

Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna

Wstęp

Rosnące zainteresowanie audytem wewnętrznym jest między innymi następstwem zmian zachodzących na świecie i w Polsce w związku nowymi regulacjami oraz zaleceniami dotyczącymi ładu korporacyjnego (corporate governance). Także doświadczenia ostatnich lat pokazują, że żaden system kontroli wewnętrznej nie może sam zagwarantować sprawnego funkcjonowania organizacji zarówno administracyjnej, jak i gospodarczej. W odróżnieniu od klasycznej kontroli wewnętrznej, audyt wewnętrzny ukierunkowany jest w swoich działaniach na zapobieganiu różnego rodzaju ryzyku. Nie ogranicza się jedynie do porównania stanu faktycznego ze stanem pożądanym, ale ma obowiązek rekomendowania działań zmierzających do poprawienia funkcjonowania badanej działalności czy systemu. Niezależny, obiektywny i profesjonalny audyt wewnętrzny jest dla zarządzających podstawowym źródłem informacji o podległej jednostce. Dzięki informacji uzyskanej od audytora kierownik może ocenić, czy wdrożony system kontroli wewnętrznej spełnia swoje zadania.

Celem artykułu jest próba wyjaśnienia pojęć audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna oraz określenie zadań im przypisywanym w literaturze polskiej i zagranicznej, przez standardy i międzynarodowe wytyczne. W artykule przedstawiono zadania, miejsce w organizacji, formy działania, kryteria oceny audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej.

1. Istota i cele audytu wewnętrznego

Termin **audyt** wywodzi się z określenia łacińskiego – *audire*, gdzie oznacza to słyszeć, słuchać, przesłuchiwać, badać. W słownikach języka angielskiego i francuskiego audytor to słuchacz ewentualnie rewident ksiąg. [R.B.Kuc, 2002, s.71]

Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego¹ brzmi następująco: "Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą działalnością, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i doskonalenia efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i governance."²

* Mgr, Katedra Analizy Ekonomicznej Wydziału Zarządzania UG, olga.martyniuk@wp.pl

¹Definicja audytu wewnętrznego obowiązująca od 1 stycznia 2001. Na potrzeby artykułu w dalszej części będzie używany skrót Standardy IIA.

² Aktualizacja Międzynarodowego Standardu Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego została wydana w grudniu 2003 i obowiązuje od 1 stycznia 2004. Po tej modyfikacji definicja audytu wewnętrznego pozostała bez zmian. Zmiany Standardu dotyczyły między innymi definicji czynności asekuracyjnych, usług consultingowych, kompetencji w zakresie technologii informa-

Zdaniem J.Dunn [J.Dunn, 1991, s.239] audyt wewnętrzny to niezależna jednostka stworzona w organizacji w celu badania i analizowania jej działań, stworzona by pomagać w wypełnianiu efektywnie zadań przez członków organizacji. Cechy charakterystyczne audytu wewnętrznego to:

- wpływ na wykonanie działań,
- niezależność od działań podlegających badaniu i analizie,
- konstruktywna usługa.

Z kolei L.R. Howard audyt wewnętrzny definiuje jako element systemu kontroli wewnętrznej stworzony przez zarządzających w celu badania, ocenia i raportowania o rachunkowości i innych kontrolach operacyjnych [L.R.Howard, 1992, s.35].

Natomiast E.J. Saunders uważa, że audyt wewnętrzny to profesjonalna działalność, skuteczny instrument władz przedsiębiorstwa, który w sposób niezależny, pro aktywny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej, procesy zarządzania ryzykiem, efektywne prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, ich poprawne, jednolite przetwarzanie, księgowanie i raportowanie, przynoszące wartość dodaną przez ujawnianie braków i słabości oraz przez wskazanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. [E.J.Saunders, Częstochowa 2003, s.46].

