

## Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych

Kazimierz Sawicki\*

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono istotę i funkcje zarządzania, a także zadania i zakres kontroli zarządczej w jednostkach budżetowych i podmiotach gospodarczych. Sformułowano uwagi i wnioski dotyczące stosowania kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny, kontrola wewnętrzna, komitet audytu

### Wprowadzenie

Podstawowym czynnikiem zapewniającym jednostce osiągnięcie założonego celu jest sprawne, skuteczne zarządzanie. W procesie zarządzania wyróżnia się określone funkcje, jednak ostatnią z nich jest zawsze kontrolowanie. Funkcja ta może być wykonywana w różnych podmiotach gospodarczych (samodzielnych lub stanowiących określoną grupę w postaci holdingu, koncernu), jednostkach sektora finansów publicznych, organizacjach pozarządowych; jej przedmiotem mogą być zarówno składniki aktywów i pasywów, jak i wszystkie zachodzące w podmiocie procesy gospodarcze i finansowe oraz ich wyniki w ujęciu rzeczowym i finansowym.

Nie przedstawiając cech charakterystycznych metod i zakresu kontroli zarządczej, należy zaznaczyć, że dla jednostki najważniejsze jest skuteczne i efektywne funkcjonowanie wprowadzonej kontroli. Ze względu na działanie wielu czynników spełnienie tego wymagania jest w praktyce zazwyczaj trudne, możliwe tylko częściowo, a niekiedy w ogóle niemożliwe.

Celem artykułu jest:

- a) prezentacja istoty i funkcji zarządzania i kontroli zarządczej;
- b) rozważenie zadań i elementów kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych;
- c) sformułowanie uwag i wniosków dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

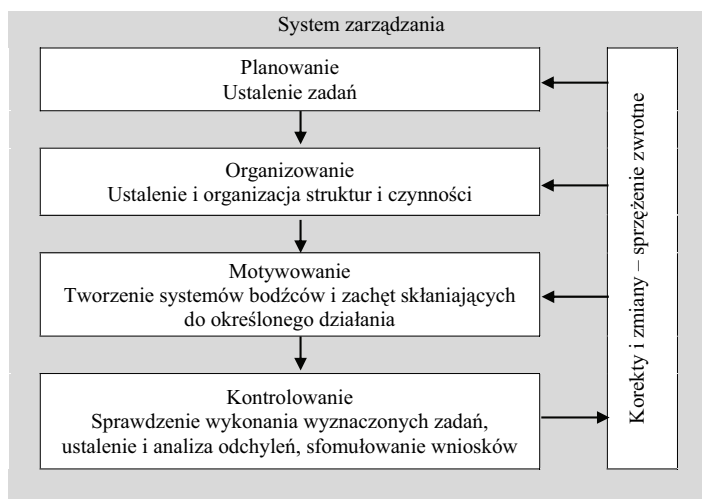
---

\* prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, ul. A. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: ksaw@wneiz.pl.

## 1. Istota procesu i funkcji zarządzania

Chociaż termin „zarządzanie” jest różnie pojmowany, to na potrzeby niniejszego artykułu można przyjąć najczęściej stosowane określenie, że jest to „złożony proces polegający na podejmowaniu przez aparat zarządzający wielu różnorodnych wzajemnie powiązanych działań (czynności) i decyzji kierowniczych (zarządczych), które zmierzają do zapewnienia takiego funkcjonowania organizacji, aby w sposób sprawny osiągnane były jej cele” (Krzyżanowski 1992: 210). Ogólną definicję zarządzania lub systemu zarządzania uzupełnia zazwyczaj ukazanie realizowanych przezeń funkcji. Obejmują one zespoły czynności i decyzji w określonych obszarach (dziedzinach) podejmowane w procesie zarządzania, skierowane na osiągnięcie wyznaczonego celu.

W literaturze ekonomicznej wyróżnia się najczęściej cztery **funkcje** zarządzania<sup>1</sup>, które przedstawiono na rys. 1.



**Rysunek 1.** Funkcje zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

<sup>1</sup> Wydaje się zasadne, aby w obecnych warunkach społeczno-gospodarczych uwzględnić również piątą funkcję zarządzania, określaną jako uczenia się, rozwijania sprawności i uzdolnień ludzkich (Kaplan, Norton 2002: 31–33). Za takim podejściem wypowiada się między innymi J. Kisielnicki (Kisielnicki 2008: 254). Jego zdaniem, zarządzanie wiedzą to umiejętności:

- wykorzystania posiadanych w organizacji zasobów wiedzy;
- poszukiwania i absorbowania zewnętrznych zasobów wiedzy;
- stworzenia odpowiednich warunków do dzielenia się posiadanymi zasobami wiedzy i jej kreowania przez wszystkich uczestników procesu decyzyjnego.

Z kolei D. Idaszewska zaznacza: „Aby sprostać zagranicznej konkurencji, kadra kierownicza polskich przedsiębiorstw powinna zwrócić szczególną uwagę na budowę wydajnych zespołów pracowniczych, permanentne ich kształcenie i motywowanie, gdyż to właśnie potencjał ludzki stanowi o kierunku i intensywności rozwoju przedsiębiorstwa” (Idaszewska 2011: 120).

Między poszczególnymi funkcjami mogą występować określone związki i współzależności. Punktem wyjścia jest planowanie. W przypadku ujawnienia przez kontrolę odchylenia od ustalonych zadań istotne jest dokonanie zmian mających doprowadzić do zrealizowania planu lub wprowadzenia w nim korekt mających charakter sprzężenia zwrotnego.

Uznając za zbędne szczegółowe omówienie każdej funkcji zarządzania, ważne wydaje się twierdzenie, że cały proces zarządzania przedsiębiorstwem i każdego zorganizowanego działania zamyka funkcja kontrolowania, której w literaturze poświęca się stosunkowo mało miejsca, a w praktyce gospodarczej najczęściej jest to funkcja najbardziej zaniedbana (Buk 2006: 7–8).

Z twierdzeniem tym można się w zasadzie zgodzić. Należy jednak wziąć pod uwagę, że w ostatnich latach obserwuje się wzrost zainteresowania kontrolą; sukcesywnie udoskonala się dotychczasowe rozwiązania lub wprowadza nowe metody i narzędzia sprzyjające zwiększeniu jej skuteczności i efektywności. Proces ten determinuje konieczność zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i pieniężnego zarówno w skali krajowej, jak i globalnej.

