroli w rozumieniu powszechnie uznanych standardów, należy stwierdzić, że pierwszorzędym zadaniem audytu wewnętrznego jest ocena takiej kontroli, a dokładniej całego systemu kontroli. Wydaje się, że obecnie najbardziej akceptowany model wynika z raportu opracowania [1]. Zakłada on, że systemowi kontroli przyświecają trzy główne cele:

- skuteczność i wydajność operacji,
- wiarygodność sprawozdawczości,
- zgodność z odpowiednimi przepisami.

Tabela 1. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą instytucjonalną

Audyt wewnętrzny	Kontrola (instytucjonalna)
Kładzie nacisk na przyczyny niekorzystnego zjawiska	Reaguje przede wszystkim na objawy niekorzystnego zjawiska.
Może działać zapobiegawczo, wskazując potencjalne ryzyka	Działa wyłącznie post factum
W dużej mierze niezależny	Ograniczona zakresem upoważnienia – zależy od woli dającego zlecenie
Nastawiony na usprawnienie działalności	Nastawiona na wykrycie sprawcy nieprawidłowości
Działa na podstawie standardów zawodowych, a w sektorze publicznym także przepisów prawa	Działa na podstawie uregulowań wewnętrznych

Pierwsza kategoria odnosi się do podstawowych celów gospodarczych jednostki organizacyjnej, włączając cele działalności i zyskowości oraz ochronę zasobów.

Druza kategoria związana jest z przygotowaniem wiarygodnych, publikowanych sprawozdań finansowych, włączając okresowe i skrócone sprawozdania finansowe oraz wybrane dane finansowe czerpane z tych sprawozdań, takie jak ujawniane publicznie informacje o zyskach.

Trzecia kategoria dotyczy zgodności z tymi przepisami prawa i regulacjami, które odnoszą się do danej jednostki organizacyjnej.

Audytork dokonuje oceny takiego systemu przeprowadzając odpowiednio audyt operacyjny, finansowy lub zgodności.

Według [3] kontrola to nadzorowanie działań jednostki organizacyjnej, sprzyjające łatwiejszemu osiągnięciu jej celów. Kontrolowanie może koncentrować się na zasobach lub systemach. Kontrola zasobów dotyczy zasobów finansowych, rzeczowych, ludzkich i informacyjnych. Natomiast kontrola skoncentrowana na systemach może dotyczyć pewnych obszarów, np. kontroli systemu jakości. Niezależnie od rodzaju kontroli ma ona na celu stworzenie kierownikom możliwości oceny pozycji danej organizacji w porównaniu z zamierzeniami lub innymi jednostkami organizacyjnymi. W każdej jednostce organizacyjnej powinien być wprowadzony, zarządzeniem kierownika tej jednostki, regulamin kontroli wewnętrznej.

Według [1] samo pojęcie „kontrola”, a dokładniej „kontrola wewnętrzna” nie posiada ani formalnej, ani zwyczajowej definicji, dlatego poszczególne osoby różnie je pojmują. Wprowadza to ogromne zamieszanie wśród przedsiębiorców, organów nadzoru i instytucji. Utrudnia to także pracę ustawodawcy. Skutkuje to ogromem problemów związanych z różnymi oczekiwaniami oraz nieporozumieniami w komunikowaniu się w danych jednostkach organizacyjnych. Stają się one jeszcze bardziej złożone i skomplikowane w momencie, gdy termin ten, niejasno zdefiniowany, wpisany zostaje w prawo, regulacje czy zasady.

Kontrola wewnętrzna jest szeroko rozumiana, jako pewien proces, inicjowany przez radę nadzorczą, zarząd lub nawet pracowników, zaprojektowany w celu dostarczenia obiektywnego zapewnienia, że możliwa jest realizacja postawionych celów.