Audyt wewnętrzny na przestrzeni lat zmieniał swoją rolę z kontrolera analizującego wydarzenia post factum na kontrolera reagującego na zgłaszane nieprawidłowości, a następnie na doradcę w procesie zarządzania ryzykiem koncentrującego się na zapobieganiu nieprawidłowościom. Audytorzy wewnętrzni początkowo odpowiedzialni byli za poprawność danych finansowych organizacji. Nowoczesny audyt natomiast poszerzył swój zakres o ocenę efektywności kontroli i wydajności operacji. Zasadniczą zmianą jest zmiana orientacji audytu wewnętrznego z rachunkowo-księgowego na biznesowo-zarządczy. [SKwP, 2003, s.6] Nowoczesny audyt wewnętrzny to działalność zorientowana na ryzyka towarzyszące działalności organizacji. Prowadzi on działalność w oparciu o badanie procesów gospodarczych, w których zidentyfikowano najistotniejsze ryzyka organizacji. Zmiany w wymaganiach wobec audytu wewnętrznego są związane z:

- rosnącą internacjonalizacją,
- rosnącą racjonalizacją,
- wzrastającym znaczeniem systemów informatycznych (zrosną wymagania co do znajomości programów i systemów informatycznych) [luck w., 2001, s. 145]

Zgodnie z Standardami IIA audyt wewnętrzny powinien wspomóc proces zarządzania poprzez rozpoznanie i ocenę:

- znaczących zagrożeń ryzykiem,
- mechanizmów kontroli,

tycznych, audytowania procesu governance, raportowania dla organizacji z zewnątrz badanej jednostki, sprawozdań końcowych. Przed aktualizacją Standard IIA był instrukcją jakie powinny być czynności audytu wewnętrznego, obecnie mówi jakie muszą one być. [J.Cain, 2004, s.28-29]

- systemu za pomocą, którego są ustalane i komunikowane cele i wartości, monitorowane jest osiągnięcie celów, zapewnia się przypisanie odpowiedzialności, zachowywane są wartości.

Zadaniem audytu wewnętrznego jest także przyczynianie się do usprawniania systemów zarządzania ryzykiem i kontroli, usprawnienia mechanizmów kontroli. Audytorzy wewnętrzni powinni dokonywać przeglądu działań operacyjnych oraz programów w celu zapewnienia spójności z systemem wartości organizacji oraz ustalić w jakim stopniu wykonanie jest zgodne z wytyczonymi celami i zadaniami. Audytor powinien także oceniać zagrożenie ryzyka związane z zarządzaniem organizacją, działalnością operacyjną oraz systemami IT biorąc pod uwagę:

- wiarygodność i integralność informacji finansowych i operacyjnych,
- skuteczność i wydajność działań operacyjnych,
- zabezpieczenie aktywów,
- zgodność z prawem, przepisami umowami.³

Według L.R.Howarda [Howard L.R., 1992, s.38] funkcje i zadania audytu wewnętrznego są bardzo różnorodne mogą zależeć od wielkości i struktury przedsiębiorstwa, umiejętności i doświadczenia audytora wewnętrznego, a przede wszystkim od żądań, jakie nadał mu organ zarządzający. Najczęściej audyt wewnętrzny obejmuje jeden lub kilka obszarów, a mianowicie:

- ocenę systemu rachunkowości i odpowiednich kontroli wewnętrznych,
- kontrolę finansowych i operacyjnych informacji sporządzanych dla zarządzających, obejmująca dokładne kontrolowanie wiarygodności przedstawionych wyników i zdarzeń,
- analizę rentowności, efektywności działań przedsiębiorstwa oraz funkcjonowania kontroli niefinansowych,
- ocenę sposobu i stopnia implementacji strategii, planów przedsiębiorstwa,
- inne specjalne analizy.

L.R.Howard nie uwzględnia w zadaniach audytu wewnętrznego oceny zagrożeń ryzykiem i usprawniania systemu zarządzania ryzykiem. Natomiast zgodnie z wytycznymi Ministra Finansów [Ministerstwo Finansów, 2002, s. 7] zadaniem audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych jest:

- analiza ryzyk, przed jakimi stoi dana organizacja oraz środowiska kontroli wewnętrznej, dla ustalenia programu audytu opartego na ocenie ryzyka, a w szczególności ocena efektywności procesu zarządzania ryzykiem,
- składanie sprawozdań z poczynionych ustaleń, oraz tam gdzie jest to właściwe, przedstawianie uwag i wniosków dotyczących poprawy,
- wyrażanie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie,
- dostarczenie, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej, racjonalnego zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo.

