

Kazimierz Sawicki

Uniwersytet Szczeciński

KIERUNKI ZMIAN W ZAKRESIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ I NADZORU

Streszczenie: Zachodzące w ostatnich dziesięcioleciach istotne zmiany w sferze działalności gospodarczej i budżetowej w wysokim stopniu utrudniają zarządzanie, zwłaszcza dużymi jednostkami. Dotyczy to również kontroli, stanowiącej immanentną funkcję zarządzania. Aby sprostać nowym wyzwaniom i obowiązkom kontrolnym i nadzorczym, wprowadza się w określonych jednostkach, oprócz kontroli wewnętrznej, audyt wewnętrzny i komitety audytu. Zasady ich tworzenia i funkcjonowania przedstawiono w niniejszym artykule.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, zarządzanie, kontrola zarządcza

1. Wstęp

W bogatej literaturze ekonomicznej termin zarządzanie nie jest definiowany jednoznacznie. Wg ogólnego określenia „jest to uporządkowany zbiór środków kapitałowych i ludzkich oraz programów regulujących funkcjonowanie systemu gospodarczego w sposób zapewniający realizację celów” [Kiziukiewicz, Sawicki 2009, s. 15–16]. Istotę zarządzania lub systemu zarządzania przedstawia się zazwyczaj za pośrednictwem realizowanych przezeń funkcji. Dotyczą one określonych obszarów (dziedzin), obejmują zespoły czynności i decyzji podejmowanych w procesie zarządzania, które są nakierowane na osiągnięcie wyznaczonego celu. Najczęściej wyróżnia się następujące funkcje zarządzania¹:

- planowanie (ustalenie zadań),
- organizowanie (czynności i struktur),
- motywowanie (tworzenie systemu bodźców skłaniającego do pożądanego działania),
- kontrolowanie (wykonania wyznaczonych uprzednio zadań).

Pomijając omówienie poszczególnych funkcji zarządzania, ważne jest twierdzenie, że „cały proces zarządzania przedsiębiorstwem i każdego zorganizowanego działania zamyka **funkcja kontrolowania**, której w literaturze poświęca się stosun-

¹ W aktualnych warunkach społeczno-gospodarczych warto wymienić piątą funkcję zarządzania, określoną jako proces uczenia się, rozwijania sprawności i uzdolnień ludzkich [Kostera 1990, s. 10–11; Kaplan, Norton 2002, s. 31–33].

kowo mało miejsca, a w praktyce gospodarczej najczęściej jest to funkcja najbardziej zaniedbana” [Buk 2006, s. 7–8].

Występujące w ostatnich dziesięcioleciach duże zmiany w gospodarce rynkowej i finansach publicznych skłoniły do poszukiwania i wprowadzenia metod i narzędzi sprzyjających skutecznemu i efektywnemu zarządzaniu, w tym w drodze usprawnienia i unowocześnienia szeroko pojętej kontroli, niekiedy powiązanej z nadzorem właścicielskim.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych problemów związanych z wprowadzaniem sukcesywnie nowoczesnych metod, instrumentów i rozwiązań organizacyjnych, które powinny poprawić dotychczasową jakość kontroli zarządczej i nadzoru, a także podjęcie próby ich oceny.

2. Istota, cel i zadania kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza (menedżerska), stanowiąca ostatni etap procesu zarządzania, polega na sprawdzeniu i ocenie, czy działalność jednostki jest zgodna z zatwierdzonym planem i jakie są jej wyniki. Sformułowana w ten sposób kontrola zarządcza, chociaż dotyczy głównie podmiotów gospodarczych, to swoim zakresem winna objąć również jednostki budżetowe² i pozarządowe (*not profit i not for profit*). Każda jednostka powinna prowadzić działalność na podstawie przyjętego planu, porównywać osiągnięte rezultaty z wielkościami planowanymi, ustalać odchylenia od realizacji planu, analizować ich źródła i przyczyny oraz podejmować działania korygujące. Istotą, a równocześnie podstawowym celem kontroli zarządczej jest wspieranie kadry menedżerskiej (naczelnego kierownictwa) w realizacji wszystkich funkcji zarządzania, a więc także pomoc w dostosowaniu planów do zmienionych warunków działalności, doskonaleniu struktur i czynności organizacyjnych, zwiększeniu skuteczności bodźców motywacyjnych.

Pomijając różne poglądy dotyczące kontroli zarządczej (menedżerskiej), można przyjąć, że jej celem jest [Buk 2006, s. 9]:

- zapewnienie realizacji opracowanych planów i osiągnięć zamierzonych celów,
- bieżące informowanie o odstępstwach od przyjętych założeń w planach i ich przyczynach,
- ewentualna weryfikacja planów strategicznych i operacyjnych przedsiębiorstwa,
- zapewnienie efektywnego i skutecznego zarządzania przez odpowiednio wczesne korekty i usprawnienia,
- stymulowanie efektywnego i optymalnego wykorzystania zasobów jednostki.

