

EDYTA BIELIŃSKA-DUSZA

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

FUNKCJONOWANIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ W SYSTEMIE KONTROLI WEWNĘTRZNEJ PRZEDSIĘBIORSTWA

Wprowadzenie

Zarówno turbulencyjność otoczenia, jak i zmiany środowiska wewnętrznego organizacji sprawiają, że przedsiębiorstwa zmuszone są do coraz szybszego i skuteczniejszego dostosowywania się do tych zmian. Wydaje się, że adaptacyjny charakter tego dostosowania nie jest już wystarczający. Coraz częściej zwraca się uwagę na zachowania inwencyjno-kreatywne przedsiębiorstw, które umożliwiają nie tylko przewidzenie zmian, lecz także pozwalają organizacji na właściwe do nich dostosowanie. Niewątpliwie ważną rolę odgrywa w tym m.in. właściwie funkcjonujący system kontroli wewnętrznej.

Celem artykułu jest charakterystyka systemu kontroli wewnętrznej przedsiębiorstwa, wraz z uwzględnieniem kontroli zarządczej obowiązującej w jednostkach sektora publicznego od roku 2010. W artykule poruszone zostały także zagadnienia związane z istotą kontroli wewnętrznej, jej ewolucji, jak również poruszony został problem znaczenia kontroli i jej form.

1. Istota kontroli wewnętrznej

Wszelkie formy aktywności zbiorowej¹, jak słusznie zauważa P. Cabała, wymagają podejmowania stałych lub okresowych wysiłków sprawdzających, oceniających czy weryfikujących². W rozwoju kontroli zauważyć można dużą dynamikę zmian oraz heterogeniczny zakres zadań i funkcji. Na przestrzeni lat jedno na pewno nie zmieniło się: wciąż istnieje niesłabnące zapotrzebowanie na skuteczny system kontroli.

Już w 1916 roku prekursor klasycznej teorii organizacji H. Fayol sklasyfikował i opisał czynności administracyjne (odpowiadające we współczesnej terminologii funkcjom zarządzania), a wśród nich funkcję kontroli, której zadaniem jest czuwanie nad tym, aby wszystko odbywało się zgodnie z ustalonymi przepisami

¹ Aktywność tę można rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: państwa i przedsiębiorstwa. Wydaje się, że kontrola w tych obszarach wzmacniała się na przestrzeni wieków. Jej znaczenie odnośnie do funkcjonowania dobrego państwa podkreślano już w starożytności. Wspominają o tym choćby Platon (427–347 p.n.e.) w *Państwie* oraz Arystoteles (384–322 p.n.e.) w *Polityce*. Docenili ją również władcy, tacy jak: Dariusz I Wielki, Likurg i Piotr Wielki. Dariusz I Wielki (550–486 p.n.e.) ustanowił wysłanników podróżujących po kraju jako tzw. oczy i uszy królewskie, Likurg (IX w. p.n.e.) podporządkował skarb państwa zarządowi gerontów, a pieczę nad skarbem i kontrolę gerontów powierzył zarządom administracyjnym, tzw. eforom. Z kolei w państwie rzymskim za czasów republiki wprowadzono urząd cenzorów, których obowiązkiem było kontrolowanie składu senatu i czuwanie nad moralnością obywateli. W czasach nowożytnych np. Piotr Wielki (1672–1725) wykonywał kontrolę poprzez nadzorców zwanych rewizorami. Główne zadanie kontroli polegało na identyfikowaniu tego, co mogło zagrazać bezpieczeństwu i trwałości państwa. Wraz z ewolucją państwa funkcje i zadania kontroli zmieniały się, powstawały też różne instytucje kontrolne. W Polsce w 1562 r. na sejmie piotrkowskim podjęto uchwałę ustanawiającą prawo do kontrolowania przez posłów ziemskich przychodu i wydatkowania sum państwowych. Co ciekawe, pierwszą instytucją kontrolną była **Główna Izba Obrachunkowa**, powołana w 1808 r. W 1816 r. w Królestwie Polskim (1815–1915) wydano prawo ustanawiające organy kontroli państwowej. Powstała **Izba Obrachunkowa**, a następnie **Najwyższa Izba Obrachunkowa**. Rok później Tymczasowa Rada Stanu powołała **Urząd Obrachunkowy**, a po odzyskaniu przez Polskę niepodległości na mocy dekretu Naczelnika Państwa Józefa Piłsudskiego utworzona została **Najwyższa Izba Kontroli Państwa**. Przetrwiała ona do dzisiaj po fundamentalnej zmianie roli i sposobu działania w 1994 r., kiedy to Sejm ustalił obowiązującą ustawę o NIK. Zob. S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008, s. 5–19. Kolejnym organem kontroli państwowej jednostek samorządu terytorialnego jest **Regionalna Izba Obrachunkowa**, powołana w 1992 r. Zarówno NIK, jak i RIO w głównej mierze mają za zadanie kontrolować i nadzorować instytucje publiczne. Należy o tym wspomnieć, gdyż z punktu widzenia działającej w ramach sektora publicznego kontroli instytucje te nie pozostają bez znaczenia.

² P. Cabała: *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pomocnicze materiały dydaktyczne*, Wyd. AE, Kraków 2002, s. 7.

i wydanymi rozkazami³. H. Fayol uważał, że kontrola dotyczy wszystkiego – rzeczy, ludzi i działań.