E. Kulik wymienia następujące obowiązki audytu wewnętrznego:

³ Standard IIA pkt.2110 A2

- badanie, testowanie i ocena stopnia zgodności z ustanowionymi mechanizmami i procedurami systemu kontroli,
- ustalanie stopnia efektywności i skuteczności mechanizmów kontroli i wyników pracy pracowników odpowiedzialnych za wdrożenie elementów systemu kontroli,
- wspomaganie i uczestnictwo wraz z kierownictwem w opracowaniu mechanizmów kontroli,
- doradztwo w kwestiach techniki i rodzajów mechanizmów służących kontroli,
- przedstawienie zaleceń, co do tego, kiedy i gdzie potrzebne są mechanizmy kontroli wewnętrznej, oraz ocena ryzyka związanego z ich brakiem,
- ustalenie, czy właściwe mechanizmy kontroli istnieją we wszystkich obszarach działalności danej organizacji oraz czy są one efektywnie administrowane i wdrażane,
- pomoc instytucji i jej pracownikom w zrozumieniu, że oni sami są odpowiedzialni za mechanizmy kontroli wewnętrznej i nie powinni polegać jedynie na audycie w kwestiach wszystkich koncepcji systemu kontroli. [Kulik E., 2003, s.75]

Z kolei E.J.Saunders do zadań audytu wewnętrznego zalicza [Saunders E.J., 2003, s.84]:

1. Czuwanie nad ochroną interesów i dobrym imieniem przedsiębiorstwa oraz nad bezpieczeństwem i prawidłowością operacji przedsiębiorstwa przez:
 - ocenę systemu kontroli wewnętrznej, struktur organizacyjnych i administracyjnych przedsiębiorstwa, procesów zarządzania ryzykiem oraz stopnia ich dostosowania do aktualnych warunków,
 - ocenę efektywności istniejących podziałów kompetencji wewnątrz instytucji oraz ich ścisłe przestrzeganie przez jednostki organizacyjne i osoby działające w imieniu przedsiębiorstwa,
 - ocenę efektywności oraz prawidłowości wykonania wewnętrznie ustalonej strategii i polityki przedsiębiorstwa, wyrażonej formalnie wydanymi zarządzeniami i instrukcjami przez zarząd oraz systemu ich rozpowszechniania i w miarę możliwości zapewnienie, że są one ściśle przestrzegane przez wszystkie osoby i jednostki przedsiębiorstwa,
 - czuwanie nad prawidłowością ujęcia w księgach wszystkich operacji przedsiębiorstwa zgodnie z prawem, przepisami organów nadzorczych przedsiębiorstw, statutem oraz ustalonymi wewnętrznie procedurami i zarządzeniami przedsiębiorstwa,
 - zapewnienie poprawnego charakteru wszelkiej sprawozdawczości.
2. Wypełnianie swoich zadań przez pro aktywną współpracę nad formułowaniem strategii i polityki przedsiębiorstwa, propozycjami zmian administracyjnych i organizacyjnych, inicjowanie przygotowania nowych zarządzeń i procedur wewnętrznych oraz implementacją nowych systemów komputerowych, telekomunikacyjnych. Zadania te realizowane są przez:

- badanie działalności przedsiębiorstwa oraz sporządzenie raportów pokontrolnych,
 - przedstawienie odpowiednich poleceń pokontrolnych w celu usunięcia ujawnionych słabości, ograniczania przewidywanych strat, udoskonalenia jakości pracy oraz zmniejszenia kosztów,
 - wydawanie opinii i formułowanie uwag, których celem jest przede wszystkim uwzględnienie czynników kontroli wewnętrznych i ich efektywności kosztowej.
3. Współpraca z organami zewnętrznymi, audytorami zewnętrznymi oraz innymi instytucjami.