Cel kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, w odróżnieniu od jednostek gospodarczych, jest ustawowo określony. Ustawa stanowi, że

² Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 68.1].

celem tej kontroli jest zapewnienie w szczególności [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 68.2]:

- 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.

Należy zaznaczyć, że przywołana ustawa [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 69.1] wskazuje bezpośrednio osoby zobowiązane do zapewnienia skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Obowiązek ten dotyczy:

- ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, zwanego ministrem kierującym działem,
- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownika jednostki.

Aby jednostka gospodarcza mogła osiągać założony cel, niezbędne jest wykonanie kilku etapów, nazywanych także rodzajami kontroli, dla których kryterium podziału jest czas.

W poszczególnych etapach mogą być zastosowane różne metody, zrealizowane określone procedury i czynności. Oprócz kontroli wstępnej (prospektywnej) duże znaczenie mają czynności sprawdzające, w jakim zakresie i stopniu jednostka osiągnęła założony cel. Zdaniem E. Nowaka [Nowak 2003, s. 268] **kontrola zarządcza jest kontrolą administracyjną**.

Termin kontrola zarządcza obejmuje swoim zakresem całą działalność jednostki wykonywaną przez jej komórki wewnętrzne, a efektywny system kontroli zarządczej powinien zawierać sprzężenie z procesem planowania. W szczególności wymóg ten dotyczy sprzężeń wyprzedzających (*feedforward*) i sprzężeń zwrotnych (*feedback*).

3. Kontrola wewnętrzna jako element systemu kontroli zarządczej

System kontroli zarządczej składa się z kilku elementów. Jednym z nich, uznawanym za podstawowy, jest kontrola wewnętrzna. Za stworzenie systemu kontroli wewnętrznej oraz skuteczne i efektywne jej działanie ponosi odpowiedzialność zarząd jednostki.

W literaturze przedmiotu i praktyce wyodrębnia się różne rodzaje kontroli wewnętrznej. Do ich klasyfikacji wykorzystuje się najczęściej następujące kryteria podziału: podmiot kontrolujący, zakres kontroli i moment kontroli³.

³ Objaśnienie poszczególnych rodzajów kontroli wewnętrznej wg tych kryteriów podziału przedstawiono w innym opracowaniu [Saunders 2003, s. 276].

Kontrolę wewnętrzną w jednostkach gospodarczych charakteryzują podstawowe cechy. Zalicza się do nich w szczególności [Sawicki, Winiarska 2006, s. 25]:

- istnienie środowiska kontroli, tj. ogólnie pozytywną postawę, działania podejmowane przez członków zarządu i kierowników niższych szczebli w zakresie kontroli wewnętrznej oraz świadomość znaczenia tych działań dla przedsiębiorstwa,
- objęcie kontrolą wszystkich zasobów i całej działalności przedsiębiorstwa,
- powiązanie kontroli wewnętrznej z funkcjami zarządzania przedsiębiorstwa,
- stosowanie zasad i procedur wprowadzonych przez zarząd jako uzupełnienie środowiska kontroli wewnętrznej,
- dokonywanie kontroli w określonych etapach: 1) przed zamierzonym przeprowadzeniem przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola wstępna, prospektywna, wykonywana w trybie *ex ante*), 2) w toku ich dokonywania (kontrola bieżąca, wykonywana w czasie teraźniejszym, *in tempora*), 3) po wykonaniu przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola następna, retrospektywna, wykonywana w trybie *ex post*),
- wykonywanie czynności kontrolnych w następującej sekwencji: 1) ustalenie stanu faktycznego (rzeczywistego), 2) ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego), 3) porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności, 4) wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzonej zgodności lub niezgodności,
- zwrócenie szczególnej uwagi na badanie legalności, rzetelności i prawidłowości działań i procesów występujących w przedsiębiorstwie,
- podkreślenie szczególnego znaczenia kontroli wewnętrznej dla ochrony składników majątku znajdujących się na terenie przedsiębiorstwa, w tym również składników niebędących jego własnością,
- wykonywanie kontroli w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Pozostawiając poza zakresem rozważań przypadki, gdy kierownik lub właściciel małej jednostki osobiście sprawuje kontrolę wewnętrzną, system kontroli wewnętrznej powinien być odpowiednio zaprojektowany i wdrożony, a jego funkcjonowanie nadzorowane i oceniane. Stosowane w praktyce systemy kontroli wewnętrznej mogą być zróżnicowane ze względu na wielkość jednostki, rodzaj działalności, strukturę organizacyjną, stopień złożoności i różnorodności działalności, przepisy prawa. Duże znaczenie ma również rodzaj i sposób wykonywania kontroli wewnętrznej w formie samokontroli (sprawdzenie własnej pracy przez każdego pracownika, zgodnie z obowiązującymi wzorcami lub procedurami), kontroli funkcjonalnej (sprawowanej przez kierowników niższych poziomów struktury organizacyjnej jednostki), kontroli instytucjonalnej wykonywanej przez wyodrębnioną komórkę jednostki (wydział, dział, odrębne stanowisko pracy) oraz *outsourcing* (jednostkę zewnętrzną świadcząca odpłatnie usługi w zakresie kontroli, zastępując w ten sposób wewnętrzną kontrolę instytucjonalną). Wszystkie wyróżnione w ten sposób kontrole powinny stworzyć system kontroli wewnętrznej, zapewniający jednostce osiągnięcie założonego celu.

