

Kazimiera Winiarska

Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej

Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 16, 283-297

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Kazimiera Winiarska

UWAGI W SPRAWIE SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

Wprowadzenie

W praktyce i w literaturze funkcjonuje wiele pojęć kontroli, które podlegają ewolucji. Tradycyjne pojęcie kontroli wewnętrznej zostało zastąpione na początku XXI wieku pojęciem kontroli finansowej, a oczekuje się wprowadzenia w najbliższym czasie pojęcia kontroli zarządczej.

Celem artykułu jest uporządkowanie wymienionych pojęć kontroli, ze wskazaniem na konieczność powrotu do znanego na całym świecie pojęcia kontroli wewnętrznej, oraz określenie elementów systemu kontroli wewnętrznej.

1. Definicja kontroli wewnętrznej

Kontrola jest niezbędnym elementem systemu zarządzania, ponieważ nawet najlepszy plan nie daje gwarancji jego wykonania. Przez kontrolę kierownicy mogą obserwować zmiany zachodzące w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym oraz badać wywierany przez nie wpływ na postępy osiągane przez organizację. Dobrze prowadzona kontrola zapewnia¹:

- 1) tworzenie wyższej jakości,
- 2) radzenie sobie ze zmianami,

¹ J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1999, s. 541–542.

- 3) przyspieszenie cykliów,
- 4) tworzenie wartości dodanej,
- 5) ułatwienie delegowania uprawnień i pracę zespołową.

Kontrola jakości wykrywa usterki w procesach gospodarczych i administracyjnych oraz skłania do ich usprawnienia.

Zmiany w oczekiwaniach klientów, zmiany surowców i technologii oraz przepisów prawnych wymagają by menedżerowie reagowali na wynikające stąd zagrożenia i okazje, które wywierają wpływ na wyroby lub usługi organizacji.

Dostrzeżenie zapotrzebowania klientów na lepsze wzory, wyższa jakość czy szybsze terminy dostaw powodują przyspieszenie cyklu projektowania i wdrażania nowych wyrobów oraz usług. Dzisiejsi klienci oczekują nie tylko szybkiego dostarczenia wyrobów lub usług, ale również dostosowania do ich indywidualnych życzeń.

Szybkie cykle dostaw są jednym ze sposobów zdobycia przewagi konkurencyjnej. Dodatkowa wartość uzyskana dzięki tej przewadze, oznacza ponadprzeciętną jakość i dodatkowe elementy gwarantowane przez producenta.

Dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, w przypadku dużych organizacji, konieczne jest delegowanie uprawnień decyzyjnych i zachęcanie pracowników do pracy w zespołach. Kierownictwo jednostki informuje o wyznaczonych normach, a następnie pozwala zespołom pracowników twórczo rozwiązywać problemy operacyjne. Proces kontrolny pozwala kierownikom śledzić postępy pracowników bez ograniczenia ich pomysłowości, czy zaangażowania w pracy.

Pojęcie kontroli ograniczone do funduszy publicznych, z czasem zaczęło również dotyczyć funduszy niepublicznych. Instrumentarium kontroli wypracowane dla funduszy państwowych przeniesiono dla sprawowania kontroli środków biznesowych.

Rozwój działań kontrolnych spowodował wydzielenie się w XX wieku różnych odmian kontroli, przykładowo:

- kontrola gospodarcza,
- kontrola finansowa,
- kontrola wewnętrzna.

Celem **kontroli gospodarczej** jest „badanie zgodności postępowania z obowiązującymi aktami prawnymi, a także badanie efektywności i ocena faktycznej realizacji procesów gospodarczych”². Jest ona ukierunkowana głównie na efektywność

² J. Uryga, A. Kośmider, *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984, s. 25.

gospodarowania. Celem kontroli gospodarczej jest ujawnianie niewykorzystanych rezerw, niegospodarnego działania, marnotrawstwa, a także wszelkiego rodzaju nadużyć gospodarczych, jak również profilaktyczne oddziaływanie na poprawę gospodarności.