## 2. Pojęcie kontroli zarządczej

Szeroko pojęta „kontrola jest niezbędnym elementem procesu kierowania (zarządzania) każdym zorganizowanym działaniem ludzkim bez względu na dziedzinę i szczebel, na jakim jest realizowane to działanie. Występuje zarówno w zarządzaniu całą gospodarką narodową, jej poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi, a wśród nich podmiotami” (Klimas 1997: 236–237).

Termin kontroli w jednostkach gospodarczych można przedstawiać i klasyfikować według różnych kryteriów. Szczególne znaczenie ma podział ogólnego procesu kontroli na następujące fazy:

- a) ustalenie norm, wzorców, standardów, celów i metod pomiaru efektywności;
- b) ustalenie rzeczywistego stanu działania (pomiar efektywności), to jest ocena aktualnych wyników funkcjonowania jednostki, a także wykorzystania środków, warunków i sposobów bieżącego działania;
- c) porównanie stanu rzeczywistego ze stanem pożądanym w danym działaniu (ustalonymi normami), ustalenie odchylenia i pomiar ich znaczenia;
- d) podjęcie działań korygujących (Szczepankowski 2005: 208–209).

Jak wspomniano uprzednio, kontrolę w jednostkach gospodarczych można klasyfikować według różnych kryteriów. Spośród licznych rodzajów tej kontroli<sup>2</sup> najczęściej kontrolerski budzi kontrola zarządcza, a zwłaszcza jej zakres pojęciowy i struktura.

W słownikach języka polskiego i literaturze ekonomicznej określenia zarządzanie (kontrola zarządcza) i kierowanie (kontrola kierownicza) uznawane są za synonimy lub pojęcia bliskoznaczne. W niektórych przypadkach powinno się stosować nazwę odpowiednią, właściwą dla konkretnego przedmiotu lub sytuacji<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Przykładowo 17 rodzajów kontroli wyróżnia P. Szczepankowski (Szczepankowski 2005: 215), a 37 – B.R. Kuc (Kuc 2008: 32–33).

<sup>3</sup> Na przykład: kierować sprawę do sądu, kierować/zarządzać majątkiem (*Słownik języka polskiego* 1989: t. II, t. III).

W związku z tym, przyjmując ogólną zasadę, że na najwyższym szczeblu hierarchii systemu zarządzania znajduje się zarząd, a na niższych szczeblach/poziomach są kierownicy i wykonawcy, zasadne wydaje się rozróżnienie kontroli zarządczej i kontroli kierowniczej jako kontroli funkcjonalnej. Z kolei zawarte w publikacjach terminy „kontrola zarządcza” i „kontrola menedżerska” są w istocie synonimami, aczkolwiek pierwszeństwo powinno się przyznać temu pierwszemu.

R. Antony i V. Govindarajan definiują kontrolę zarządczą jako proces, w którym menedżerowie wpływają na innych członków organizacji, aby wprowadzić strategię organizacji. Systemy kontroli zarządczej są narzędziami wspomagającymi zarząd w sterowaniu organizacji w kierunku swoich celów strategicznych i przewagi konkurencyjnej. Kontrole zarządcze są tylko jednym z narzędzi, które menedżerowie wykorzystują w realizacji zamierzonych strategii. Strategie realizuje się przez kontrolę zarządczą, struktury organizacyjne, zarządzanie zasobami ludzkimi i kulturę (Antony, Grovindarajan 2007).

Według E. Nowaka (Nowak 2003: 266) kontrolę zarządczą można określać jako proces sprawdzania, czy przebieg działalności jednostki gospodarczej jest zgodny z ustaleniami zawartymi w planie działalności oraz czy jednostka osiąga założone cele. Kontrola zarządcza jest elementem systemu sterowania działalnością jednostki gospodarczej, obejmującym monitorowanie przebiegu działalności oraz stwarzającym podstawę do podejmowania działań korygujących, które powinny zapobiec pojawieniu się nieprawidłowości w przyszłości. Istotą kontroli zarządczej jest zapewnienie zgodności bieżącej działalności z planem przez jednostkę gospodarczą.

Należy zwrócić uwagę, że do 2009 roku w polskich przepisach prawa nie było definicji kontroli zarządczej. Lukę tę w znacznej części wypełniła obowiązująca ustawa o finansach publicznych. Zawarty w niej termin „kontrola zarządcza” dotyczy tylko określonej grupy jednostek. W jednostkach sektora finansów publicznych pojęcie „kontrola zarządcza” obejmuje ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 68, ust. 1).

Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 68, ust. 2).

Wydaje się zasadne, aby ustawowo ustalona nazwa **kontrola zarządcza** była powszechnie stosowana i zastąpiła tłumaczenie nazwy *management control* jako kontrola kierownicza lub menedżerska (Buk 2006: 9). W podmiotach gospodarczych za opracowanie, wprowadzenie, skuteczne i efektywne działanie kontroli zarządczej odpowiada kierownik jednostki, którym zazwyczaj jest zarząd jedno- lub wieloosobowy.

Ponieważ zakres kontroli zarządczej obejmuje wszystkie zasoby i całą działalność jednostki na różnych poziomach/szczeblach struktury organizacyjnej i kierowania, kontrola ta powinna stanowić hierarchicznie powiązany układ obszarów kontroli oraz metod i środków jej przeprowadzenia dla obserwacji i rejestracji faktów, ustalenia rozbieżności z podstawą

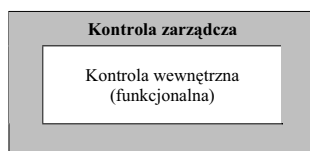
porównań i ich przyczyn, a także przedstawienia wyników w sposób dostosowany do potrzeb określonych odbiorców<sup>4</sup>.