Za M. Czarny, A. Czarny można wskazać na następujące zadania, i zarówno korzyści z audytu wewnętrznego:

- opracowanie struktury zarządzania ryzykiem i kontroli,
- opracowanie mechanizmów kontroli,
- rozwiązywanie problemów związanych z ryzykiem gospodarczym,
- zapewnienie skutecznej sprawozdawczości finansowej,
- pomoc w opracowaniu bezpiecznych systemów informatycznych,
- lepsza obsługa klienta. [M. Czarny, A. Czarny, 2003, s. 444]

Podsumowując można stwierdzić, że główne zadania audytu wewnętrznego to:

- identyfikacja ryzyk, na jakie narażone jest przedsiębiorstwo i udoskonalanie procesów zarządzania ryzykiem,
- monitorowanie i udoskonalanie systemu kontroli wewnętrznej,
- ocena działań operacyjnych pod względem ich zgodności z celami przedsiębiorstwa,
- przekazywanie kierownictwu jednostki wniosków i rekomendacji dotyczących badanych obszarów.

Wydaje się ponadto, że zadania te uzależnione są od wielkości przedsiębiorstwa.

2. Istota i zadania kontroli wewnętrznej

Zgodnie z wytycznymi w sprawie standardów kontroli wewnętrznej INTOSAI **kontrola wewnętrzna** jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte. Dlatego też odpowiedzialność za przydatność i skuteczność struktur kontroli wewnętrznej spoczywa na kierownictwie jednostki gospodarczej. Kierownik każdej organizacji powinien zapewnić odpowiednią strukturę kontroli wewnętrznej a także jej weryfikowanie i usprawnianie, tak aby była ona skuteczna. [Czerwieński K., 2004, s. 156]. W 1994 r American Institute of Accountants (obecnie The American Institute of Certified Public Accountants) zdefiniował **kontrolę wewnętrzną (internal control)** jako wszystkie działające wewnątrz przedsiębiorstwa systemy kontrolne.⁴ Moczyłowska W. uważa natomiast, że kontrola wewnętrzna to system wczesnego ostrzegania przed występowaniem nieko-

⁴Podobnie kontrolę wewnętrzną definiuje D.Zarzecki, który rozumie ją jako kontrolę gospodarczą organizowaną wewnątrz przedsiębiorstwa. [Zarzecki D., 2000, s.168].

rzystnych zjawisk w przedsiębiorstwie.”[Moczydłowska W., 2000, s.7]. B.R.Kuc za wytycznymi COSO kontrolą wewnętrzną nazywa taki proces inicjowany przez radę nadzorczą, zarząd, ogólne kierownictwo lub innych pracowników celem którego jest dostarczanie informacji o efektywności i wydajności działalności operacyjnej, wiarygodności sprawozdawczości finansowej, zgodności z prawem. Definicja kontroli wewnętrznej sformułowana w raporcie Turnbull’a jest bardzo podobna do podawanej w wytycznych COSO. Zgodnie z nią kontrola wewnętrzna to zasady, procesy, zadania, postępowanie pracowników oraz inne cechy struktury organizacyjnej spółki umożliwiające operacyjną efektywność i wydajność poprzez odpowiednie reagowanie na różne rodzaje ryzyka zagrażające spółce, wiarygodność sprawozdawczości, zgodność z obowiązującymi przepisami i regulacjami.

Ze względu na fakt, że zyski są po części nagrodą za umiejętne podejmowanie ryzyka, celem kontroli wewnętrznej jest udzielanie pomocy kierownictwu jednostki w zakresie kontrolowania ryzyka, a nie jego wyeliminowania. [Leski J., 2000, s.19]

Zgodnie z wytycznymi do Standardów IIA istnieje pięć zasadniczych zadań kontroli wewnętrznej:

1. Ochrona informacji (wiarygodności i integralności informacji) – gromadzenie i utrzymywanie zbioru wiarygodnych danych finansowych i administracyjnych oraz ich rzetelne przedstawianie w terminowo składanych raportach.⁵
2. Wypełnienie wymagań ustawowych (zgodność z prawem, przepisami i umowami).
3. Ochrona majątku (zabezpieczenie zasobów przed ich utratą w wyniku marnotrawstwa, nadużyć złego zarządzania, błędów, oszustw lub innych nieprawidłowości).
4. Racjonalne wykorzystanie zasobów (promowanie prawidłowych, oszczędnych, wydajnych i skutecznych działań oraz produktów i usług wysokiej jakości zgodnie z założeniami przyjętymi przez organizację).
5. Zapewnienie realizacji wyznaczonych przez kierownictwo organizacji celów.