J. Marecki definiuje kontrolę gospodarczą jako: „[...] instrument zarządzania, immanentnie związany z całym systemem zarządzania, którego zadaniem jest weryfikacja założeń i doboru środków oraz ocena realizacji założeń planowych. Przez pojęcie weryfikacji należy oczywiście rozumieć pełną ocenę programu, planu, środków do jego realizacji. Przy ocenie efektów muszą być uwzględnione warunki wewnętrzne i zewnętrzne. Przedmiotem kontroli jest więc merytoryczna ocena wyników działalności gospodarczej oraz instrumentów systemu zasilania i pobudzania, które służą do wykonania tych zadań”³.

Kontrola finansowa⁴ jest jednym ze środków działania zmierzającym do zgodności między stanem rzeczywistym (wykonaniem), a stanem obowiązującym (wyznaczeniem) w dziedzinie finansów. Kontrola finansowa obejmuje:

- 1) operacje finansowe rozumiane dynamicznie jako przekazywanie (przenoszenie, przelewanie) pieniędzy oraz rozumiane statycznie jako zasoby przechowywanych pieniędzy,
- 2) wpływy i wydatki oraz odpowiadające im operacje materialne (nabywanie, zużytkowanie, zbywanie materiałów, narzędzi, maszyn, budowli itp.), a także wyniki tych operacji.

Termin **kontrola wewnętrzna** został sprecyzowany przez M. Klimasa⁵ następująco: „Kontrola wewnętrzna powinna stanowić wszechstronnie powiązany system obejmujący wszystkich pracowników przedsiębiorstw sprawujących – z uwagi na zajmowane stanowiska, funkcje nadzoru, pracowników mających obowiązek kontrolowania określonych zagadnień, jak również te osoby, których obowiązki w zakresie kontroli wynikają z odpowiednich przepisów lub z doraźnych poleceń zwierzchników”. Autor ten podkreśla jak ważna jest kontrola w zarządzaniu firmą. Znaczenie kontroli wzrasta wraz ze zwiększeniem się zakresu odpowiedzialności przedsiębiorstw za wyniki gospodarowania. Podstawą zorganizowanej kontroli jest

³ J. Marecki, *Zarys teorii kontroli gospodarczej*, PWN, Warszawa 1976, s. 114.

⁴ Hasło „kontrola finansowa”, *Leksykon finansowo-bankowy*, PWE, Warszawa 1991, s. 182–184.

⁵ M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985, s. 9.

prawidłowy system tworzenia i obiegu informacji oraz wykorzystanie, do interpretacji tych informacji, metod stosowanych w analizach ekonomicznych.

M. Klimas pojmuje kontrolę wewnętrzną szerzej niż kontrolę finansowo-księgową pisząc: „zakres nie może być ograniczony do kontroli finansowo-księgowej dokumentów lub kontroli operacji gospodarczych, dokonywanych na podstawie dokumentów”⁶.

Bardzo szeroką definicję kontroli wewnętrznej podaje E. Terebucha⁷: „Przez pojęcie kontroli wewnętrznej należy rozumieć czynności wykonywane w ramach funkcji zarządzania przez zespół kierowniczy przedsiębiorstwa, jak również przez wyznaczone do tego komórki i osoby; czynności te polegają na sprawdzeniu – głównie za pomocą porównywania z ustalonym zadaniem, wydanym zarządzeniem wewnętrznym i obowiązującymi przepisami – legalności, rzetelności i prawidłowości przeprowadzonych w przedsiębiorstwie operacji gospodarczych, zarówno zamierzonych, jak też faktycznie dokonanych, w celu zwiększenia efektywności działania, zapewnienia ochrony własności społecznej oraz przestrzegania obowiązujących norm prawnych i instrukcji wewnętrznych”.

Autor ten zaprezentował również charakterystyczne, podstawowe cechy kontroli wewnętrznej. Są one następujące:

- a) ścisłe powiązanie kontroli wewnętrznej z funkcjami zarządzania przedsiębiorstwem,
- b) wykonywanie kontroli wewnątrz przedsiębiorstwa, czyli przez dyrektora, jego zastępców, głównego księgowego i innych członków zarządu,
- c) zastosowanie metody kontroli, polegającej na sprawdzaniu głównie za pomocą porównania z ustalonymi zadaniami, zarządzeniami wewnętrznymi oraz obowiązującymi aktami normatywnymi,
- d) położenie nacisku na badanie legalności, rzetelności i prawidłowości dokonywanych w przedsiębiorstwie operacji gospodarczych,
- e) wykonywanie kontroli w określonych etapach, a mianowicie: przed zamierzonym przeprowadzeniem operacji gospodarczych (kontrola wstępna), w trakcie ich przeprowadzania (kontrola bieżąca) i po ich zakończeniu (kontrola następną),

⁶ *Ibidem*, s. 11.