### 3. Elementy kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza powinna być zaprojektowana i wdrożona, a jej funkcjonowanie powinno podlegać monitorowaniu, ocenie i doskonaleniu. Już na etapie projektowania tego systemu należy rozważyć i uwzględnić podstawowe czynniki i cechy charakterystyczne jednostki, na przykład formę prawną, wielkość i rodzaj działalności, strukturę organizacyjną, zasoby majątkowe, przepisy prawa. Szczególną rolę odgrywa tu wielkość jednostki i jej forma organizacyjno-prawna.

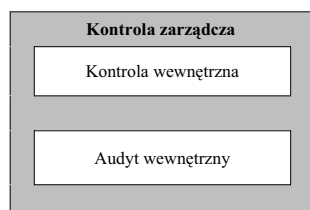
W mikropodmiotach, w szczególności jednoosobowych, kontrolę wykonuje bezpośrednio właściciel lub zarządca. Jeżeli w jednostce wyodrębniono działy lub wydziały, to ich kierownicy powinni wykonywać wewnętrzną kontrolę funkcjonalną, zgodnie z przyznanymi im kompetencjami i obowiązkami. W przypadku dużych jednostek gospodarczych i określonych jednostek sektora finansów publicznych tworzy się również audyt wewnętrzny. Ponadto w ministerstwach i jednostkach zainteresowania publicznego powołuje się komitety audytu (ustawa z 7 maja 2009).

Modele systemu kontroli zarządczej przedstawiono na rysunkach 2, 3 i 4.



**Rysunek 2.** Model systemu kontroli zarządczej w średnim podmiocie gospodarczym

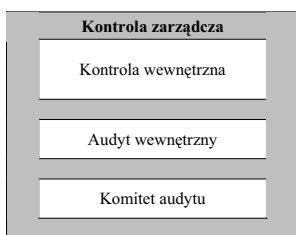
Źródło: opracowanie własne.



**Rysunek 3.** Model kontroli zarządczej w dużej jednostce gospodarczej lub budżetowej

Źródło: opracowanie własne.

<sup>4</sup> A. Szpot (2011: 11) stwierdza, że kontrolę zarządczą, o której mowa w ustawie o finansach publicznych, warto uznać za szczególne, elastyczne rozwiązanie organizacyjne i prawne, którego celem jest ciągłe samodoskonalenie organizacji poprzez partycypacyjny system planowania, orientację na wymierne rezultaty, przejrzystość działania i osobistą odpowiedzialność za wyniki. Ze swej istoty kontrola zarządcza jest również nieustającym wyzwaniem – w pierwszej kolejności dla kierownika jednostki, a dopiero potem dla jego przełożonych i podwładnych. Nowe regulacje prawne to jednak dopiero początek. Wcielenie prawa w życie i poszukiwanie wiedzy o tym, jak to robić najlepiej, należy do wszystkich zainteresowanych.



**Rysunek 4.** Model kontroli zarządczej w ministerstwach i jednostkach samorządu terytorialnego oraz jednostkach zainteresowania publicznego

Źródło: opracowanie własne.

Charakterystykę kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i komitetu audytu przedstawiono w następnej części artykułu.

W praktyce mogą być stosowane rozwiązania mieszane. Przykładowo, w spółkach cywilnych dwu- lub trzyosobowych każdy ze wspólników wykonuje czynności kontrolne zgodnie z ustalonymi kompetencjami i zakresem odpowiedzialności. Jeżeli w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością ustanowiono zarząd jednoosobowy, to – w zależności od liczby zatrudnionych pracowników i innych istotnych czynników – kontrolę zarządczą może wykonywać bezpośrednio prezes spółki lub przy pomocy kontroli wewnętrznej. Z kolei w jednostkach zainteresowania publicznego warunkiem powołania komitetu audytu jest liczba członków rady nadzorczej większa niż pięć osób.

Dyskusyjne jest zaliczanie do systemu kontroli zarządczej działań komitetu audytu, który w jednostkach zainteresowania publicznego powołuje rada nadzorcza, sprawująca stały nadzór nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach działalności. Równocześnie przepisy (ustawa z 15 września 2000: art. 382) stanowią, że do szczególnych obowiązków członków rady nadzorczej należy ocena sprawozdań finansowych w zakresie ich zgodności z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym. Ponadto w celu wykonania swoich obowiązków rada może badać wszystkie dokumenty spółki, żądać od zarządu i pracowników sprawozdań i wyjaśnień oraz dokonywać rewizji stanu majątku spółki. Sformułowanie „ocena zgodności sprawozdania finansowego z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym” (ustalonym w drodze inwentaryzacji składników aktywów i pasywów) oraz dokonywanie rewizji (czyli audytu) stanu majątku wskazuje, że są to czynności kwalifikowane do kontrolnych (sprawdzających). Warto tu również zaznaczyć, że obowiązujący Kodeks spółek handlowych nie zawiera pojęcia „komitet audytu”, mimo że od wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach minęły cztery lata.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych minister kierujący działem administracji rządowej powołuje komitet audytu, którego celem jest doradztwo świadczone na rzecz ministra w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego. Do zadań komitetu audytu należy, między innymi, sygnalizowanie istotnych ryzyk i istotnych słabości kontroli zarządczej oraz monitorowanie efektywności pracy audytora wewnętrznego. Warunkiem wykonania tych zadań jest uprzednie ustalenie istotnych ryzyk i jakości kontroli zarządczej, czyli czynności sprawdzających (kontrolnych).

Argumentem przemawiającym za kwalifikacją działalności komitetu audytu do kontroli zarządczej może być również to, że w praktyce trudno jest odróżnić czynności kontrolne od czynności sprawdzających czy nadzorczych<sup>5</sup>. Według MSSF (*Międzynarodowe standardy rewizji finansowej...* 2009: 22) w niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład personelu kierowniczego i obejmować na przykład wykonawczych członków zarządu jednostki sektora prywatnego lub publicznego bądź właściciela – kierownika.

Poszczególne rodzaje kontroli mają cechy wspólne i cechy odmienne. Różnice między kontrolą zarządczą w administracji publicznej a jej podstawowymi elementami, którymi są kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny, zawiera tabela 1.

Każdy element kontroli zarządczej *sensu largo* może być przedmiotem odrębnego artykułu lub książki, jednak ze względu na ograniczoną objętość niniejszego artykułu zostanie on przedstawiony w postaci uproszczonej.