Z kolei H. Le Châtelier istotę tejże funkcji w przedsiębiorstwie rozumiał szerzej i sprowadzał do kontrolowania osiągniętych wyników poprzez porównanie z zamierzonym celem, wyciągnięcie wniosków z poszczególnych etapów działania i wprowadzenie poprawek dotyczących celów, warunków, planu postępowania oraz jego realizacji i kontroli⁴.

Jednakże na przestrzeni kilkudziesięciu lat XX wieku kontrola w kontekście rozwoju gospodarczego ulegała wyraźnym przeobrażeniom. Pojawiło się wiele koncepcji, które starały się nadążać za zmieniającą się sytuacją gospodarczą. Możemy wymienić kilka charakterystycznych okresów.

Lata 70. XX w.⁵ – to ujednoczenie pojęć podstawowych oraz określenie głównych zadań i funkcji kontroli⁶. Sformułowano zasadę, że kontrola wewnętrzna jest integralnym elementem procesu zarządzania, oraz określono warunki, jakie należy spełnić w celu zapewnienia jej skuteczności. Okres ten charakteryzuje ustalenie rodzajów kontroli, kryteriów badań kontrolnych oraz możliwych powiązań między składnikami organizacyjnymi przedsiębiorstwa a elementami systemu kontroli wewnętrznej.

Lata 80. XX w. i wdrażanie zasad reformy gospodarczej wywarły istotny wpływ na formę kontroli⁷. Ustalono, że system kontroli wewnętrznej określany jest przez statut⁸. Ponadto wprowadzono rozróżnienie pomiędzy kontrolą rozu-

³ H. Fayol: *Administracja przemysłowa i ogólna*, Instytut Naukowej Organizacji przy Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa 1926.

⁴ H. Le Châtelier: *Filozofia systemu Taylora*, Instytut Naukowej Organizacji przy Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa 1926, s. 82.

⁵ Lata 70. XX to także uznanie kontroli za podstawowy składnik resortowej kontroli wewnętrznej, a także najważniejszy podsystem w systemie kontroli w państwie. Monitor Polski z 1977 r., nr 36, poz. 38. Dział II uchwały poświęcono w całości kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. B.R. Kuc: *Kontrola wewnętrzna w sektorze publicznym. Kierunki zmian*, PTM, Warszawa 2007, s. 23.

⁶ *Ibidem*, s. 23–24.

⁷ Przełomowe okazały się: ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. nr 24, poz. 122) oraz ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze (Dz.U. nr 30, poz. 210), a także uchwała Rady Ministrów z dnia 23 maja 1983 r. w sprawie wykonywania kontroli przez organy administracji państwowej (Mon. Pol. nr 22, poz. 124); ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. nr 41, poz. 324); B.R. Kuc: *Kontrola wewnętrzna...*, s. 23–24.

⁸ Statut ten uchwalany był przez pracowników na wniosek dyrektora przedsiębiorstwa. W konsekwencji oznaczało to, że zarówno zasady, jak i formy organizacyjne kontroli w przedsiębiorstwie pozostawały w kompetencji przedsiębiorstw.

mianą jako integralny system przedsiębiorstwa (nadzór i samokontrola) a kontrolą instytucjonalną, wykonywaną przez wewnętrzne jednostki kontroli i organizacje społeczne⁹.

Lata 90. XX w. – to dalszy rozwój kontroli wewnętrznej na dotychczasowych podwalinach. Poprzez aktywne uczestnictwo menedżerów w realizacji funkcji kontroli stawała się ona istotnym narzędziem zarządzania, zwłaszcza że przedsiębiorstwa przekształcały się w samodzielne podmioty działające w burzliwym otoczeniu. W związku z tym pojawiły się przed kontrolą nowe złożone zadania. Coraz częściej mówiono o kontroli *ex ante* – o charakterze zadań zapobiegawczo-doradczych, coraz rzadziej o kontroli *ex post*. Jednakże wobec transformacji gospodarczej i przekształceń gospodarczych kontrola w dalszym ciągu nie spełniała oczekiwań. Menedżerowie coraz częściej poszukiwali nowych narzędzi, które umożliwiłyby im pozyskanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji.

Konstatując, należy jednak stwierdzić, że zmiany w otoczeniu organizacji na przestrzeni lat spowodowały zarówno wzrost zainteresowania kontrolą, jak i jej rozwój. Ciągłe ewoluowały również poglądy na istotę kontroli jako funkcji zarządzania i przyczyniały się do jej rozwoju. Kontrola stała się istotnym instrumentem uczestniczącym w kształtowaniu zarządzania organizacją¹⁰. Można zauważyć niemal historyczne znaczenie funkcji kontroli. Wyraźne zmiany w postrzeganiu roli i znaczenia kontroli w zarządzaniu organizacjami zauważa się dopiero od XX w. Zmiany te powodowały przeobrażanie się przedsiębiorstw i polegały głównie na decentralizacji i zwiększającym się delegowaniu uprawnień¹¹.

Przez lata tworzono różne formy kontroli mające nie tylko konfrontować wszelkie działania, przedsięwzięcia czy procesy z realizacją założonych celów, ale także zabezpieczać przedsiębiorstwo przed wszelkiego rodzaju nadużyciami. Kontrola przestała mieć znaczenie tylko i wyłącznie jako narzędzie dominacji i admonicji, a zaczęła być traktowana jako instrument zarządzania. Również obecnie zauważa się kontynuację ewolucji kontroli na przykład poprzez wprowa-

⁹ Obszerniejsze informacje na temat postanowień odnośnie do kontroli, jej form oraz obowiązków kierowników w tym zakresie zainteresowany czytelnik znajdzie w publikacji: B.R. Kuc: *Kontrola wewnętrzna...*, s. 25 i nast.