⁷ E. Terebucha, *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*, PWE, Warszawa 1976, s. 314.

- f) określenie – jako celu kontroli wewnętrznej – zwiększenia efektywności działania, czyli podniesienia efektów ekonomicznych (zwiększenie produkcji, obniżka kosztów własnych, polepszenie jakości itp.),
- g) zwrócenie uwagi na znaczenie kontroli wewnętrznej dla zabezpieczenia nienaruszalności własności społecznej i prywatnej,
- h) podkreślenie roli kontroli w praktycznym przestrzeganiu obowiązujących norm prawnych oraz wszelkich instrukcji i zarządzeń wewnętrznych.

Dla zilustrowania procesu zmian definicji kontroli wewnętrznej warto porównać zapisy encyklopedyczne z XX i XXI wieku. Według małej encyklopedii rachunkowości⁸ z 1971 r. kontrola wewnętrzna jest częścią składową każdej prawidłowej organizacji przedsiębiorstwa, instytucji itp. „Na kontrolę wewnętrzną składa się ogół metod, stosowanych w sposób systematyczny dla ochrony własności społecznej, zwiększenia efektywności działania, zapewnienia prawidłowości danych ewidencyjnych, jak też przestrzegania przez wszystkich pracowników ustalonego porządku pracy i zasad załatwiania powierzonych im czynności oraz ogólnych norm prawnych⁹. W definicji z 1971 r. akcentuje się ochronę własności społecznej jako główny cel kontroli wewnętrznej.

W encyklopedii rachunkowości z 2005 r.¹⁰ występuje hasło „kontrola” i „kontrola wewnętrzna” a także „system kontroli wewnętrznej”. „Kontrola” oznacza ustalenie i wyjaśnienie różnic między stanem faktycznym a wyznaczeniami, stanem pożądanym¹¹. „Kontrola wewnętrzna” to określona procedura lub zasada stanowiąca pojedynczy element systemu kontroli wewnętrznej, np. kontrola merytoryczna czy formalna określonego typu dokumentu źródłowego¹².

Przez „system kontroli wewnętrznej” rozumie się całościowy system kontroli finansowych i pozafinansowych, ustalony przez kierownictwo jednostki w celu:

- 1) prowadzenia działalności gospodarczej jednostki w sposób uporządkowany i efektywny,

⁸ *Mała encyklopedia rachunkowości*, red. S. Skrzywan, PWE, Warszawa 1971, s. 383–386.

⁹ *Ibidem*, s. 384.

¹⁰ *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005, s. 378–388, s. 720–721.

¹¹ *Ibidem*, s. 378.

¹² *Ibidem*, s. 383.

- 2) zapewnienia przestrzegania zasad ustalonych przez kierownictwo,
- 3) zabezpieczenia zasobów,
- 4) zagwarantowania, na ile to możliwe, kompletności i dokładności zapisów księgowych.

W definicji z 2005 r. nie występuje własność społeczna, mówi się tylko o zabezpieczeniu zasobów. Pozostałe elementy definicji są w zasadzie zgodne, z tym że napisane innymi słowami, np. zapewnienie prawidłowości danych ewidencyjnych (1971 r.) i zagwarantowanie o ile jest to możliwe, kompletności i dokładności zapisów księgowych (2005 r.).

2. Regulacje prawne kontroli wewnętrznej

W Polsce brak regulacji prawnych dotyczących kontroli wewnętrznej. Jest jednak przepis regulujący kontrolę finansową. W ustawie o finansach publicznych używa się pojęcia kontroli finansowej. Na podstawie tej ustawy Minister Finansów w formie komunikatu wydał standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Standardy kontroli finansowej opracowano na podstawie¹³:

1. „Standardów kontroli w Komisji Europejskiej” – opracowanych przez Komisję Europejską, Dyрекcję Generalną ds. Budżetu.
2. „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie” – raporty opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisje Treadway (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission – COSO).
3. „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym” – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (International Organization of Supreme Audit Institution – INTOSAI).