**Tabela 1**

Kontrola zarządcza, audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna w administracji publicznej

	Kontrola wewnętrzna	Audyt wewnętrzny	Kontrola zarządcza
Zakres podmiotowy	Jest prowadzona w JSFP w sposób ustalony przez kierownika jednostki	Jest prowadzony w JSFP określonych art. 274 ustawy o finansach publicznych	Jest prowadzona we wszystkich JSFP
Zakres przedmiotowy	Dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem	Dotyczy systematycznej oceny kontroli zarządczej w jednostce; obejmuje czynności doradcze mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki	Dotyczy zgodności działalności z przepisami prawa, procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania oraz przepływu informacji, zarządzania ryzykiem, ochrony zasobów, wiarygodności sprawozdań i przestrzegania zasad etycznego postępowania
Obszar działania	Podstawowym obszarem jest obszar finansowy	Wszystkie obszary działalności JSFP	Wszystkie obszary działalności JSFP
Osoby odpowiedzialne	Kierownik jednostki	Kierownik jednostki	Kierownik jednostki
Osoby realizujące	Kierownicy jednostek, główni księgowi, upoważnieni pracownicy komórek finansowych i operacyjnych	Audytorzy wewnętrzni	Kierownicy jednostek, główni księgowi, osoby zatrudnione na stanowiskach kierowniczych, pracownicy jednostki

<sup>5</sup> Wyrazem krytycznej oceny niektórych określeń i rozwiązań oraz obaw, że wadliwie zinterpretowana i wdrożona w praktyce administracyjnej instytucja kontroli zarządczej może okazać się w pewnym zakresie barierą modernizacyjną, jest następujące sformułowanie A. Szpota (2011: 1): „Wprowadzenie do prawa finansów publicznych pojęcia «kontrola zarządcza» – obcego polskiej kulturze prawno-administracyjnej – wywołuje przy tym dysonans poznawczy zarówno u teoretyków, jak i praktyków administracji publicznej. Na przekór utrwalonej tradycji rozróżniania «kontroli», «nadzoru» i «kierowania», w słownictwie prawniczym pojawia się pojęcie, którego egzotyka odzwierciedla rewolucyjne intencje projektodawców”.

	Kontrola wewnętrzna	Audyt wewnętrzny	Kontrola zarządcza
Sposób oceny	Ocena obejmuje zarówno działania zarządcze kierownika, jak i działania poszczególnych pracowników. Ma charakter indywidualny	Ocena dotyczy mechanizmów działania. Ma charakter systemowy	Ocena dotyczy mechanizmów działania. Ma charakter systemowy
Częstotliwość badań	Ocena prowadzona w sposób ciągły	Ocena dokonywana w sposób ciągły, ale z różną częstotliwością w poszczególnych obszarach w zależności od oceny ryzyka danej działalności	Ocena prowadzona po zakończeniu roku
Cel	Wykrywanie błędów i nieprawidłowości w konkretnych sytuacjach z określeniem odpowiedzialności. Ochrona majątku jednostki i wzmacnianie procesów zarządzania	Udzielenie racjonalnego zapewnienia o prawidłowym działaniu i efektywności systemów kontroli zarządczej. Wniesienie wartości dodanej	Zapewnienie realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy

Źródło: (Szymańska 2012: 37).

#### 4. Charakterystyka kontroli wewnętrznej jako elementu kontroli zarządczej

W literaturze ekonomicznej, przepisach prawa i praktyce pojęcie kontroli wewnętrznej jest różnie rozumiane i definiowane. Zasadne wydaje się jednak przedstawienie co najmniej trzech sformułowań tego terminu.

Zdaniem M. Klimasa (Klimas 1997: 237), kontrola (zewnątrzna i wewnętrzna), jako funkcja kierowania, obejmuje następujące czynności (fazy kontroli) składające się na pojęcie kontroli łącznie (żadna z nich traktowana z osobna nie może być uznana za kontrolę). Są nimi:

- ustalenie stanu rzeczywistego (faktycznego);
- ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego);
- porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;
- wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzenia zgodności lub niezgodności stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym.

Według A. Kostur i K. Winiarskiej (Kostur, Winiarska 2010: 60), przez system kontroli wewnętrznej rozumie się całościowy system kontroli finansowych i niefinansowych, ustalony przez kierownictwo jednostki w celu:

- prowadzenia działalności gospodarczej jednostki w sposób uporządkowany i efektywny;
- zapewnienia przestrzegania zasad ustalonych przez kierownictwo;
- zabezpieczenia zasobów;
- zagwarantowania, o ile to możliwe, kompletności i dokładności zapisów księgowych.

*Międzynarodowe standardy rewizji finansowej i kontroli jakości* definiują kontrolę wewnętrzną jako „proces zaprojektowany, wdrożony i wykonywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo i innych pracowników mający dostarczyć wystarczającej pewności,



że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności oraz przestrzegania odnośnych przepisów i regulacji są realizowane. Termin «kontrolę» dotyczy aspektów jednego lub kilku elementów składowych kontroli wewnętrznej” (*Międzynarodowe standardy rewizji finansowej...* 2010: 188)<sup>6</sup>.

**Składnikami kontroli wewnętrznej** są (*Międzynarodowe standardy rewizji finansowej...* 2010: 228–229)<sup>7</sup>:

- a) środowisko kontroli;
- b) proces oceny ryzyka przez jednostkę;
- c) system informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji;
- d) działania kontrolne, znaczące badania;
- e) nadzorowanie (monitoring) kontroli.

Pojęcie **środowiska kontroli** obejmuje funkcje nadzoru i kierownicze, a także postawy, świadomość oraz działania podejmowane zarówno przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką, jak i kierownictwo w związku z kontrolą wewnętrzną i jej znaczeniem dla jednostki. Środowisko kontroli tworzy w jednostce (organizacji gospodarczej) atmosferę wpływającą na docenianie przez pracowników znaczenia kontroli. Jest ono podstawą skutecznej kontroli wewnętrznej opartej na dyscyplinie i strukturze.

Elementy **środowiska kontroli** zawiera tabela 2.