¹⁰ Autorka proces zarządzania rozumie jako „ciąg działań będących funkcjami planowania, pobudzania, organizowania i kontroli, które uporządkowane są w określonych układach przebiegów organizacyjnych (zwykle w układach informacyjno-decyzyjnych) i spełnione są przez jednostki zarządzania oraz stanowiska kierownicze”. A. Stabryła, J. Trzcieniecki: *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1996, s. 132.

¹¹ P. Cabała: *System kontroli...*, s. 7.

dzenie kontroli zarządczej w sektorze publicznym. Jednakże by pełniej zrozumieć istotę kontroli, warto w tym miejscu dokonać przeglądu literatury przedmiotu i zaprezentować wybrane definicje oraz różne jej formy.

2. Formy kontroli wewnętrznej

W encyklopedycznym ujęciu kontrola oznacza sprawdzanie, czy stan rzeczywisty czegoś zgadza się ze stanem pożądanym, oraz ustalanie ewentualnych odstępstw, czuwanie nad prawidłowym przebiegiem czegoś¹².

Tabela 1

Formy kontroli

Znaczenie kontroli	Formy kontroli	Charakterystyka
1	2	3
Szerokie	Controlling	Oznacza funkcję wewnętrzną systemu zarządzania w takich przedsiębiorstwach, których system wykonawczy (ruch) koordynowany jest poprzez plany. Zadaniem controllingu jest koordynowanie wszystkich podsystemów zarządzania. Ma on do dyspozycji te same instrumenty i mechanizmy, które wykorzystywane są przez system zarządzania. Celem controllingu jest zwiększenie skuteczności i sprawności zarządzania oraz wzmocnienie dopasowania się do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa ¹
	Kontrola funkcjonalna	To typ funkcji kierowniczej. Jej realizacją zajmuje się każdy szczebel kierowania i pracownicy w trakcie realizacji zadań. Polega na ustalaniu stanu faktycznego, porównaniu z ustalonym wzorcem i wyprowadzeniu wniosków wraz z podjęciem działań korygujących ²
	Kontrola zarządcza	Ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy ³
	Nadzór	Sprawowanie kontroli w szerszym znaczeniu, pilnowanie osób bądź rzeczy z możliwością ingerencji w działalność kontrolowanej jednostki. Celem nadzoru jest upewnienie się, czy system kontroli wewnętrznej działa właściwie. Nadzorujący odpowiada za wynik działalności organów podległych nadzorowi. Nadzór charakteryzuje się ciągłością badania i oceny różnych obszarów działalności, przede wszystkim zaś podejmowaniem decyzji regulacyjnych ⁴
	Nadzór korporacyjny	Rozumiany jako system służący do efektywnego, kompleksowego kierowania przedsiębiorstwami i ich kontrolowania, zakłada optymalne zastosowanie wszystkich instrumentów monitoringu przedsiębiorstw, a także rozbudowany audyt wewnętrzny ⁵

¹² *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Wilga, Warszawa 1996, s. 410.

1	2	3
Wąskie	Audyty	Prowadzenie usystematyzowanej, niezależnej, obiektywnej i metodycznej oceny działalności przedsiębiorstwa ⁶
	Compliance	Sprawdzanie skuteczności systemu przez monitorowanie jego zgodności z prawem i regulacjami oraz z wnioskami, jak również określanie dalszych działań na przyszłość, każdej nieprawidłowości. To także przegląd procesów komunikowania w zakresie „dobrych praktyk” (<i>code of conduct</i> – kodeks postępowania) oraz bieżące monitorowanie, czy działania pracowników są z nimi zgodne ⁷
	Inspekcja	Sprawdzanie przez przełożonego lub upoważnione do tego osoby, czy jednostka działa prawidłowo. Wykonywana jest w formie bezpośredniej obserwacji oraz w sytuacjach prostych, niewymagających zastosowania skomplikowanych narzędzi ⁸
	Inwentaryzacja	Ogół czynności zmierzających do ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Jest to jedna z podstawowych czynności kontroli wewnętrznej. Celem inwentaryzacji jest zabezpieczenie zasobów przed utratą ⁹
	Inwigilacja	Systematyczne obserwowanie kogoś bez jego wiedzy w celu zdobycia o nim pożądaných informacji ¹⁰
	Kontrola instytucjonalna	To jednostki, komórki lub stanowiska organizacyjne pełniące funkcje kontrolne. Celem kontroli instytucjonalnej jest stwierdzenie odchyleń między ustalonym wzorcem a stanem rzeczywistym oraz identyfikacja przyczyn ich powstania, bez możliwości podjęcia decyzji regulacyjnych eliminujących odchylenia ¹¹
	Kontrola wewnętrzna	Proces, na który wpływają zarówno dyrektorzy, menedżerowie, jak i pozostali pracownicy firmy, podejmowany w celu oceny realizacji zadań w ramach trzech aspektów: efektywności i wydajności operacji, wiarygodności sprawozdań finansowych oraz przestrzegania przepisów prawa i innych regulacji wewnętrznych. Kontrola wewnętrzna obejmuje pięć elementów: środowisko kontroli, identyfikację ryzyka, czynności kontrolne, informację oraz monitorowanie całego procesu ¹²
	System kontroli wewnętrznej	Obejmuje zarówno wykorzystywane metody i techniki, jak i cele oraz zachowanie kierowników, którzy mają dawać racjonalną pewność, że założone przez przedsiębiorstwo cele zostaną osiągnięte ¹³
	Lustracja	Przedmiotem oceny lustracji jest nie tyle zachowanie się (działanie) podmiotu kontrolowanego, ile stan rzeczywisty badanego przedmiotu. Lustracja to także badanie całej działalności jednostki; traktowana jest często jako kontrola wstępna ¹⁴
	Monitoring	Prowadzenie stałej obserwacji, dokonywanie ciągłych systematycznych pomiarów ¹⁵
	Oględziny	Obejrzenie czegoś przez kogoś upoważnionego. To także w postępowaniu sądowym lub administracyjnym dowód, którego przedmiotem jest miejsce, osoba lub rzecz. Na gruncie zarządzania dotyczy ogólnego sprawdzenia obiektu ¹⁶
	Pilnowanie	Roztaczanie przez pilnującego ochrony nad daną rzeczą, zawsze bezpośrednio. Powiązania hierarchiczne nie muszą występować ¹⁷
Przeгляд	Poddawanie czegoś obserwacji zmierzającej do oceny stopnia realizacji założonego celu, połączone z analizą przyczyn odchyleń ¹⁸	