We wstępie wyjaśnia się, że standardy kontroli finansowej nawiązują do współczesnych koncepcji kontroli wewnętrznej, prezentowanych w wymienionych wyżej powszechnie uznawanych standardach. Również we wstępie występują zdania nawiązujące do kontroli wewnętrznej:

¹³ Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. MF nr 7, poz. 58).

1. Kontrolę finansową należy zatem określić jako część systemu kontroli wewnętrznej w danej jednostce, dotycząca procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowania mieniem”.
2. Pojęcie kontroli finansowej należy zatem utożsamiać z pojęciem kontroli wewnętrznej w ujęciu międzynarodowych standardów.

Nasuwa się pytanie, po co w polskich przepisach operuje się pojęciem kontroli finansowej, jeżeli standardy międzynarodowe mówią o kontroli wewnętrznej. Pewnym wyjaśnieniem może być fakt, że polskie standardy dotyczą jednostek sektora finansów publicznych, w których głównym celem jest kontrola procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych.

Zastanawiać się jednak można nad przewidzianą w projekcie zmian do ustawy o finansach publicznych „kontrola zarządczą”. W uzasadnieniu¹⁴ zamiany pojęcia „kontrola finansowa” na „kontrola zarządcza” podaje się, że „dotychczasowa praktyka związana z funkcjonowaniem w przepisach pojęcia kontroli finansowej pokazuje, iż jest ona utożsamiana wyłącznie z często finansowym aspektem działalności jednostki. Podstawowym elementem kontroli zarządczej w administracji jest odpowiedzialność każdego kierownika jednostki za wdrożenie i monitorowanie takich elementów kontroli zarządczej, aby jednostka osiągała wyznaczone jej cele w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”.

Nawiązując do wcześniejszego stwierdzenia, że pojęcie kontroli finansowej należy utożsamiać z pojęciem kontroli wewnętrznej w ujęciu międzynarodowych standardów, można przyjąć że polskie standardy kontroli finansowej należy traktować jako polskie standardy kontroli wewnętrznej.

W Standardach kontroli finansowej wymienia się następujące elementy:

A. Środowisko wewnętrzne

1. Uczciwość i inne wartości etyczne
2. Kompetencje zawodowe
3. Struktura organizacyjna
4. Identyfikacja zadań wrażliwych
5. Powierzenie uprawnień.

B. Zarządzanie ryzykiem

6. Określenie celów i monitorowanie realizacji zadań
7. Identyfikacja ryzyka

¹⁴ Wyciąg z uzasadnienia.

- 8. Analiza ryzyka
- 9. Reakcja na ryzyko i działania zaradcze.
- C. Mechanizmy kontroli
 - I. Ogólne mechanizmy kontroli
 - 10. Dokumentowanie systemu kontroli finansowej
 - 11. Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych
 - 12. Zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych
 - 13. Podział obowiązków
 - 14. Weryfikacja
 - 15. Nadzór
 - 16. Rejestrowanie odstępstw
 - 17. Ciągłość działalności
 - 18. Ochrona zasobów.
 - II. Mechanizmy kontroli systemów informacyjnych
 - 19. Kontrola dostępu
 - 20. Kontrola oprogramowania systemowego
 - 21. Kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach
 - 22. Podział obowiązków
 - 23. Ciągłość działania
 - 24. Kontrole aplikacyjne.
- D. Informacja i komunikacja
 - 25. Bieżąca informacja
 - 26. Komunikacja wewnętrzna
 - 27. Komunikacja zewnętrzna.
- E. Monitorowanie i ocena
 - 28. Monitorowanie systemu kontroli finansowej
 - 29. Ocena systemu kontroli finansowej.

3. Elementy systemu kontroli wewnętrznej

W standardach kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych używa się pojęcia „system kontroli finansowej” stwierdzając, że powinien on być wbudowany w strukturę jednostki. Zadania przez niego pełnione dotyczą bieżącej działalności jednostki i stanowią część codziennych zadań wykonywanych

przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych. System kontroli finansowej nie zamyka się wyłącznie w procedurach, instrukcjach, czy zarządzeniach kierownictwa. Skuteczność kontroli finansowej zależy od sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy jednostki wykonują obowiązki przez nią związane.