**Tabela 2**

Elementy środowiska kontroli wewnętrznej

Element kontroli wewnętrznej	Objaśnienie elementu
Przekazywanie i wdrażanie zasad uczciwości i wartości etycznych	Skuteczność kontroli nie może być wyższa od zasad uczciwości i wartości etycznej osób, które ją tworzą, administrują i nadzorują. Uczciwość i etyczne zachowanie określają standardy postępowania jednostki (regulaminy, kodeksy, przykłady) obejmujące działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do udziału w nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działaniach. Przekazywanie zasad jednostki dotyczących uczciwości i wartości etycznych może obejmować informowanie pracowników o standardach postępowania za pomocą regulaminów i kodeksów postępowania, a także przykładu
Kompetencje	Jest to posiadanie wiedzy i umiejętności niezbędnych do wykonania określonego zadania wynikającego z pracy osoby
Udział osób sprawujących nadzór	Od osób sprawujących nadzór zależy w znacznym stopniu świadomość kontroli w jednostce. Waga odpowiedzialności spoczywającej na osobach sprawujących nadzór znajduje swój wyraz w kodeksach postępowania i innych przepisach prawa oraz regulacjach lub wytycznych opracowanych z myślą o osobach sprawujących nadzór. Inna odpowiedzialność obejmuje nadzór nad zaprojektowaniem i skutecznym działaniem procedur powiadamiania o nieprawidłowościach oraz nad procesami weryfikacji skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki

<sup>6</sup> Definicja ta różni się od tych, które zawierały poprzednie wydania MSRF 2001 i 2005.

<sup>7</sup> Poszczególne elementy kontroli wewnętrznej opisano na podstawie załącznika 1 do MSRF 315 „Poznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia”. Przedstawiony tu zakres i składniki kontroli wewnętrznej jest w zasadzie zgodny z tym, który zawiera raport „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa”, opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (COSO).

Element kontroli wewnętrznej	Objaśnienie elementu
Filozofia i styl działania kierownictwa	Składa się na to sposób podejścia kierownictwa do podejmowania i nadzorowania ryzyka działalności gospodarczej, postawy i działania kierownictwa dotyczące wyboru alternatywnych zasad rachunkowości oraz sumiennosci i konserwatyizmu, z jakim ustala się wartości szacunkowe
Struktura organizacyjna	Ustalenie kluczowych obszarów uprawnień i odpowiedzialności oraz właściwych kanałów raportowania. Opracowanie struktury organizacyjnej dostosowanej do potrzeb jednostki, z uwzględnieniem wielkości i rodzaju jej działalności
Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności	Może obejmować wymogi dotyczące odpowiedniej praktyki gospodarczej, wiedzy i doświadczenia kluczowego personelu oraz środki umożliwiające wypełnienie obowiązków, a także zasady i komunikaty służące zapewnieniu, że cały personel rozumie cele jednostki, wie, jak jego działania przyczyniają się do realizacji tych celów oraz jak i z czego będzie rozliczany
Zasady i praktyka rekrutacji i doboru personelu	Dotyczą wymogów przy rekrutacji, ukierunkowania szkolenia, oceny, promowania i podejmowania działań zaradczych. Obejmują też stosowanie standardów przy przyjmowaniu wysoko kwalifikowanych osób, zasady prowadzenia praktyk, warsztatów i seminariów podnoszących poziom wiedzy zawodowej oraz promowanie wykwalifikowanych pracowników na podstawie określonych ocen na wyższe szczeble odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *(Międzynarodowe standardy rewizji finansowej... 2010 : 278–279)*.

**Proces oceny ryzyka przez jednostkę** jest procesem rozpoznania i reagowania na ryzyko działalności gospodarczej oraz na jego skutki. Proces ten obejmuje stwierdzenie, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje ryzyko dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego przekazującego rzetelny i jasny obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, zgodnie z wymagającymi zastosowania założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej lub ustawą o rachunkowości, jak szacuje się znaczenie tego ryzyka, jak ocenia się prawdopodobieństwo jego wystąpienia, a także jakie podejmuje się działania w celu zarządzania ryzykiem.

Ryzyko związane z wiarygodnością sprawozdawczości finansowej obejmuje zewnętrzne i wewnętrzne zdarzenia, transakcje i okoliczności, które mogą nastąpić i ujemnie wpłynąć na zdolność jednostki do zapoczątkowania, rejestrowania, przetwarzania i informowania o danych finansowych w sposób spójny ze stwierdzeniami kierownictwa zawartymi w sprawozdaniach finansowych. Kierownictwo może inicjować plany, programy lub działania jako reakcję na określone ryzyko lub też może zdecydować się na akceptację ryzyka ze względu na koszty lub z innych przyczyn.

**System informacyjny** obejmuje metody i zapisy, które powinny:

- identyfikować i ewidencjonować wymagające tego transakcje;
- opisywać bezzwłocznie transakcje w sposób wystarczająco szczegółowy, aby zapewnić poprawne zakwalifikowanie transakcji dla celów sprawozdawczości finansowej;
- określić wartość transakcji w sposób umożliwiający jej ujęcie w prawidłowej wartości pieniężnej do sprawozdania finansowego;
- ustalić okres, w którym nastąpiła transakcja, co umożliwia jej zaliczenie do odpowiedniego okresu sprawozdawczego;
- poprawnie prezentować transakcje i związane z nimi ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Duże znaczenie ma również sposób komunikowania informacji, który zapewnia znajomość zadań i odpowiedzialności poszczególnych osób w zakresie kontroli wewnętrznej

sprawowanej nad sprawozdawczością finansową. Może ona mieć formę instrukcji lub konpektu. Komunikowanie może następować w formie elektronicznej, ustnej i pisemnej.

**Działania kontrolne** obejmują zasady i procedury, które powinny pomóc w zapewnieniu, że polecenia kierownictwa są faktycznie wykonywane. Przedmiotem zasadniczych czynności kontrolnych mogą być wyniki działalności, przetwarzanie informacji, bezpieczeństwo aktywów, podział obowiązków między różnych pracowników, na przykład odpowiedzialnych za autoryzację transakcji, ewidencję transakcji i sprawowanie pieczy nad składnikami majątku.