1	2	3
	Rewizja	Sprawdzanie, badanie dokumentów, głównie finansowo-księgowych lub też kontrola urzędowa przeprowadzana w instytucji. Rewizja to także powtórne sprawdzenie przez osobę upoważnioną słuszności przeprowadzonych dotychczas ocen oraz podjętych decyzji. Jest uzupełnieniem bieżącej kontroli ¹⁹
	Samokontrola	Kontrolowanie samego siebie, własnych działań oraz zachowań ²⁰
	Sprawdzanie	Badanie, kontrolowanie, czy stan faktyczny odpowiada założonemu oraz czy zadanie zostało wykonane prawidłowo ²¹
	Weryfikacja	Sprawdzenie i ocena zgodności czegoś z prawdą ²²
	Wgląd	Przejrzenie lub zbadanie jakiegoś zjawiska, problemu, zaznajomienie się z nim oraz przekonanie się o zasadach jego funkcjonowania ²³
	Wizytacja	Ocena kontrolowanej jednostki przez bezpośredni wgląd w jej działanie lub określona część tego działania. Celem jest sformułowanie ogólnej i szerszej oceny realizowanych zadań ²⁴

Źródło: ¹ M. Sierpińska, B. Niedbała: *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 15; ^{2,4} opracowanie własne; ³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240; ⁵ raport Cadbury'ego oraz K. Winiarska: *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa 2008, s. 93; ⁶ opracowanie własne; ⁷ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner: *Sawyer's Internal Auditing. The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th ed., The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL 2003, s. 1331; R. Moeller, H.N. Witt: *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th ed., Wiley, New Jersey 1999, s. 164–165; ⁸ *Słownik współczesnego...*, s. 324; S. Kałużny: *Kontrola wewnętrzna...*, s. 25; ⁹ C. Paczuła: *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998, s. 18; ¹⁰ *Słownik współczesnego...*, s. 329; ¹¹ opracowanie własne; ¹² COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Jersey City 1992; ¹³ na podstawie raportu COSO, wytycznych INTOSAI, raportu Cadbury'ego oraz raportów CoCo i Turnbulla; ¹⁴ S. Kałużny: *Kontrola wewnętrzna...*, s. 25; P. Cabała: *System kontroli...*, s. 8; ¹⁵ *Słownik współczesnego...*, s. 535; ¹⁶ *Ibidem*, s. 673; *Nowy leksykon PWN*, red. A. Dyczkowski, PWN, Warszawa 1998, s. 1210; ¹⁷ opracowanie własne; ¹⁸ A. Stabryła: *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa–Kraków 2000, s. 317; ¹⁹ Zob. P. Cabała: *System kontroli...*, s. 8; T. Pszczołowski, *Mala encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 207; ²⁰ opracowanie własne; ²¹ E. Górecki: *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym. Poradnik metodyczny*, InterFart, Łódź 2003, s. 15 i nast.; ²² *Słownik współczesnego...*, s. 1241; ^{23,24} opracowanie własne.

Analiza literatury przedmiotu pozwala na wyprowadzenie wniosku, że termin „kontrola” jest używany w znaczeniu **wąskim** lub **szeroskim** (tabela 1).

Kontrola w wąskim znaczeniu to – zgodnie z definicją L. Krzyżanowskiego – zbiór czynności polegających na porównywaniu stanów rzeczywistych z zadaniami, orzekaniu o odchyleniach i formułowaniu zaleceń, bez włączania ich

w zakres zabiegów korekcyjnych i regulacyjnych, które należą do poprzedzających ją funkcji¹³. Zaproponowane przez L. Krzyżanowskiego objaśnienie nawiązuje do definicji J. Zieleniewskiego. Zdaniem tego autora kontrola to proces, w którym kierownicy zapewniają, że zasoby są uzyskiwane i używane skutecznie i efektywnie do osiągnięcia celów organizacji¹⁴.