Systemem jest zestaw składników, między którymi zachodzą wzajemne stosunki. Każdy składnik systemu jest połączony z każdym innym składnikiem bezpośrednio lub pośrednio¹⁵. Pojęcie systemu jako modelu jest jednocześnie dobrym narzędziem integracji nauki, w tym sensie, że tworzy podstawę do budowy aparatu pojęciowego wspólnego wszystkim dyscyplinom stosującym modelowanie jako metodę naukowego poznania¹⁶.

System wymaga organizacji. Organizacja systemu oznacza jego strukturę w formie sieci relacji między elementami oraz własności tych relacji. Niezmienność takich struktur jest warunkiem istnienia systemu. W strukturze systemu mogą występować podsystemy, czyli elementy systemu.

Systemy powinny być tak zdefiniowane, aby ich określenie było:

- 1) ścisłe – by było wiadomo co do nich należy,
- 2) niezmiennie – nie jest dopuszczalne, żeby elementy były czasem traktowane jako należące do systemu, a czasem do niego nienależące,
- 3) zupełne – w przypadku podziału systemu na podsystemy, nie może on zawierać elementów nie należących do żadnego z jego podsystemów,
- 4) funkcjonalne – systemy powinny być wyodrębnione ze względu na pełnione funkcje, a nie ze względu na oddzielność przestrzenną.

Systemy mogą być:

- statyczne i dynamiczne,
- otwarte, zamknięte i autonomiczne.

Według Encyklopedii rachunkowości¹⁷ system kontroli wewnętrznej jest rozumiany jako całościowy system kontroli finansowych i pozafinansowych, ustalonych przez kierownictwo jednostki w celu:

- 1) prowadzenia działalności gospodarczej jednostki w sposób uporządkowany i efektywny,

¹⁵ R. Ackoff, *O system pojęć systemowych*, „Prakseologia” 1973, nr 2 (46).

¹⁶ Z. Gomółka, *Elementy ogólnej teorii systemów*, Rozprawy i Studia, t. 307, Uniwersytet Szczeciński. Szczecin 1999 r.

¹⁷ *Encyklopedia rachunkowości...*, s. 720–721.

- 2) zapewnienia przestrzegania zasad ustalonych przez kierownictwo,
- 3) zabezpieczenia zasobów,
- 4) zagwarantowania, na ile jest to możliwe, kompletności i dokładności zapisów księgowych.

System kontroli wewnętrznej powinien zapobiegać niekorzystnym zjawiskom (kontrola prewencyjne), wykrywać nieprawidłowości (kontrola detekcyjne), a także korygować stwierdzone nieprawidłowości (kontrola korekcyjne).

System ten powinien spełniać wiele funkcji, w tym:

- informacyjną, w stosunku do właścicieli i kierownictwa jednostki,
- instruktażową i doradczą, polegającą na wskazywaniu kierunków prawidłowego działania,
- pobudzającą, czyli inspirującą do pozytywnych zachowań i działań,
- wychowawczą, przez dokonywanie obiektywnych ocen kontrolowanych pracowników.

Każdy system działa w ściśle zdefiniowanym otoczeniu. Poznanie otoczenia jest konieczne m.in. dlatego, że silnie oddziałuje na funkcjonowanie samego systemu i jego elementów składowych.

Struktura systemu kontroli wewnętrznej powinna uwzględnić otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne. Otoczenie nie tylko stwarza organizacji możliwość przetrwania i szanse na rozwój, ale zawiera również zagrożenia. Szanse i zagrożenia nie są stałe. Niektóre z nich zanikają z biegiem czasu, inne pojawiają się. Zmieniają się potrzeby otoczenia i reguły wymiany organizacji z otoczeniem.

Otoczenie wewnętrzne i zewnętrzne systemu kontroli wewnętrznej odpowiada modelowi strukturalnemu organizacji, który ilustruje rysunek 1.