Kontrola wewnętrzna zgodnie z wytycznymi COSO składa się z pięciu powiązanych ze sobą elementów:

1. Środowiska kontroli - ludzie, ich przymioty, takich jak uczciwość, wartości etyczne i kompetencje oraz środowiska w jakim funkcjonują.
2. Analizy ryzyka.
3. Czynności kontrolnych – zapewniających, że działania zidentyfikowane jako niezbędne ze względu na ryzyko związane z osiągnięciem celów jednostki są przeprowadzane efektywnie.

⁵ R.B.Kuc do zadań kontroli wewnętrznej zalicza te same działania, które pojawiają się w Standardach IIA. Natomiast D.Zarzecki do tych zadań zalicza ochronę informacji (pkt 1), ochronę majątku (pkt.3), racjonalne wykorzystanie zasobów (pkt.4).

4. Informacji i komunikacji – informacji niezbędnych do zarządzania spółką i kontrolowania operacji.
5. Monitoringu – oceny jakości systemu kontroli wewnętrznej.⁶

K.Czerwiński uwzględnia dodatkowo w systemie kontroli wewnętrznej audyt wewnętrzny jako jego element. Audyt wewnętrzny prócz tego, że jest elementem tego systemu, zajmuje się monitorowaniem jego funkcjonowania i jego oceną. [Czerwiński K., 2004, s.162]⁷

3. Porównanie audytu wewnętrznego z kontrolą wewnętrzną

Zdaniem B.R.Kuca [Kuc R.B., 2002, s.308-309] audytorzy wewnętrzni są w instytucjach ważniejsi od sprawujących kontrolę wewnętrzną. Oni bezpośrednio sprawdzają funkcjonowanie składowych elementów systemu kontroli wewnętrznej proponują jej ulepszenia. Trudno określić, w jakim stopniu audyt wewnętrzny powinien sprawdzać i oceniać adekwatność i efektywność systemu kontroli wewnętrznej.

Przy porównaniu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego podobne kryteria biorą pod uwagę Filipiuk J., Gołębiowski G. i Żytyniec D.A. (cel, charakter i rola instytucji, usytuowanie organizacyjne, formy działania, kryteria oceny i efekt prac, ukierunkowanie periodyczne). [Żytyniec D.A., 2004, s.349-364; Filipiuk J., Gołębiowski G., Warszawa 2002] Dodatkowo D.A.Żytyniec dodaje uregulowania prawne i standardy.

Inne kryteria dla porównania audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej przyjęła K.Winiarska, co prezentuje tablica 1.

Tablica 1. Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna według K.Winiarskiej

Rozróżnianie pojęć	Audyt wewnętrzny	Kontrola wewnętrzna
<i>Kryterium czasu</i>	Nadzór jest sporadyczny i z reguły w czasie późniejszy od procesów	Nadzór bieżący, kontynuowany i równoległy do procesów
<i>Kryterium kadrowe</i>	Organ nadzorujący jest niezależny od przebiegu procesów gospodarczych	Organ nadzorujący jest bezpośredni lub pośrednio zależny od przebiegu procesów
<i>Kryterium merytoryczne</i>	Rewizja jest planowana i wprowadzana w życie specjalnym poleceniem	Kontrola jest automatycznie powiązana z procesem gospodarczym lub jest wprowadzana przez specjalne polecenie
<i>Kryterium organizacyjne</i>	Ustalenia rewizji są przekazywane bezpośrednio lub pośrednio zarządowi firmy	Ustalenia kontroli są z reguły przekazywane do kierowników nadzorowanych procesów.

Zródło: Winiarska K., 1997, s.215

⁶ Ocenę jakości systemów kontroli wewnętrznej Standardy IIA przypisują audytowi wewnętrznemu.(pkt. 2120)

⁷ L.R.Howard także uważa audyt wewnętrzny jako element systemu kontroli wewnętrznej stworzony przez zarządzających w celu badania, oceniania raportowania o rachunkowości innych kontrolach operacyjnych. [Howard L.R., 1992, s.32] W.Luck również umiejscawia audyt wewnętrzny jako element systemu kontroli wewnętrznej. [Luck w., 2001, s. 145]

A.Heigl porównując audyt wewnętrzny i kontrolę wewnętrzną uwzględnia zadania, miejsce w organizacji, narzędzia i źródła danych (patrz tablica 2).