Kontrola w wąskim znaczeniu ma zatem charakter sprawozdawczy i doradczy. Jej zadaniem jest porównanie wyniku działania z celem oraz formułowanie zaleceń odnośnie do możliwych usprawnień. Podejmowanie decyzji korygujących zaistniałe odchylenia nie wchodzi w zakres jej zadań. Oznacza to, że kontrola w takim ujęciu nie ingeruje w badany obiekt, a jedynie formułuje wnioski i zalecenia¹⁵. Tak rozumiana kontrola nazywana jest również **kontrolą instytucjonalną**. Aspekt instytucjonalny eksponuje definicja zawarta w *Encyklopedii organizacji i zarządzania*, w której kontrolę pojmuje się jako stały i systematyczny nadzór sprawowany przez kierownika nad podwładnymi¹⁶. Należy zaznaczyć, że wąskie rozumienie kontroli w literaturze anglosaskiej służy do określenia kontroli instytucjonalnej, zwanej *audit* lub *internal audit*¹⁷.

Kontrola w szerokim znaczeniu jest definiowana jako systematyczne działanie zmierzające do ustalenia norm efektywności przy planowaniu celów, do zaprojektowania systemów informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównywania sprzężeń zwrotnych, a także rzeczywistych wyników z ustalonymi normami, stwierdzenia, czy występują odchylenia, i do pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich działań potrzebnych do zapewnienia, aby wszelkie zasoby organizacji były najskuteczniej i najsprawniej wykorzystywane do osiągnięcia jej celów¹⁸. Zadaniem tego typu kontroli będzie nie tylko rejestracja osiąganych wyników, porównywanie ich z założonymi planami, lecz także wpływanie na decyzje dotyczące podjęcia działań korygujących.

¹³ L. Krzyżanowski: *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, wyd. 2 popr., PWN, Warszawa 1994, s. 220.

¹⁴ Por. J. Zieleniewski: *Organizacja i zarządzanie*, wyd. 7, PWN, Warszawa 1981, s. 218–222, 369.

¹⁵ P. Cabała: *System kontroli...*, s. 8.

¹⁶ *Encyklopedia organizacji i zarządzania*, red. L. Pasieczny, PWE, Warszawa 1981, s. 228.

¹⁷ E.J. Saunders: *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, wyd. 2, PIKW – Edukator, Częstochowa 2003, s. 14 i nast.; *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* (oprac. J. Płoskonka et al., NIK, Warszawa 2005, s. 8) podaje jednakże informację, że audyt jest tożsamy z kontrolą w znaczeniu funkcjonalnym.

¹⁸ J.A. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert jr, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1997, s. 538.

Takie ujęcie kontroli świadczyć będzie o jej funkcjonalnym charakterze, co oznacza, że jest ona realizowana na bieżąco przez każdy szczebel kierowania. W literaturze przedmiotu nazywa się ją **kontrolą funkcjonalną**¹⁹, w odróżnieniu od kontroli w wąskim znaczeniu, którą cechuje aspekt instytucjonalny. Oznacza to, że czynności kontrolne realizowane są przez specjalnie wyodrębnione wewnętrzne komórki organizacyjne działające w ramach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa lub też przez zewnętrzne jednostki.

E. Terebucha²⁰ twierdzi, podobnie jak H. Fayol²¹, że kontrola wewnętrzna polega na wykonywaniu czynności w ramach funkcji zarządzania przez zespół kierowniczy przedsiębiorstwa albo wyznaczone do tego komórki organizacyjne lub osoby.

Kontrolę funkcjonalną (kontrolę o szerokim znaczeniu) nazywa się w literaturze anglosaskiej *control* lub *internal control*²².

Jednakże współcześnie kontrola o charakterze *ex post* przestaje być wystarczająca, ponieważ jej funkcja jest zawsze wtórna w stosunku do planowania. W zależności od swoich umiejętności ujawnia fakty, zdarzenia, następstwa, ale ich nie kreuje. Chociaż z jej polecenia dokonywane są zmiany i korekty, nie mają one charakteru pierwotnych, inicjujących działań. Nacisk na sprawność i skuteczność zarządzania powoduje, że od kontroli oczekuje się przewidywania błędów i przeciwdziałania im. Z tego powodu współcześnie zwraca się uwagę na antycypacyjny (*ex ante*) charakter kontroli, którego istota polega na przewidywaniu zdarzeń negatywnych i stwarzaniu możliwości przeciwdziałania skutkom przynajmniej niektórych z nich²³.

Jak zauważono wcześniej (tabela 1), w przypadku kontroli w szerokim znaczeniu mówi się np. o kontroli zarządczej, natomiast w przypadku kontroli w wąskim zakresie – np. o audycie²⁴, dlatego też słuszne wydaje się pokazanie istotnych kwestii z tego zakresu (tabela 2).

¹⁹ A.K. Koźmiński, W. Piotrowski: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, wyd. 5 zm., Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2002, s. 217.

²⁰ E. Terebucha: *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, w: *Poradnik księgowego*, red. E. Terebucha, Warszawa 1976, s. 314.

²¹ H. Fayol: *General and Industrial Management*, Pitman Publishing, London 1987, s. 112.

²² E.J. Saunders: *Audyt i kontrola wewnętrzna...*, s. 13.

²³ B.R. Kuc: *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa 2007, s. 12.