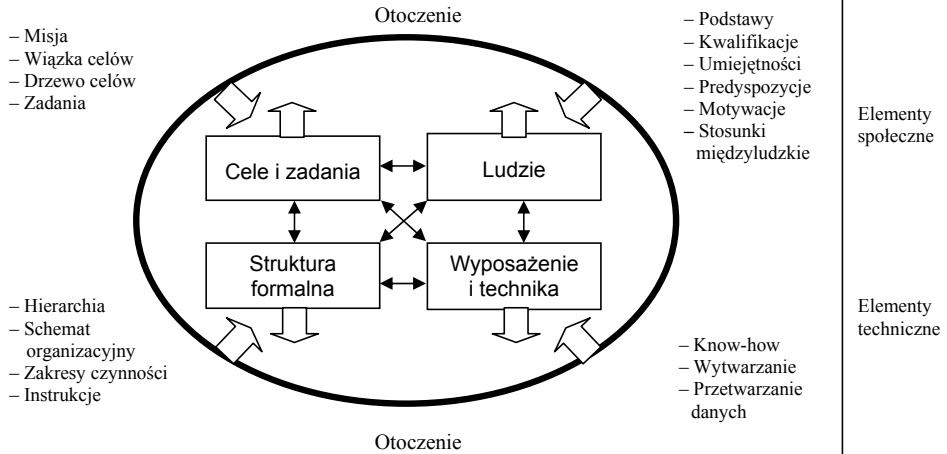
Lista rodzajów i tym samym zakresów kontroli wewnętrznej jest długa. Najczęściej do zakresu kontroli wewnętrznej zalicza się kontrolę zasobów organizacji: finansowych, rzeczowych, społecznych i informacyjnych (rysunek 2).

Kontrola zasobów rzeczowych dotyczy m.in. zapasów, środków trwałych, inwestycji rzeczowych.

Kontrola zasobów finansowych obejmuje najczęściej źródła pozyskiwania kapitałów, sposoby jego wykorzystywania, zarządzanie gotówką i wynikiem finansowym.

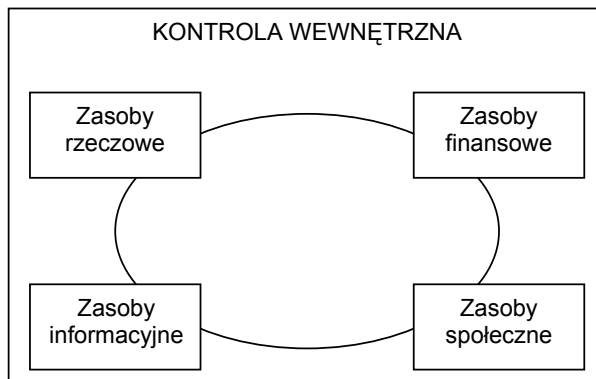
Kontrola zasobów społecznych jest związana z oceną prowadzonej przez organizację polityki dotyczącej rekrutacji, doboru i selekcji pracowników, systemów płacowych oraz awansu zatrudnionych.

Rysunek 1. Organizacja jako system społeczno-techniczny



Źródło: Zarządzanie. Teorie i praktyka, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 46.

Rysunek 2. Zasoby organizacji podlegające kontroli wewnętrznej



Źródło: opracowanie własne.

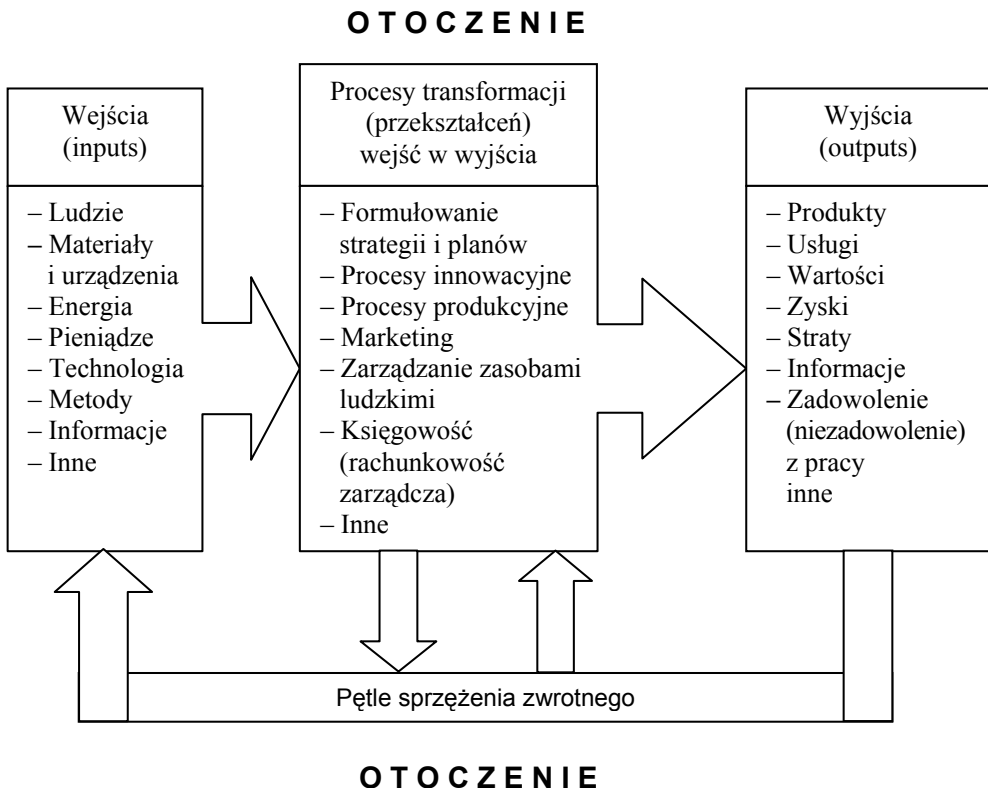
Kontrola zasobów informacyjnych dotyczy tworzenia bazy danych, przetwarzania ich na informacje i sposobu przekazania informacji osobom z nich korzystającym.