Tablica 2. Audyt a kontrola wewnętrzna według A.Heigl

Przedmiot	Zadania	Miejsce w przedsiębiorstwie	Narzędzia i źródła danych
<i>Audyt wewnętrzny</i>	Pomoc w nadzorowaniu przedsiębiorstwa, badanie działalności w obszarach i całym systemie pod względem zgodności z przepisami i efektywności	Niezależne komórki, wyspecjalizowane na poziomie zarządzania,	Klasyczne środki kontroli (dowody, próby losowe), wszelkie raporty i sprawozdania, kwestionariusze pytań
<i>Kontrola wewnętrzna</i>	Skierowana na zarządzanie i kontrole w przedsiębiorstwie	Komórki na poziomie zarządzania i na poziomie operacyjnym	Specjalne środki kontroli organizacji, instrumenty nadzoru

Zródło: opracowanie własna na podstawie A.Heigl, [Heigl A., Stuttgart 1978, s. 6]

Audyt wewnętrzny od kontroli wewnętrznej odróżnia przede wszystkim **cel, charakter i rola**, jaką te systemy odgrywają w organizacji. *Audyt wewnętrzny* przede wszystkim monitoruje i ewaluje system kontroli oraz jakość wykonywania obowiązków w organizacji, ustala czy istniejące systemy kontroli dają racjonalne zapewnienie osiągnięcia jej celów w sposób ekonomiczny i wydajny, wskazuje słabe strony organizacji, identyfikując jednocześnie ryzyka i składając propozycje dotyczące sposobów i kierunków kształtowania przyszłości. Audytor troszczy się o to, by kierownik danej jednostki otrzymał wszelkie niezbędne informacje służące sprawnemu podejmowaniu decyzji zorientowanych na cele jednostki. Audytor jest zainteresowany przetwarzaniem informacji z księgowości, głównie analizami porównawczymi i kalkulacyjnymi. Głównym celem jest przede wszystkim generowanie ulepszeń i usprawnień dla danej organizacji.

Kontrola wewnętrzna jest immanentną częścią procesu zarządzania. Przedsiębiorstwo może istnieć bez audytu wewnętrznego, natomiast brak kontroli spowoduje jego upadek. Kontrola wewnętrzna sprowadza się do badania jaki istnieje stan, a jaki być powinien. Porównuje, zatem stan rzeczywisty ze stanem pożądanym, sprawdza cele i środki ich osiągnięcia z uprzednio wyznaczonymi. Dąży jednocześnie do ustalenia zgodności lub rozbieżności. Prowadzi, więc w efekcie do kontroli wyników i procesów, a w rezultacie sformułowania wniosków (wskazania, czy wynik działania jest zgodny z zamierzonym oraz czy wszystkie czynności i środki, które zostały podjęte, były niezbędne do osiągnięcia zaprojektowanego celu). Naczelnym zadaniem kontroli jest, więc zabezpieczenie danej organizacji przed stratami. Nie jest to jednak wyłączna funkcja kontroli. Wskazać tu można jeszcze, na funkcję profilaktyczną, będącą sygna-

łem ostrzegającym pracowników, że ich praca może być w każdej chwili zweryfikowana i rozliczona.

W przypadku audytu niezbędna jest znajomość zachowań osób i organizacji oraz myślenie kategoriami najwyższego kierownictwa, wszystko w celu zintegrowania cząstkowych procesów. Stąd wypływa kolejny element różniący audyt wewnętrzny i kontrolę wewnętrzną, a mianowicie **organizacyjne usytuowanie**. Podczas gdy *audyt wewnętrzny* wyposażony został w atrybut dużej niezależności (audytor w hierarchicznej strukturze organizacji podlega jedynie jej kierownikowi), to kontrola – w aspekcie instytucjonalnym – zwykle wyodrębniona jest jako pewien aparat (wydzielona komórka) zajmujący się weryfikacją wykonania działań w stosunku do przyjętych wzorców. Charakterystyczny jest tutaj następczy sposób tego typu kontroli, prowadzony na podstawie z góry ustalonego formalnego trybu postępowania. Komórka taka odpowiedzialna jest wówczas wyłącznie za prawidłowe przeprowadzenie kontroli. Natomiast *kontrola wewnętrzna* w aspekcie bieżącym jest nieodłączną funkcją kierowania i sprowadza się do funkcjonalnego nadzoru nad pracą podwładnych.