Niektóre działania kontrolne mogą zależeć od istnienia odpowiednich, nadrzędnych zasad wprowadzonych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór. Na przykład kontrole autoryzacji mogą być delegowane na podstawie ustalonych wytycznych takich, jak kryteria inwestowania zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór, duże przejęcia i zbycia jednostek mogą wymagać zatwierdzenia na wysokim szczeblu, w tym w niektórych przypadkach przez udziałowców.

Zadaniem **nadzorowania kontroli** (monitoringu) przez kierownictwo przedsiębiorstwa jest ocena czy kontrola wewnętrzna działa nieprzerwanie i skutecznie zgodnie z zamierzeniami i czy jest ona modyfikowana odpowiednio do zmiany warunków. Do czynności nadzorczych wykorzystuje się niekiedy informacje uzyskiwane od stron trzecich, które sygnalizują problemy lub wskazują obszary wymagające udoskonalenia. Do nadzorowania kontroli jednostki mogą się przyczynić audytorzy wewnętrzni lub pracownicy pełniący podobne funkcje dzięki dokonywaniu odrębnych ocen i przekazywaniu informacji o działaniu kontroli wewnętrznej. W ramach czynności nadzorczych kierownictwo jednostki może także uwzględnić informacje dotyczące kontroli wewnętrznej uzyskane od biegłych rewidentów.

Do podstawowych **cech charakteryzujących kontrolę wewnętrzną** funkcjonującą w jednostkach zalicza się w szczególności (Kiziukiewicz, Sawicki 2007: 276; *Międzynarodowe standardy rewizji finansowej*... 2010: 183–235):

1. Istnienie środowiska kontroli, to jest ogólnie pozytywną postawę, działania podejmowane przez członków zarządu i kierowników niższych szczebli w zakresie kontroli wewnętrznej oraz świadomość znaczenia tych działań dla jednostki.
2. Objęcie kontrolą wszystkich zasobów i całej działalności jednostki.
3. Powiązanie kontroli wewnętrznej z funkcjami zarządzania jednostki.
4. Stosowanie zasad i procedur wprowadzonych przez zarząd/dyrekcję jako uzupełnienie środowiska kontroli wewnętrznej.
5. Wykonywanie czynności kontrolnych w następującej sekwencji:
  - a) ustalenie stanu faktycznego (rzeczywistego);
  - b) ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego);
  - c) porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności;
  - d) wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzonej zgodności i niezgodności.
6. Zwrócenie szczególnej uwagi na badanie legalności, rzetelności i prawidłowości działań i procesów występujących w jednostce.
7. Dokonywanie kontroli w określonych etapach:
  - a) przed zamierzonym przeprowadzeniem przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola wstępna, prospektywna, wykonana w trybie *ex ante*);
  - b) w toku ich dokonywania (kontrola bieżąca, wykonywana w czasie teraźniejszym, *in tempora*);

- c) po wykonaniu przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola następną, retrospektywną, wykonywana w trybie *ex post*).
- 8. Podkreślenie szczególnego znaczenia kontroli wewnętrznej dla ochrony składników majątku znajdujących się na terenie jednostki, w tym również składników niebędących jej własnością.
- 9. Wykonywanie kontroli w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania jednostki.
- 10. Przeprowadzenie czynności kontrolnych przez wyznaczone osoby i/lub organizacyjnie wyodrębnioną komórkę albo zespół pracowników.

Stwierdzenie przez kontrolę wewnętrzną, w jakim stopniu zrealizowano założone z góry zadania, powinno być przedmiotem analizy polegającej na ustaleniu źródeł i przyczyn powstania odchyłań od stanu pożądanego, powinno służyć formułowaniu wynikających stąd wniosków i ich wykorzystaniu w procesie zarządzania.

Istotne jest postawienie diagnozy (ustalenie i ocena sytuacji), podjęcie działań optymalizujących (weryfikacja zamierzeń i realizowanych przedsięwzięć lub czynności) oraz dokonanie korekt (w drodze eliminacji lub ograniczenia ujemnych skutków, które odzwierciedlają niepożądane odchylenia).

W praktyce dużą rolę może odgrywać stosowanie kontroli wyprzedzającej (*feedforward control*) i kontroli zwrotnej (*feedback control*). Pierwsza z nich polega na dokonaniu sprostowania w planach, budżetach, aby były one realne, adekwatne do zmieniających się warunków, jak też wskutek ujawnienia błędów w planach lub budżetach przed rozpoczęciem ich realizacji.

Z kolei zadaniem drugiej kontroli jest szybkie reagowanie na niewłaściwe działania jednostki, które spowodowały powstanie niekorzystnego odchylenia od wielkości planowanych lub budżetowych. Stosowanie kontroli wyprzedzającej (prospektywnej) oraz kontroli bieżącej i retrospektywnej sprzyja skutecznemu i efektywnemu zarządzaniu jednostki.

## 5. Audyt wewnętrzny a kontrola zarządcza

W dużych jednostkach sfery finansów publicznych i podmiotach (organizacjach) gospodarczych, charakteryzujących się złożoną strukturą organizacyjną, prowadzących działalność na wielką skalę, narażonych na wysokie ryzyko, wymagających specjalnego nadzoru i oceny, wprowadza się obligatoryjnie lub fakultatywnie, coraz powszechniej audyt wewnętrzny.

Chociaż istnieją liczne definicje audytu wewnętrznego, to jego istotę w wystarczającym stopniu objaśniają poniższe sformułowania.

Zdaniem K. Winiarskiej, audyt wewnętrzny to nowoczesny instrument zarządzania zorientowany na cele jednostki organizacyjnej, identyfikujący i oceniający ryzyko działalności, wykorzystywany w sposób niezależny i obiektywny w celu tworzenia wartości dodanej i usprawnienia działalności (Winiarska 2005: 24).

Według C. Paczuły, audyt wewnętrzny stanowi skuteczny instrument władz przedsiębiorstwa, który w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem, efektywne prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, ich poprawne, jednolite przetwarzanie, księgowanie i raportowanie, przynoszące wartość dodaną przez ujawnienie braków i słabości oraz wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. Oprócz dostarczenia zapewnienia (co do tego, że stan badanej czynności czy badanej jednostki, jest

taki, jaki opisany w raporcie) audyt wewnętrzny prowadzi również działalność doradczą dla przedsiębiorstwa (Paczuła 2004).