²⁴ J. Stępniewski poprzez określenie zadań i funkcji zauważa zbieżności między kontrolą a audytem. Zob. J. Stępniewski: *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 70. Również tacy autorzy, jak: K. Winiarska, B.R. Kuc, K. Polak, V.Z. Brink,

Tabela 2

Porównanie kontroli, kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego

Kryterium porównania	Kontrola	Kontrola zarządcza	Audyt wewnętrzny
1	2	3	4
Istota	Proces diagnostyczno-regulacyjny lub funkcja zarządzania	Proces diagnostyczno-regulacyjny lub funkcja zarządzania	Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem
	Może mieć postać: 1. Kontroli w wąskim znaczeniu (nazywanej kontrolą instytucjonalną lub przeglądem), polegającej na przeprowadzaniu przedsięwzięć diagnostycznych. 2. Kontroli w szerokim znaczeniu (nazywanej także kontrolą funkcjonalną lub nadzorem), polegającej na realizacji decyzji regulacyjnych. Stwierdza nieprawidłowości	Istotą kontroli zarządczej są działania w ramach zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Stwierdza nieprawidłowości, przestrzega, usprawnia	Zbieżny z kontrolą w wąskim znaczeniu . Spełnia m.in. funkcję kontrolną i doradczą przez prowadzenie usystematyzowanej, niezależnej, obiektywnej i metodycznej oceny działalności przedsiębiorstwa. Usprawnia, doradza
Cel	Ujawnienie nieprawidłowości i błędów, wskazanie sposobów eliminowania negatywnych zjawisk lub zabezpieczenia się przed nimi (wymiar diagnostyczny) oraz podejmowanie działań mających doprowadzić dany system do założonego stanu (wymiar regulacyjny)	Wspomaganie kierownictwa w procesie zarządzania z punktu widzenia osiągania celów oraz ujawnianie nieprawidłowości i wskazanie sposobów ich eliminowania	Doskonalenie przedsiębiorstwa przez wspomaganie kierownictwa w procesie zarządzania przedsiębiorstwem i wniesienie wartości dodanej
Horyzont czasu	Działania ukierunkowane na przeszłość	Działania ukierunkowane na przeszłość i przyszłość	Działania ukierunkowane na przyszłość
Charakter działań	Częstkowy. Działania <i>post factum</i> w reakcji na symptomy niekorzystnego zjawiska	Systemowy. Zapobiega niekorzystnym zjawiskom	Systemowy/holistyczny. Zapobiega niekorzystnym zjawiskom i kładzie nacisk na ich przyczyny

J.A. Cashin, H. Witt, J.E. Saunders, B. Gliński, P. Szczepkowski, dostrzegają cechy charakterystyczne różnicujące te dwa pojęcia. Zob. K. Winiarska: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005 s. 76–77; B.R. Kuc: *Audyt wewnętrzny...*, s. 43; K. Polak: *Audytory wewnętrzni nadal nie mają jednej formuły działania*, „Gazeta Prawna” 2003, nr 23; J.E. Saunders: *Audyt i kontrola wewnętrzna...*; V.Z. Brink, J.A. Cashina, H. Witt: *Modern Internal Auditing. An Operational Approach*, 3rd ed., Ronald Press, New York 1973, s. 4; B. Gliński, B.R. Kuc, P. Szczepkowski: *Zarządzanie strategiczne*, Key Text, Warszawa 1996, s. 211.

1	2	3	4
Rodzaj działań	Działania nastawione na wykrycie sprawcy nieprawidłowości; stwierdza uchybienia i wnioskuje o ich naprawę. Zadania realizowane przez kontrolę instytucjonalną są od siebie niezależne i jeśli dotyczą kilku różnych jednostek organizacyjnych, wymagają uzgodnień na wyższych szczeblach hierarchii przedsiębiorstwa	Działania nastawione na koordynację, jak również wykrycie nieprawidłowości; stwierdzenie uchybień i wnioskowanie o ich naprawę. Zadania są scentralizowane w interdyscyplinarnej jednostce organizacyjnej	Działania nastawione na usprawnianie poprzez analizę i diagnozę m.in. informacji, procesów, materiałów. Zadania mogą być scentralizowane, zdecentralizowane, mogą się również znajdować poza przedsiębiorstwem. Zależy to od przyjętego rozwiązania organizacyjnego audytu wewnętrznego
Obszar zadań	Obszar zadań realizowanych przez kontrolę instytucjonalną nie pokrywa pełnego funkcjonalnego zakresu działalności przedsiębiorstwa. Zadania dotyczą tylko wybranych funkcji (np. jakości, rewizji gospodarczej, bhp)	Objemuje działania z zakresu realizacji celów i funkcji działalności przedsiębiorstwa, dostosowany do potrzeb danej jednostki	Odpowiada pełnemu zakresowi funkcjonalnemu przedsiębiorstwa
Rozwiązanie strukturalne	Zależność instytucjonalna. Kontrolę instytucjonalną realizują różne jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa, przeważnie niepowiązane ze sobą ani pod względem hierarchicznym, ani funkcjonalnym (np. dział organizacji i kontroli, dział kontroli jakości, dział rewizji gospodarczej, dział bhp). Działają niezależnie od siebie i nie są zorganizowane w spójną całość. Kontrolę funkcjonalną realizują wszyscy kierownicy jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa oraz organów kolegialnych. W ramach kontroli instytucjonalnej wymaga utworzenia odrębnych komórek organizacyjnych, które są rozproszone w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, lokowane na różnych szczeblach hierarchii i w różnych pionach organizacyjnych. Osoba odpowiedzialna – kierownik komórki organizacyjnej	Zależność instytucjonalna. Zorganizowana w stałych jednostkach organizacyjnych lub zależnie od przyjętego rozwiązania organizacyjnego. Stanowi zorganizowaną, spójną całość. Funkcjonowanie w ramach istniejących komórek organizacyjnych ds. kontroli lub audytu albo utworzenia odrębnej komórki organizacyjnej podporządkowanej naczelnemu kierownictwu przedsiębiorstwa. Osoba odpowiedzialna – kierownik komórki organizacyjnej, kierownik jednostki	Niezależność instytucjonalna. Realizowany w formie następujących rozwiązań organizacyjnych: 1) własnego zespołu zadaniowego, 2) specjalnej komórki ds. audytu, 3) wyspecjalizowanego podmiotu zewnętrznego, 4) sektorowego zespołu audytowego. Wymaga utworzenia odrębnej komórki organizacyjnej, z uwagi na swą niezależność, podległy radzie nadzorczej, prezesowi, dyrektorowi. Osoba odpowiedzialna – kierownik komórki organizacyjnej
Elastyczność działań	Niska	Wysoka	Wysoka