Na odmienny charakter kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego wskazują również **formy działania**. *Audyt wewnętrzny* w dużej mierze nastawiony jest na rozmowy z pracownikami różnych szczebli, analizowanie istniejących procedur i sposobów działań, w tym funkcjonowania kontroli tak, aby móc dokonać analizy systemów i procesów w organizacji. Badanie określonych dokumentów i towarzyszących im zdarzeń ma zweryfikować prawidłowość procesu i systemu kontroli. Tymczasem *kontrola wewnętrzna* może mieć charakter inspekcji, wizytacji, rewizji, przy czym zawsze opiera się na wyznacznikach stanu obowiązującego.

Kolejnymi cechami odróżniającymi audyt wewnętrzny od kontroli wewnętrznej są **kryteria oceny i efekt prac**. Rezultatem prac *audytu wewnętrznego* jest sprawozdanie, w którym dokonywana jest ocena określonych obszarów. Audytor prezentuje wnioski, daje rekomendacje, biorąc pod uwagę kryteria zarówno mierzalne jak i niemierzalne (ilościowe, i jakościowe). Rezultatem prac *kontroli wewnętrznej* jest natomiast protokół. Na jego podstawie opracowuje się wystąpienie pokontrolne zawierające ocenę działalności w świetle kryteriów kontroli (bardzo często kryteriów finansowych, wykorzystujących głównie zasadę gospodarności jako miernika gospodarki finansowej organizacji). Kończące całe postępowanie wystąpienie pokontrolne zawiera zazwyczaj uwagi i wnioski dotyczące usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.

Powszechnie brak jest obowiązujących **uregulowań prawnych** dotyczących przeprowadzenia *kontroli wewnętrznej*. Każda organizacja ma prawo do wydania wewnętrznie obowiązujących aktów.

W sprawie *audytu wewnętrznego* w sferze jednostek sektora finansów publicznych obowiązuje: Ustawa o finansach publicznych, Rozporządzenia Ministra Finansów, Karta audytu wewnętrznego, Kodeks Etyki. Ściśle określone są warunki, jakie musi spełniać osoba ubiegająca się o zatrudnienie na stanowisku audytora wewnętrznego w sferze publicznej.

W sferze publicznej **standardy kontroli wewnętrznej** wydane zostały przez organizacje międzynarodowe INTOSAI. Pożądane modele kontroli wewnętrznej są przedstawione w raporcie Turnbull'a, Raportach COSO i COCO. W sferze publicznej w Polsce standardy audytu wewnętrznego ogłoszone zostały przez Ministra Finansów. Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego zostały wydane przez The Institute of The Internal Auditors. Dotyczą one sfery publicznej i prywatnej i obowiązują członków tej organizacji.

Zakończenie

System kontroli wewnętrznej jest ściśle powiązany z działaniami operacyjnymi przedsiębiorstwa, a jego istnienie ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania jednostki. Najskuteczniejsze systemy kontroli wewnętrznej to takie, które są integralną częścią przedsiębiorstwa. Dobrze zorganizowany system kontroli wewnętrznej może być jednym z celów audytu wewnętrznego. W długim przedziale czasu audyt wewnętrzny przyczynia się do usprawnienia kontroli, szacuje i ocenia sprawność wszystkich jej form, ale on sam nie jest kontrolą. System kontroli wewnętrznej nadzoruje procesy zachodzące w przedsiębiorstwie, a sam jest monitorowany i oceniany przez audyt wewnętrzny. Audyt wewnętrzny jest rezultatem poszukiwań sposobów na wzmocnienie kontroli wewnętrznej uznanej za nieefektywną w latach dziewięćdziesiątych, kiedy to doszło do wielu spektakularnych bankructw i nadużyć finansowych. Jednak obecnie oczekuje się od audytu wewnętrznego nie tylko oceny systemu kontroli wewnętrznej. Współczesne przedsiębiorstwa działają w coraz bardziej złożonym, skomplikowanym otoczeniu, dlatego praca audytu wewnętrznego powinna koncentrować się na analizie kluczowych ryzyk, na jakie są one narażone. Kolejnym zadaniem jest ocena procedur zarządzania tymi ryzykami w przedsiębiorstwie oraz badanie efektywności procedur kontrolnych wbudowanych w te procesy. Rezultatem prac nad zadaniem audytowym jest sprawozdanie z przeprowadzenia audytu zawierające obiektywne informacje i rekomendacje dotyczące badanego obszaru, które mają ułatwić zarządzającym podejmowanie decyzji, być inspiracją do zmian.