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce, także w określonej jednostce samorządu terytorialnego (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 272 i 274).

Zadaniem audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest systematyczny nadzór nad funkcjonowaniem kontroli zarządczej w określonej jednostce, dokonywanie oceny skuteczności kontroli i wskazanie jej słabych punktów. W odróżnieniu od kontroli wewnętrznej, zorientowanej głównie na wykrywanie nieprawidłowości i błędów, celem audytu wewnętrznego jest sprawdzenie poprawności działania systemu kontroli zarządczej. Ujawnione w systemie mankamenty powinny być możliwe szybko usunięte.

Według ustawy (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 273). Minister Finansów określa standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego, zaś audytor wewnętrzny w swej pracy kieruje się wskazówkami zawartymi w tych standardach. Warto zwrócić uwagę, że w ustawie (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 274) wymienia się enumeratywnie jednostki obowiązane prowadzić audyt wewnętrzny i jednostki, na które nałożono taki obowiązek w przypadku przekroczenia dochodów, przychodów lub kosztów w kwocie 40 000 tysięcy złotych. Inne jednostki również mogą prowadzić audyt wewnętrzny, jeżeli ich kierownik podejmie taką decyzję i poinformuje o tym ministra finansów. Nowym rozwiązaniem jest możliwość wykonywania czynności audytora wewnętrznego przez osobę zatrudnioną w jednostce albo usługodawcę, który nie jest zatrudniony w jednostce. W tym drugim przypadku obowiązują ograniczenia w zakresie kwoty rocznych dochodów, przychodów i kosztów lub zatrudnienia pracowników. Ponadto należy uzyskać zgodę właściwego ministra kierującego działem<sup>8</sup>.

Audyt wewnętrzny w organizacjach gospodarczych i samorządowych jest również zaprojektowany i wykonywany zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami i wskazówkami według określonych metod, czynności i procedur badawczych, wymogów dokumentacyjnych itp., zapewniających audytowi wysoką jakość. O jego budowie decyduje jednostka, której on ma służyć. Wprowadzając audyt wewnętrzny, każda jednostka powinna uwzględnić wspomniane uprzednio różne czynniki i dostosować go do realizacji celu kontroli zarządczej. W przypadku podjęcia decyzji dobrowolnego stosowania audytu wewnętrznego należy pamiętać o zasadzie realizmu ekonomicznego, że koszty audytu muszą być niższe lub współmierne do korzyści z jego funkcjonowania.

## 6. Rola komitetu audytu w procesie kontroli zarządczej

Nowe pojęcie **komitetu audytu** zawierają uchwalone w 2009 roku ustawy o finansach publicznych i o biegłych rewidentach. Mimo identycznej nazwy występują między nimi znaczne różnice.

---

<sup>8</sup> Wszechstronne, szczegółowe przedstawienie audytu wewnętrznego w aspekcie teoretycznym, prawnym i rozwiązań organizacyjnych zawiera obszerna praca (487 stron) (*Zasady audytu wewnętrznego...* 2012).

Komitet audytu powołuje minister kierujący działem administracji rządowej. Dla działów administracji rządowej kierowanej przez jednego ministra może być utworzony wspólny komitet audytu.

Podstawowym celem komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 288).

Komitet audytu składa się co najmniej z 3 członków. Przewodniczącym jest wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu, członkami co najmniej 2 osoby niebędące pracownikami ministerstwa lub jednostek w dziale, nazywane „członkami niezależnymi”.

Zakres zadań komitetu audytu obejmuje:

- a) sygnalizowanie istotnych ryzyk;
- b) sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień;
- c) wyznaczanie priorytetów do rocznych i strukturalnych planów audytu wewnętrznego;
- d) przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia;
- e) przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej;
- f) monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego;
- g) wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego (ustawa z 27 sierpnia 2009: art. 289).

Komitet audytu jest zobowiązany złożyć roczne sprawozdanie z realizacji zadań ministrowi kierującemu działem oraz ministrowi finansów. Sprawozdanie podlega publikacji w „Biuletynie Informacji Publicznej”.

Spśród nowych rozwiązań zawartych w ustawie o biegłych rewidentach, oprócz organu nadzoru publicznego, należy wymienić utworzenie komitetu audytu. Jest on powoływany w jednostkach zainteresowania publicznego, które odgrywają w państwie szczególną rolę<sup>9</sup>. Jeżeli skład rady nadzorczej jest mniejszy niż 5 członków, to zadania tego komitetu mogą być powierzone radzie nadzorczej. W skład komitetu audytu wchodzi co najmniej 3 członków, w tym przynajmniej jeden z nich powinien spełniać warunki niezależności i posiadać kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej.

W myśl ustawy (ustawa z 7 maja 2009: art. 86, ust. 7) zadaniem komitetu jest w szczególności monitorowanie:

- a) procesu sprawozdawczości finansowej;
- b) skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem;
- c) wykonywania czynności rewizyjnych;
- d) niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej.

---

<sup>9</sup> Pojęcie to oznacza jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego UE, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich, instytucje kredytowe oraz zakłady ubezpieczeń. Mogą to być również inne jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej działalności, ich wielkości lub liczbę zatrudnionych pracowników (ustawa z 7 maja 2009: art. 2 pkt 13).

Ponadto komitet audytu rekomenduje radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorującemu podmiot uprawniony (firmę audytorską) do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki.

Porównanie zadań obu komitetów ukazuje, że zakres zadań tego komitetu w ministerstwie jest znacznie szerszy, ponieważ obejmuje również sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej, zgłaszanie propozycji jej usprawnienia i przegląd sprawozdań z oceny kontroli zarządczej.

## Uwagi końcowe

Spośród różnych zmian, które nastąpiły w ciągu ostatnich kilku lat, na uwagę zasługują te, które dotyczą zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych i dużych jednostek gospodarczych, nazywanych często organizacjami. Zważywszy, iż immanentną funkcją procesu zarządzania jest kontrola, zrozumiałe są zmiany wprowadzone w zakresie kontroli zarządczej.