1	2	3	4
Charakter wniosków	W ramach kontroli instytucjonalnej formułowane są wnioski diagnostyczne i opracowywane kierunki doskonalenia	Zidentyfikowane nieprawidłowości formułuje się w postaci wniosków diagnostycznych pokontrolnych i eliminuje poprzez podjęcie decyzji regulacyjnych zmierzających do doprowadzenia badanego problemu do założonego stanu	Stwierdzone nieprawidłowości formułuje się w postaci raportu, zawierającego wnioski diagnostyczne i kierunki ich doskonalenia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r...., E. Kowalczyk: *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010; M. Solà: *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej: standardy i sposoby praktycznej realizacji*, MUNCIPUM, Warszawa 2009; J. Nesterak: *Controlling...*, s. 18 i nast.; K. Knedler, M. Stasik: *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, PAR, Łódź 2006, s. 15; M. Sierpińska, B. Niedbała: *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Wyd. AE w Krakowie, Kraków 2000, s. 11 i nast.

Z punktu widzenia zakresu zadań, funkcji oraz czasu kontrola, kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny to różne pojęcia. O ile kontrola koncentruje się na zadaniach przeszłych, o tyle kontrola zarządcza, podobnie jak audyt, zorientowana jest przyszłościowo, z tą jednak różnicą, że kontrola zarządcza poprzez zastąpienie kontroli finansowej skupia się również na zadaniach z przeszłości. Zamysł wprowadzenia kontroli zarządczej do jednostek sektora publicznego ma na celu, jak się wydaje, stworzenie swoistego rodzaju systemu kontroli, który swoim zakresem będzie obejmował zarówno działania *post factum*, jak i te związane z aspektem strategicznym, czyli dotyczące przyszłości.

Można stwierdzić, że system kontroli wewnętrznej może być elementem procesu zarządzania, w wyniku którego może pełnić rolę regulacyjną w takich sferach, jak: poznawcza, korekcyjna, prewencyjna, projektowa²⁵. Natomiast jego wdrożenie jest dla przedsiębiorstw koniecznością. Zbudowanie skutecznego systemu kontroli wymaga między innymi stworzenia odpowiednich struktur organizacyjnych i hierarchicznych, procedur operacyjnych, instrukcji wewnętrznych,

²⁵ J. Penc przez **sferę poznawczą** rozumie ujawnianie błędów, niedociągnięć i nieprawidłowości, czyli wykrywanie różnic i źródeł powstawania błędów. **Sfera korekcyjna** to projektowanie i wdrażanie działań mających na celu eliminowanie nieprawidłowości. **Sfera prewencyjna** to wyciąganie wniosków dla przyszłych działań oraz podejmowanie działań korygujących i wspierających organizację i zarządzanie. **Sfera projektowa** – zarówno obmyślenie rezultatów kontrolowanej działalności, jak i ulepszanie istniejących procesów, procedur kontrolnych. Zob. J. Penc: *Kontrola kierownicza w procesie zarządzania*, Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej nr 25, Organizacja i Zarządzanie nr 698, Łódź 1994, s. 91.

jak również podziału odpowiedzialności i takiego sposobu pracy, który umożliwi maksymalne ograniczenie błędów oraz strat w przedsiębiorstwie.

Uwagi końcowe

Podsumowując rozważania na temat skutecznego systemu kontroli wewnętrznej, można stwierdzić, że istnieje kilka czynników determinujących rozwój tychże pojęć. Są to: dynamika zmian w otoczeniu, wzrastająca złożoność organizacji, zawodność organizacji oraz potrzeba delegowania uprawnień²⁶. Ostatni czynnik, który należy wymienić, to ciągła potrzeba doskonalenia przedsiębiorstwa.

Działalność przedsiębiorstw staje się coraz bardziej złożona, a zdolność dostosowywania się do zmian w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym oraz skuteczne przeciwdziałanie różnego rodzaju oszustwom i patologiom przesądza o jej sukcesach. Dlatego też podstawą długotrwałego rozwoju staje się odpowiednio zaprojektowany system zarządzania, który uwzględnia system kontroli wewnętrznej, w ramach którego istnieje kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny. Analizując literaturę przedmiotu oraz obecną sytuację, można jednoznacznie stwierdzić, że istnieje wiele sposobów, technik i metod zarządzania. To, która z nich jest najefektywniejsza i najkorzystniejsza, może być przedmiotem dyskusji, natomiast nie budzi wątpliwości fakt, że każde przedsiębiorstwo, a wraz z nim kierownictwo, potrzebuje narzędzia zarządzania, jakim jest kontrola. Nawet najbardziej racjonalnie zaplanowany sposób postępowania nie daje gwarancji powodzenia, jeśli nie jest wspierany odpowiednim systemem kontroli. Nie należy jednakże przeceniać jego znaczenia, gdyż nie jest to panaceum na wszelkie nieprawidłowości i błędy zarządzania. Systemy te są stworzone przez ludzi i dla ludzi, dlatego też istnieje ryzyko, że właśnie przez nich zostaną zmodyfikowane w niewłaściwym kierunku. Niewątpliwie mogą one stanowić narzędzie pomocne w realizacji założonych celów.