Literatura

1. Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003
2. Cain J., Understanding the revised Standards, Internal Auditing&Business Risk, April 2004
3. Czarny M., Czarny A., Rola audytu wewnętrznego w administracji publicznej, materiały konferencyjne Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, Akademia Rolnicza i Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2003
4. Czerwiński K., Audyt wewnętrzny, InfoAudit, Warszawa 2004
5. Dunn J., Auditing. Theory and practice., Prentice Hall, Cambridge 1991

6. Filipiuk J., Gołębiowski G., „Finanse publiczne. Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym”, *Gazeta Prawna* 233/2002 z dnia 03.12.2002.
7. Heigl A., *Controlling-Interne Revision*, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart-New York 1998
8. Howard L.R., *Auditing*, Pitman Publishing, Londyn 1992
9. Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002
10. Kulik E., *Zarządzanie jednostką gospodarczą z udziałem audytu wewnętrznego*, Materiały konferencyjne *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Akademia Rolnicza i Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2003
11. Leski J., *Zarządzanie ryzykiem a audyt wewnętrzny w świetle zaleceń Komisji Turnbulla*, Deloitte&Touche, Warszawa 2000,
12. Luck W., *Lexikon der Interne Revision*, Oldenburg Verlag, Oldenburg 2001,
13. *Międzynarodowy Standard Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors 2003,
14. *Ministretwo Finansów, Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Warszawa 2002,
15. Moczydłowska W., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, *Gazeta Prawna* 61/2000 z dnia 21.07.2000
16. Saunders E.J., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, PIKW, Educator, Częstochowa 2003
17. Winiarska K., *Kontrola finansowo – księgową a auditing wewnętrzny*, ZT nr 40, SKwP, Warszawa 1997
18. Zarzecki D., *Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, materiały konferencyjne *Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000
19. Żytyniec D.A., *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny*, materiały konferencyjne *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, MSWiA Departament Kontroli, Warszawa 2004

Streszczenie

W pierwszej części artykułu wyjaśniono pojęcie audytu wewnętrznego według międzynarodowych standardów IIA oraz przedstawiono definicje audytu wewnętrznego spotykane w literaturze polskiej i zagranicznej. Podjęto także próbę uporządkowania jego zadań, do których zaliczono przede wszystkim identyfikację ryzyk na jakie narażone jest przedsiębiorstwo, udoskonalanie procesów zarządzania ryzykiem, analizę i ocenę systemu kontroli wewnętrznej, ocenę działalności operacyjnej pod względem efektywności i zgodności z celami przedsiębiorstwa oraz przekazywanie kierownictwu jednostki rekomendacji zmian mających zmniejszyć zagrożenia dla firmy zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Druga część artykułu poświęcona jest kontroli wewnętrznej, jej istocie, oraz funkcji w przedsiębiorstwie, do których można zaliczyć ochronę informacji, ochronę majątku, racjonalne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa. Ostatnią

część artykułu stanowi prezentacja podobieństw i różnic między audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną pod względem: celu działania, charakteru działania, miejsce w przedsiębiorstwie, formy działania, wyników pracy, stosowanych narzędzi.

The internal audit and the internal control (Summary)

Internal audit is the result of the internal control inefficiency. The article briefly presents the definition and the role of internal audit and the internal control. It shows differences in the role, status in the enterprise, kind of activities and the final results of the internal audit and the internal control.