4. Kontrola (kontrola wewnętrzna)

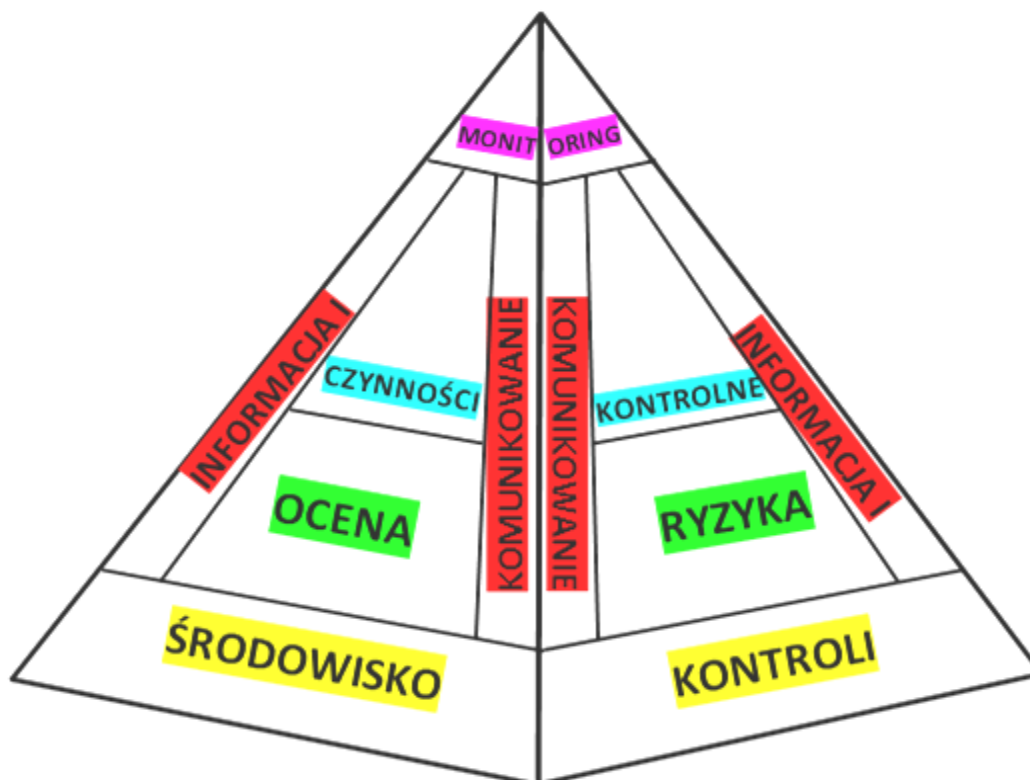
Wielu autorów pisząc o kontroli ma na myśli pojęcie kontroli wewnętrznej. Według opracowania [1], które jest bardzo wiarygodne, kontrola wewnętrzna składa się z pięciu powiązanych ze sobą elementów. Wyprowadzane są one ze sposobu, w jakim kierownictwo prowadzi przedsiębiorstwo i są zintegrowane z procesem zarządzania. Pomimo iż elementy te dotyczą wszystkich jednostek organizacyjnych, małe i średnie przedsiębiorstwa mogą wdrażać je w sposób inny niż duże przedsiębiorstwa. Mogą one mieć mniej formalny

charakter i być w mniejszym stopniu sformalizowane, ale jednocześnie niemniej efektywne. Elementami tymi są:

- 1) środowisko kontroli - determinuje charakter jednostki organizacyjnej, wpływając na świadomość zatrudnionych w niej osób. Jest podstawą wszystkich innych elementów kontroli wewnętrznej, ustanawiającą dyscyplinę i strukturę. Wśród czynników środowiska kontroli wyróżnia się: uczciwość, wartości etyczne i kompetencje pracowników danej jednostki, filozofię kierownictwa i styl operacyjny zarządzania, sposób delegowania władzy i odpowiedzialności, zorganizowanie pracowników, dbałość o ich rozwój oraz uwagi i instrukcje rady nadzorczej;
- 2) oszacowanie ryzyka – każda jednostka organizacyjna poddana jest działaniu różnych rodzajów ryzyka, mających swe wewnętrzne i zewnętrzne źródła, które muszą być oszacowane. Podstawowym warunkiem prawidłowej oceny ryzyka jest ustanowienie immamentnie spójnych celów, powiązanych ze sobą na różnych poziomach. Identyfikacja i analiza odpowiednich rodzajów ryzyka w odniesieniu do celów stwarza podstawę do ustalenia, w jaki sposób powinno się zarządzać jego poszczególnymi rodzajami. Jako że warunki ekonomiczne, przemysłowe, prawne i operacyjne będą wciąż ulegały zmianie, potrzebne są mechanizmy identyfikujące i analizujące szczególne rodzaje ryzyka związane z tymi zmianami;
- 3) czynności kontrolne - to polityka i procedury, które pomagają zapewnić, że wytyczne kierownictwa są postrzegane, a także, że podjęto niezbędne działania w celu zidentyfikowania rodzajów ryzyka związanych z osiągnięciem celów jednostki. Czynności kontrolne występują w całej organizacji na wszystkich jej szczeblach i we wszystkich funkcjach. Składa się na nie szereg rozmaitych czynności, takich jak zezwolenia, autoryzacje, weryfikacje, uzgadnianie, przegląd działalności operacyjnej, zabezpieczanie aktywów i podział obowiązków;
- 4) informacje i komunikacja - należy zdobyć, zidentyfikować i przekazać istotne informacje w takiej formie i w takim czasie, by umożliwić ludziom wypełnienie ich obowiązków. Systemy informacyjne generują raporty zawierające informacje operacyjne, finansowe, podają dane o przestrzeganiu procedur i regulacji. Dzięki nim możliwe jest prowadzenie i kontrolowanie jednostki organizacyjnej. Dotyczą one nie tylko danych wygenerowanych wewnętrznie, ale również informacji o zdarzeniach zewnętrznych, działaniach i warunkach niezbędnych do świadomego podejmowania decyzji oraz sporządzania sprawozdań zewnętrznych. Efektywna komunikacja także musi być rozumiana szerzej - jako pionowy (od szczebli wyższych do niższych i odwrotnie) i poziomy przepływ informacji w ramach jednostki organizacyjnej. Wszyscy pracownicy powinni otrzymać zawiadomienie od naczelnego kierownictwa o tym, iż obowiązki kontrolne muszą być traktowane poważnie. Pracownicy muszą rozumieć swoją rolę w systemie kontroli wewnętrznej, jak również to, w jaki sposób poszczególne działania wpływają na pracę innych osób. Muszą oni mieć środki komunikowania istotnych informacji kierownictwu. Powinna również istnieć efektywna komunikacja z osobami i instytucjami z zewnątrz - z klientami, dostawcami, organami nadzoru i akcjonariuszami;
- 5) monitorowanie - system kontroli wewnętrznej powinien być monitorowany - poddany procesowi, który ocenia jakość działania systemu w czasie. Osiąga się to poprzez operacyjne czynności monitoringowe, osobne oceny - bądź też poprzez kombinację tych dwóch czynników. Operacyjny monitoring ma miejsce w zwykłym toku operacji. Składają się nań zwykle czynności zarządzania i nadzoru oraz inne działania podejmowane przez pracowników podczas wykonywania ich obowiązków.

Zakres i częstotliwość osobnych ocen zależą przede wszystkim od oceny rodzajów ryzyka oraz efektywności procedur operacyjnego monitoringu. Informacje o niedostatkach kontroli wewnętrznej powinny być przekazywane wyższemu szczeblom, a szczególnie poważne sprawy powinny być przedstawiane zarządowi i radzie nadzorczej.

Powyższe komponenty kontroli wewnętrznej oraz powiązania między nimi przedstawia model, zaprezentowany na rysunku 1 [1]. Model przedstawia dynamikę systemów kontroli wewnętrznej. Na przykład oszacowanie ryzyka nie tylko wpływa na czynności kontrolne, ale również może uwidocznić potrzebę ponownego rozważenia potrzeb informacyjnych i komunikacyjnych lub czynności monitoringowych danej jednostki organizacyjnej.



Rys. 1. Elementy kontroli wewnętrznej

Pomiędzy tymi elementami istnieje synergia i powiązania, tworzące zintegrowany system, który reaguje dynamicznie na zmieniające się warunki. System kontroli wewnętrznej przeplata się z działaniami operacyjnymi jednostki i istnieje ze względu na fundamentalne potrzeby jednostki organizacyjnej. Kontrola wewnętrzna jest najbardziej efektywna, jeśli jej mechanizmy są wbudowane w infrastrukturę jednostki i stanowią istotną sferę działalności tej jednostki organizacyjnej. „Wbudowane” kontrole wspomagają jakość i zachęcają do nadawania pełnomocnictw, pozwalają uniknąć niepotrzebnych kosztów oraz umożliwiają szybką reakcję na zmieniające się warunki.