Warto także zaznaczyć, że z uwagi na skuteczność zarządzania instrumenty te powinny współdziałać i harmonijnie współgrać w celu osiągnięcia lepszych rezultatów. Należy pamiętać, że istnienie kontroli w przedsiębiorstwie zwiększa efektywność działania.

²⁶ Por. B. Gliński, B.R. Kuc, P. Szczepkowski: *op. cit.*, s. 211.

Literatura

- Brink V.Z., Cashina J.A., Witt H.: *Modern Internal Auditing. An Operational Approach*, 3rd ed., Ronald Press, New York 1973.
- Cabała P.: *System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pomocnicze materiały dydaktyczne*, Wyd. AE, Kraków 2002.
- COSO, *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Jersey City 1992.
- Encyklopedia organizacji i zarządzania*, red. L. Pasieczny, PWE, Warszawa 1981.
- Fayol H.: *Administracja przemysłowa i ogólna*, Instytut Naukowej Organizacji przy Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa 1926.
- Fayol H.: *General and Industrial Management*, Pitman Publishing, London 1987.
- Gliński B., Kuc B.R., Szczepkowski P.: *Zarządzanie strategiczne*, Key Text, Warszawa 1996.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, oprac. Płoskonka J. et al., NIK, Warszawa 2005.
- Górecki E.: *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym. Poradnik metodyczny*, InterFart, Łódź 2003.
- Kałużny S.: *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
- Knedler K., Stasik M.: *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, PAR, Łódź 2006.
- Kowalczyk E.: *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Presscom, Wrocław 2010.
- Koźmiński A.K., Piotrowski W.: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, wyd. 5 zm., Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2002.
- Krzyżanowski L.: *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, wyd. 2 popr., PWN, Warszawa 1994.
- Kuc B.R.: *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa 2007.
- Kuc B.R.: *Kontrola wewnętrzna w sektorze publicznym. Kierunki zmian*, PTM, Warszawa 2007.
- Le Châtelier H.: *Filozofia systemu Taylora*, Instytut Naukowej Organizacji przy Muzeum Przemysłu i Rolnictwa, Warszawa 1926.
- Metody zarządzania*, red. J.D. Antoszkiewicz, Poltext, Warszawa 2007.
- Moeller R., Witt H.N.: *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th ed., Wiley, New Jersey 1999.
- Nesterak J.: *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, Anvix, Kraków 2003.
- Nowy leksykon PWN*, red. A. Dyczkowski, PWN, Warszawa 1998.

- Paczuła C.: *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998.
- Penc J.: *Kontrola kierownicza w procesie zarządzania*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej nr 25, Organizacja i Zarządzanie nr 698, Łódź 1994.
- Polak K.: *Audytory wewnętrzni nadal nie mają jednej formuły działania*, „Gazeta Prawna” 2003, nr 23.
- Pszczółowski T.: *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978.
- Saunders E.J.: *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, wyd. 2, PIKW – Edukator, Częstochowa 2003.
- Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H.: *Sawyer’s. Internal Auditing. The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th ed.
- Sierpińska M., Niedbała B.: *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Wyd. AE w Krakowie, Kraków 2000.
- Sierpińska M., Niedbała B.: *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Wilga, Warszawa 1996.
- Sola M.: *Kontrola zarządcza w administracji samorządowej: standardy i sposoby praktycznej realizacji*, MUNICIPIUM, Warszawa 2009.
- Stabryła A., Trzcieniecki J.: *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1996.
- Stabryła A.: *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa–Kraków 2000.
- Stepniowski J.: *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Stoner J.A., Freeman R.E., Gilbert D.R. jr.: *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1997.
- Targalski J.: *Przedsiębiorczość i zarządzanie*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Terebucha E.: *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, w: *Poradnik księgowego*, red. E. Terebucha, Warszawa 1976.
- The Institute of Internal Auditors, *Framework for the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, INC, Altamonte Springs, FL 2002.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.
- Winiarska K.: *Audyt wewnętrzny*, Difin, Warszawa 2008.
- Winiarska K.: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.
- Zarządzanie przedsiębiorstwem. Środowisko, procesy, systemy, zasoby*, red. J.S. Kardas, M. Wójcik-Augustyński, Difin, Warszawa 2008.
- Zieleniewski J.: *Organizacja i zarządzanie*, wyd. 7, PWN, Warszawa 1981.

**FUNCTIONING OF THE MANAGEMENT CONTROL
IN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF AN ENTERPRISE**

Summary

The effectiveness of the enterprise activity depends on many factors. One of them is the effectively working internal control system taking into consideration, among other things, miscellaneous forms of control, for example management control or internal audit. However, it should be emphasized that the diversity of forms of control is not a panacea for the incorrectness inside of the organization. Additionally it may be noted that, due to functioning of many different forms of control, miscellaneous organizational problems, methodical or practical, may arise. The incorrectly functioning internal control system may additionally generate high costs or even losses.

Translated by Magdalena Janowicz