Istota zawartego w ustawie o finansach publicznych terminu „kontrola zarządcza” tylko w niewielkim stopniu różni się od poprzedniego określenia „kontrola wewnętrzna”. Według definicji ustalonej przez międzynarodowe organizacje, takie jak wspomniany już komitet COSO i INTOSAL (International Organization of Supreme Audit Institutions – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli/Audytu Wewnętrznego) kontrola wewnętrzna jest narzędziem bądź procesem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Jest ona wykonywana przez radę nadzorczą jednostki, zarząd i pracowników organizacji.

Z punktu widzenia organizacji międzynarodowych kontrola wewnętrzna jest postrzegana szerzej niż kontrola wewnętrzna, która ukształtowała się w kulturze polskich organizacji publicznych (Skoczylas, Nowak 2011: 163).

Treści artykułu i inne przepisy prawa wskazują na trudności jednoznacznego określenia zadań wykonywanych przez organy spółek kapitałowych. Jeżeli spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, zgodnie z Kodeksem spółek handlowych, nie powołuje rady nadzorczej, to funkcjonuje w niej wyłącznie kontrola zarządcza. Jeżeli weźmie się pod uwagę zapis ustawowy, to występuje też problem kwalifikacji rady nadzorczej do kontroli zarządczej informującej o wspólnej odpowiedzialności kierownika jednostki i członków rady nadzorczej za sprawozdanie finansowe<sup>10</sup>.

Analizując aktualną strukturę ogólnego systemu kontroli w średniej i dużej spółce kapitałowej, logiczna i spójna wydaje się następująca jej budowa:

1. Kontrola zarządcza wykonywana przez kierownika jednostki (zarząd), zorientowana głównie na cele strategiczne, uwzględnia stopień osiągnięcia tych celów również w krótkich okresach; jej przedmiotem są wszystkie składniki majątkowe i źródła ich finansowania, cała działalność jednostki i jej wyniki wyrażone w formie pieniężnej i rzeczowej.

---

<sup>10</sup> (Ustawa z 29 września 1994: art. 4 a): 1. Kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniły wymagania przewidziane w niniejszej ustawie. 2. Kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki odpowiadają solidarnie wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem obowiązku wynikającego z ust. 1.

2. Kontrola wewnętrzna realizowana na niższych szczeblach struktury organizacyjnej, jest wykonywana przez osoby kierujące wydziałem, działem lub inną wyodrębnioną komórką organizacyjną, przedmiotem kontroli (kierowniczej, funkcjonalnej) są zasoby i działalność poszczególnych wewnętrznych komórek organizacyjnych jednostki.
3. Audyt wewnętrzny, który sprawuje i ocenia działanie kontroli zarządczej, w tym kontroli wewnętrznej, świadczy również usługi doradcze dla zarządu.
4. Rada nadzorcza, a także powołany przez nią komitet audytu nadzorują całokształt działalności spółki i efektywność posiadanych przez nią zasobów.

Przyjęcie rozwiązania, że organem zarządzającym organizacji gospodarczej jest zarząd, kierownik i rada nadzorcza, eliminuje nadzór wewnętrzny spółki. Działalność i funkcjonowanie kontroli zarządczej spółki podlega wówczas tylko kontroli zewnętrznej i rewizji finansowej.

Relatywnie krótki okres obowiązywania nowych regulacji ustawowych i wydanych na ich podstawie przepisów uzupełniających, wyniki fragmentarycznych badań nad skutecznością i efektywnością komitetu audytu (Dobija 2009; Sawicki 2012) oraz odpowiedzialnością rad nadzorczych za sprawozdania finansowe (Walińska, Gad 2012) utrudniają ocenę zasadności nowych rozwiązań i wskazanie niezbędnych zmian.

## Literatura

- Antony R., Grovindarajan V. (2007), *Management Control Systems*, Mc-Graw-Hill IRWIN; <http://en.wikipedia.org/index.php> (16.07.2012).
- Buk H. (2006), *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa.
- Dobija D. (2009), *Problemy ustalenia efektywności komitetów audytu – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50 (106), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Idaszewska D. (2011), *Kapitał ludzki jako czynnik rozwoju zrównoważonego*, „Organizacja i Zarządzanie. Organization and Management”, nr 2 (145).
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2002), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Kisielnicki J. (2008), *Jak zarządzać i być zarządzanym*, PWE, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K. (2007), *Audyt systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Klimas M. (1997), *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa.
- Kostur A., Winiarska K. (2010), *Budowa systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa.
- Krzyżanowski L. (1992), *Podstawy nauki o organizacji i zarządzaniu*, PWE, Warszawa.
- Kuc B.R. (2008), *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowe standardy rewizji finansowej i kontroli jakości* (2009), t. I, SKwP-KIBR, Warszawa.
- Międzynarodowe standardy rewizji finansowej i kontroli jakości* (2010), t. III, IFAC-SKwP-KIBR, Warszawa.
- Nowak E. (2003), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Paczuła C. (2004), *Audyt wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, „Rachunkowość – Auditor”, nr 4 (11).
- Sawicki K. (2012), *Wybrane problemy działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Skoczylas A., Nowak W.A. (2011), *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 63 (119), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Słownik języka polskiego* (1989), red. M. Szymczak, t. II, t. III, PWN, Warszawa.
- Szczepankowski P. (2005), *Kontrola i controlling*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, PWN, Warszawa.
- Szpot A. (2011), *Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)*, skrót artykułu opublikowanego w czasopiśmie „Kontrola Państwowa”, nr 5.



- Szymańska H. (2012), *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU, nr 94, poz. 1087 z późn. zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU, nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 11 marca 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU, nr 77, poz. 649 z późn. zm.
- Walińska E., Gad J. (2012), *Odpowiedzialność rad nadzorczych za sprawozdania finansowe – doświadczenia polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66 (122) Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.
- Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych* (2012), red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.

#### MANAGEMENT CONTROL IN BUDGET AND ECONOMICAL ENTITIES

**Abstract:** The paper presents the essence and functions of management as well as tasks and the scope of management control in budget and economical entities. It makes comments and conclusions about using management control, internal control and internal audit.

**Keywords:** management control, internal audit, internal control, audit committee

#### Cytowanie

- Sawicki K. (2013), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 1, Szczecin, s. 81–98; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).