Według opracowania [1], kontrola wewnętrzna definiowana jest, jako proces wykonywany przez pracowników konkretnej jednostki organizacyjnej w drodze do osiągnięcia specyficznych celów. Definicja ta jest szeroka, zawiera w sobie wszystkie aspekty kontrolowania jednostki organizacyjnej jednocześnie ułatwiając bezpośrednie skoncentrowanie się na określonych celach.

Kontrola wewnętrzna może pomóc jednostce organizacyjnej w osiągnięciu celów dotyczących działalności i zyskowności oraz zapobiec utracie zasobów. Pomaga zapewnić, że jego działalność spełnia wymogi przepisów prawnych i regulacji oraz nie grozi mu utrata czy inne konsekwencje. Pomaga wreszcie zapewnić wiarygodną sprawozdawczość finansową.

Reasumując: pomaga jednostce organizacyjnej dojść tam, dokąd chce ona dojść, unikając pułapek i niespodzianek po drodze.

Niestety, niektórzy ludzie mają ogromne nierealistyczne oczekiwania. Poszukują absolutów, wierząc, iż kontrola wewnętrzna zapewni sukces - czyli osiągnięcie podstawowych celów jednostki organizacyjnej lub przynajmniej zapewni jego przetrwanie.

Zgodnie z [6] każde postępowanie kontrolne powinno być przeprowadzone zgodnie z przyjętymi, jako dobra praktyka, zasadami:

- kontrydiktoryjności,
- legalności,
- prawdy materialnej (obiektywnej),
- wszechstronności badań,
- podmiotowości,
- wyznaczonego zakresu badania,
- pisemności.

Zasada kontrydiktoryjności procesu kontroli oznacza równouprawnienie stron w dowodzeniu prawdy obiektywnej. Każda ze stron ma prawo przedstawienia dowodów, co ma zapewnić obiektywne ustalenie stanu faktycznego.

Zasada legalności postępowania mówi, że kontrolę należy prowadzić zgodnie z przepisami regulującymi sposób przeprowadzenia czynności kontrolnych.

Zasada prawdy materialnej (obiektywnej) mówi, że poczynione w toku kontroli ustalenia powinny pozostać w zgodności ze stanem faktycznym.

Zasada wszechstronności badania mówi, że kontrolujący jest zobowiązany do uwzględnienia w badaniach kontrolnych wszystkich możliwych do zastosowania kryteriów oraz do ustalenia wszystkich możliwych faktów.

Zasada podmiotowości badania oznacza, że czynności kontrolne należy prowadzić wyłącznie w jednostkach kontrolowanych.

Zasada wyznaczonego zakresu badania określa, iż prowadząc kontrolę należy się koncentrować na ustalonym wcześniej programie (tematyce) kontroli.

Zasada pisemności mówi, że zgromadzony w toku kontroli materiał dowodowy utrwała się w formie pisemnej.

5. Audyt wewnętrzny

Rollą każdego audytu, wewnętrznego także, jest zapewnienie kierownika jednostki organizacyjnej, że systemy lub procesy realizowane w jego jednostce w każdym sprawdzanym obszarze przebiegają prawidłowo [8]. Nowoczesny audyt, to audyt, dla którego podstawą badania są systemy kontroli. Definiując pojęcie audytu wewnętrznego można napisać, że zgodnie [4] audyt wewnętrzny to ogół działań, przez które kierownik jednostki organizacyjnej uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania tej jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Legalność obejmuje badanie zgodności działania jednostki organizacyjnej z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, aktami stanowienia prawa o charakterze wewnętrznym, wiążącymi jedyne podporządkowane organy i jednostki organizacyjne oraz kształtującymi ich sytuację prawną, a także określającymi zadania i kompetencje zatrudnionych pracowników, jak również umowami, decyzjami wydanymi w sprawach indywidualnych oraz innymi rozstrzygnięciami podjętymi przez uprawnione podmioty. Obejmuje również prawidłowość tworzenia przepisów wewnętrznych w jednostce oraz sytuacje, kiedy zaniechano działania mimo prawnie określonego obowiązku.

Gospodarność obejmuje badanie oszczędnego i wydajnego wykorzystania środków, uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów (czy wynik działalności w warunkach w jakich działała kontrolowana jednostka można było osiągnąć mniejszym nakładem środków

lub czy zastosowanymi środkami można było osiągnąć lepszy wynik), wykorzystania możliwości zapobieżenia lub ograniczenia wysokości zaistniałych szkód.