4. Audyt wewnętrzny jako element nadzoru

Zarządzanie staje się coraz trudniejsze wskutek złożoności i zmienności procesów gospodarczych, walki konkurencyjnej na rynkach, tworzenia dużych organizacji działających samodzielnie lub w formie holdingów i koncernów, rozwoju banków i zakładów ubezpieczeń oraz coraz wyższych budżetów państw i jednostek samorządu terytorialnego. Organy podmiotów prowadzących działalność w warunkach dużej niepewności, niemające możliwości samodzielnego zajmowania się badaniem, identyfikacją, szacunkiem skutków ryzyka i poszukiwaniem środków zaradczych, a także sprawowania pełnego nadzoru nad kontrolą wewnętrzną, wprowadzają **audyt wewnętrzny**. Najogólniej można powiedzieć, że jest on **elementem nadzoru**, ponieważ dostarcza niezależnych, obiektywnych informacji i ocen na temat sposobu oraz skuteczności funkcjonowania kontroli wewnętrznej, a także efektywności procesów zarządzania ryzykiem, monitoruje też kontrolę wewnętrzną oraz przedstawia propozycje i wnioski dotyczące usprawnienia działania jednostki.

Wydaje się, że audyt wewnętrzny i jego zadania wystarczająco objaśniają wybrane charakterystyki i definicje. „Audyt wewnętrzny to profesjonalna działalność [...], stanowi on skuteczny instrument władz przedsiębiorstwa, który w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem, obiektywne prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, z ich poprawnym, jednolitym przetwarzaniem, księgowaniem i raportowaniem, przynoszący wartość dodaną przez ujawnienie braków i słabości oraz przez wskazywanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. Oprócz dostarczenia zapewnienia (co do tego, że stan jednostki czy czynności badanej jednostki jest taki, jak opisany w raporcie), audyt wewnętrzny prowadzi dla przedsiębiorstwa również działalność doradczą” [Saunders 2003, s. 46]. Dla praktyki ważne jest twierdzenie, że najważniejszą funkcją nowoczesnego audytu wewnętrznego jest niezależna identyfikacja, ocena i selektywne testowanie procesu kontroli wewnętrznej. Stwierdzenie w trakcie audytu błędów i nieprawidłowości wskazuje, że system kontroli wewnętrznej nie działa skutecznie.

Pojęcie i rolę audytu wewnętrznego objaśnia również ustawa o finansach publicznych. Stanowi ona [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., art. 272], że „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów lub 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”.

Zgodnie z ustawą minister finansów określa standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, a audytor wewnętrzny w swej pracy kieruje się wskazówkami zawartymi w tych standardach. Warto zwrócić uwagę, że w ustawie [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r., 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 tys. zł. Inne jednostki mogą również 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.

Audyt wewnętrzny w organizacjach gospodarczych, jednostkach rządowych i samorządowych jest wykonywany zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami i wskazówkami wg określonych metod, czynności i procedur badawczych, wymogów dokumentacyjnych itp., zapewniających audytowi wysoką jakość. Wprowadzając audyt wewnętrzny, każda jednostka powinna uwzględnić wspomniane uprzednio różne czynniki i dostosować go do realizacji celu działalności jednostki. W przypadku podjęcia decyzji dobrowolnego stosowania audytu wewnętrznego należy pamiętać o zasadzie, że koszty audytu muszą być współmierne do korzyści z jego funkcjonowania.