Celowość obejmuje badanie zapewnienia zgodności z celami określonymi dla kontrolowanej jednostki organizacyjnej lub jej działalności, zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków ich odpowiedniości dla osiągnięcia założonych celów, osiągnięcia tych celów (skuteczność). Zalicza się tu także badanie zakresu przyjętych przez kierownictwo kryteriów oceny realizacji celów i zadań.

Rzetelność obejmuje badanie wypełniania obowiązków z należytą starannością, sumiennie i we właściwym czasie, wypełniania zobowiązań zgodnie z ich treścią, przestrzegania wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki (w szczególności określonego dla poszczególnych komórek i osób zakresu obowiązków), dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i w wymaganych terminach, bez pomijania określonych faktów i okoliczności.

Przejrzystość obejmuje badanie klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych, stosowania obowiązujących zasad rachunkowości oraz prowadzenia sprawozdawczości.

Jawność obejmuje badanie udostępnienia sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostki organizacyjnej, a także udostępniania innych informacji dotyczących funkcjonowania tej jednostki i podejmowanych decyzji.

Według [5] audyt wewnętrzny to niezależne działania kontrolne ustalone w ramach jednostki organizacyjnej, które mają na celu zbadanie i ocenę prowadzonych przez firmę czynności, zapewniając w ten sposób obsługę tej jednostki organizacyjnej.

Zgodnie z [8] audyt wewnętrzny jest działalnością systematyczną i konsekwentną. Spełnia dwie podstawowe role. Pierwsza rola to racjonalne zapewnienie kierownika jednostki organizacyjnej o tym, że wszystkie procesy które są realizowane w danej jednostce funkcjonują prawidłowo. Racjonalne zapewnienie odnosi się do systemu, procesu a nie do wszystkich transakcji realizowanych przez daną jednostkę. Oznacza to ocenę, czy przyjęte w systemie zasady, kontrole są wystarczające dla sprawnego funkcjonowania danego procesu. Dokonując takiej oceny audytor musi dążyć do tego, aby ilość kontroli występujących w danym procesie była optymalna, to znaczy nie może być ich za dużo ani za mało.

Drugą istotną rolą audytu wewnętrznego jest jego funkcja doradcza. Polega ona na tym, że wszystkie komórki funkcjonujące w danej jednostce organizacyjnej mają prawo zwrócić się do audytora z prośbą o opinię w zakresie realizacji poszczególnych czynności czy też zadań. Opiniowanie danego procesu dotyczy zarówno fazy projektowania, wykonywania jak i jego zamykania.

Według [4] do podstawowych zadań audytu wewnętrznego zalicza się: dążenie do ulepszenia metod produkcji, ochronę majątku, zapobieganie stratom, usuwanie błędów w pracy, podnoszenie jakości pracy, zmniejszanie ryzyka działalności gospodarczej, eliminację zbędnych danych, generowanie wartości dodanej, przestrzeganie legalności oraz realizację strategii danej jednostki organizacyjnej.

Rozważania dotyczące zakresu pojęciowego oraz zadań audytu wewnętrznego, prowadzą więc do następujących wniosków:

- 1) audyt wewnętrzny, od momentu swego powstania, zawsze był neutralny wobec badanego obszaru, neutralność jest więc immanentną cechą audytu wewnętrznego we wszystkich jego odmianach, jest to warunek konieczny obiektywizmu audytu wewnętrznego,
- 2) współczesny audyt występuje zasadniczo w dwóch wariantach, jako audyt finansowy i audyt operacyjny od czasów zakończenia pierwszej wojny światowej,
- 3) na gruncie działań audytu wewnętrznego doszło do daleko posuniętej zbieżności i integracji zadań wszystkich znanych elementów nadzoru: controllingu służb finansowo - księgowych, kontroli wewnętrznej oraz kontroli jakości,

- 4) podstawowymi zadaniami audytu wewnętrznego jest: badanie (kontrola), ocena, doradztwo (rekomendacja, wnioski pokontrolne) oraz instruktaż.