5. Komitety audytu a kontrola zarządcza i nadzór korporacyjny

Badanie bankructwa amerykańskiego Enrona i innych podmiotów działających w skali ponadpaństwowej wykazało, że jedną z głównych przyczyn była nieskuteczna kontrola i słaby nadzór właścicielski. Aby nie dopuścić w przyszłości do podobnych sytuacji, USA jako pierwsze uchwaliły 30 lipca 2002 r. restrykcyjną ustawę Sarbanesa Oxleya [Winarska 2007]. Pozytywne wyniki realizacji tej ustawy skłoniły Unię Europejską do wydania nowej dyrektywy 2006/23/WE [Dyrektywa 2006/23/WE] opartej w dużym zakresie na standardach i regulacjach amerykańskich. Oprócz znaczących zmian w dotychczasowych dyrektywach i innych przepisach prawa ważnym *novum* jest ustanowienie organu nadzoru publicznego i komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego⁴. Zasadnicze treści dyrektywy [Dyrektywa 2006/23/WE] zostały przeniesione do polskiego ustawodawstwa [Ustawa z 7 maja 2009 r.].

Zgodnie z art. 65 [Ustawa z 7 maja 2009 r.] nadzór publiczny sprawuje powołana przez ministra finansów dziewięcioosobowa Komisja Nadzoru Audytowego. Komisja, której przewodniczy sekretarz lub podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, posiada szerokie uprawnienia w zakresie kontroli i nadzoru nad działalnością biegłych rewidentów, firm audytorskich i samorządu zawodowego oraz prowadzenia współpracy międzynarodowej.

⁴ 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 [Dyrektywa 2006/23/WE, art. 2 pkt 13].

Ze względu na szczególną rolę, jaką odgrywają jednostki zainteresowania publicznego, nałożono na nie obowiązek powołania komitetów audytu. Jeżeli skład rady nadzorczej jest mniejszy niż pięciu członków, to zadania tego komitetu mogą być powierzone radzie nadzorczej.

W myśl art. 86 ust. 7 ustawy [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.] zadaniem komitetu audytu jest w szczególności monitorowanie:

- procesu sprawozdawczości finansowej,
- skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem,
- wykonywania czynności rewizyjnych, niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej itp.

Należy zaznaczyć, że podobne rozwiązania dotyczące tworzenia komitetu audytu zawiera znowelizowana ustawa o finansach publicznych w art. 288 [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.]. Komitet audytu powołuje minister kierujący działem, a jeżeli kieruje kilku działami administracji rządowej, to może on utworzyć wspólny komitet audytu. Celem komitetu jest **doradztwo** świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego.

Szerokie zadania komitetu audytu obejmują zgodnie z art. 29 ust. 1 [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.] np.: sygnalizowanie istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie usprawnień, przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej.

6. Podsumowanie

Menedżerowie dużych organizacji, którzy ze względu na inne obowiązki nie mogą bezpośrednio sprawdzać i oceniać jakość kontroli funkcjonującej w jednostce, zadania te przekazują audytorom wewnętrznym i komitetom audytu. Struktura systemu kontroli, za którego skuteczność i efektywność działania odpowiedzialność ponosi zarząd, a także systemu nadzoru jest coraz bardziej różnorodna i złożona. W skład tego systemu może wchodzić: samokontrola, kontrola wewnętrzna (funkcjonalna i instytucjonalna), audyt wewnętrzny (wykonywany przez pracowników lub usługodawców), komitety audytu (wykonujące czynności monitoringu kontroli wewnętrznej i nadzoru).

Spśród innych zmian warto wymienić: ustawowe określenia pojęcia kontrola zarządcza w jednostkach sfery finansów publicznych, obligatoryjne tworzenie komitetów audytu w ministerstwach i jednostkach samorządu terytorialnego, obowiązek powołania przez rady nadzorcze lub komisje rewizyjne komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, nałożenie na organy zarządzające, nadzorcze i administrujące większej i niekiedy „wspólnej” odpowiedzialności za działalność jednostki.

Literatura

- Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Dyrektywa 2006/23/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE L 196/87).
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2002.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K., *Audyt systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009.
- Kiziukiewicz T., *Rachunkowość w systemie zarządzania*, w: *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003.
- Kostera M.M., *Piąta funkcja zarządzania*, „Przegląd organizacji” 1990, nr 11.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Saunders E.J., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PIKW, Edukator, Częstochowa 2003.
- Sawicki K., Winiarska K., *Badanie sprawozdań finansowych w warunkach funkcjonowania audytu i kontroli wewnętrznej*, KIBR, Warszawa 2006.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. nr 77, poz. 649).
- Winiarska K., *Zastosowanie ustawy Sarbanes-Oxley (SOX) w audycie wewnętrznym*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2007.

DIRECTION OF CHANGES IN THE AREA OF MANAGERIAL CONTROL AND SUPERVISING

Summary: Significant changes, which occurred in the area of business and budget activities during last tens of years, make management, especially of large entities, more complicated. Similar difficulties concern control, being an inseparable function of management. In order to cope with new challenges and fulfill control and supervising duties, internal audit and audit committees, apart from internal control, are being introduced to particular entities. Rules of creating and functioning internal audit and audit committees are presented in the article.