6. Wnioski

Celem artykułu było omówienie procesu kontroli oraz audytu wewnętrznego, które to formy sprawdzenia mogą być stosowane w jednostkach organizacyjnych, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Przedstawione zostały najważniejsze dokumenty normatywne, z którymi powinna zapoznać się każda osoba wykonująca pracę kontrolera czy też audytora wewnętrznego w jednostce organizacyjnej.

Kontrola wewnętrzna przeprowadzana w danej jednostce organizacyjnej nigdy nie jest procesem seryjnym, w którym jeden element wpływa tylko na następny. Jest to wielokierunkowy, powtarzający się proces, w którym niemal każdy element może i będzie wpływał na inne procesy.

Kontrolę uznaje się za istotne narzędzie zarządzania ryzykiem, za ważny czynnik procesu zarządzania jednostką organizacyjną. Kontrola pozwala stwierdzić różnice występujące między wielkościami planowanymi a osiąganymi. W trakcie kontroli uwzględnia się także czynniki wywołujące ryzyko, które mają wpływ na sytuację w danej jednostce organizacyjnej.

Naukowcy zajmujący się teorią kontroli dość powszechnie uznają, że kontrola, jako czynność jest jedną z „gałęzi gospodarowania”, zaś naukę o kontroli traktują, jako dyscyplinę naukową, jako jeden z działów nauki należący do grupy ogólnej nauk społeczno-ekonomicznych.

Natomiast audyt wewnętrzny powinien być definiowany, jako działalność wspierająca jednostkę organizacyjną w osiągnięciu przez nią wyznaczonych celów. Audyt funkcjonuje po to, aby jednostka organizacyjna w sposób efektywniejszy realizowała cele przed nią postawione. W praktyce oznacza to nie tylko wykonywanie audytów finansowych w tej jednostce, ale również niesłuchanie ważnych audytów operacyjnych obejmujących wszelką działalność tej jednostki organizacyjnej.

Podsumowując należy stwierdzić, że sztandarową zasadą określającą funkcjonowanie audytu wewnętrznego jest jego niezależność. Oczywiście nie można powiedzieć, że audytor jest w pełni niezależny wobec kierownika jednostki organizacyjnej, w której jest on zatrudniony. Należy to rozumieć, jako niezależność wobec działalności podlegającej ocenie audytu, która zapewnić ma obiektywną i pozbawioną jakichkolwiek wpływów ocenę funkcjonowania danego procesu w jednostce dla kierownika tej jednostki.

Celem zadania audytowego jest niezależna i obiektywna ocena procesów, systemów oraz procedur istniejących w danej jednostce organizacyjnej, a poprzez to wniesienie wartości dodanej dla tej jednostki na określonym badanym poziomie. Wielu badaczy twierdzi, że tym właśnie różni się audyt od kontroli, że wnosi on pewną wartość dodaną po przeprowadzonym badaniu w określonym obszarze działalności tej jednostki organizacyjnej.

Ze względu na obszerność tematyki rozważanej w przedstawionym artykule, nie przedstawiono w nim szeregu podziałów i klasyfikacji procesu kontroli oraz procesu audytu wewnętrznego. Wszystkich czytelników zainteresowanych omawianym problemem, odsyłam do załączonej poniżej fachowej literatury. Zwłaszcza przedstawiona pozycja pierwsza jest bardzo autorytatywną pozycją, z którą każdy kontroler oraz audytor wewnętrzny powinien bezwzględnie się zapoznać.

Literatura

- [1] Praca zbiorowa – *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa* – WEMA Wydawnictwo Poligrafia Sp. z o.o., Warszawa 2008 r.,
- [2] K. Knedler, M. Stanik – *Audyt wewnętrzny w praktyce* – Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005 r.,
- [3] K. Winiarska – *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych* – Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010 r.,
- [4] A. Piaszczyk – *Audyt wewnętrzny* – Wydawnictwo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Poznań 2004 r.,
- [5] R. Moeller – *Nowoczesny audyt wewnętrzny* – Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2011 r.,
- [6] *Metody pracy kontrolera wewnętrznego dla początkujących* – Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, materiały ze szkolenia 18-19.09.2014 r.,
- [7] *Metodyka przeprowadzania kontroli od A do Z* – Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, materiały ze szkolenia 5-6.02.2015 r.,
- [8] R. Krzemień, K. Winiarska – *Audyt wewnętrzny w pytaniach i odpowiedziach, komentarze* – Info Audit Sp. z o.o., Warszawa 2004 r..