W systemie kontroli wewnętrznej należy wyodrębnić:

- wejścia,
- przekształcenia wejść w wyjście,
- wyjścia.

Pomiędzy tymi elementami powinno funkcjonować sprzężenie zwrotne (rysunek 3).

Rysunek 3. Sprzężenie zwrotne w systemie kontroli wewnętrznej



Kontroli wewnętrznej podlegają wszystkie elementy wymienione w formie wejścia, przetwarzania i wyjścia.

Przy budowie systemu kontroli wewnętrznej należy przestrzegać następujących zasad:

1. System powinien być „szczelny” tzn. uwzględniać wszystkie obszary podlegające kontroli.
2. System powinien mieć charakter zorganizowany, a nie przypadkowy.
3. System powinien być powiązany z rachunkowością i strukturą organizacyjną.
4. System powinien odpowiadać branży, wielkości i specyfice jednostki.
5. System powinien ujmować zagadnienia kompleksowo, a nie fragmentarycznie.
6. System powinien być operatywny, tzn. bieżąco sygnalizować sytuacje nieprawidłowe.
7. System powinien być elastyczny, tzn. otwarty na zmiany.
8. System powinien być skuteczny i efektywny.

Można przyjąć że kontrola wewnętrzna jest zorganizowanym systemem, w którym uczestniczą pracownicy i kierownictwo jednostki, wspomagani nowoczesnym sprzętem organizacyjno-technicznym¹⁸.

Do podstawowych elementów systemu kontroli wewnętrznej należą:

- ludzie wyposażeni w odpowiednie kompetencje i umiejętności (czynnik ludzki),
- wzorce kontrolne,
- procedury kontroli,
- środki organizacyjno-techniczne i instrumenty kontroli,
- więzi i sprzężenia między poszczególnymi elementami systemu kontroli oraz różnymi rodzajami kontroli,
- system informacji ekonomicznej,
- system wzajemnego komunikowania się,
- sprzężenia i powiązania między systemem kontroli a elementami składowymi organizacji¹⁹.

¹⁸ B.R. Kuc, *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 83.

¹⁹ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008, s. 101.

Uwagi końcowe

Przed opracowanie systemu kontroli wewnętrznej konieczne jest zdefiniowanie pojęć w zakresie kontroli i systemów. Uwzględniając stosowane na świecie pojęcia „internal control” i „interne Kontrolle” wskazane jest przyjęcie jako nadrzędnego pojęcia „kontrola wewnętrzna”, w ramach której można wymienić „kontrolę finansową”, „kontrolę finansowo-księgową”, „kontrolę bezpieczeństwa i higieny pracy” i inne.

System kontroli wewnętrznej powinien być oparty na strukturze organizacji, uwzględniać jej otoczenie wewnętrzne oraz zewnętrzne i obejmować zasoby rzeczowe, finansowe, społeczne i informacyjne.

Dla sprawnego funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej konieczne jest określenie danych na wejściu, metod transformacji danych i pożądaných informacji na wyjściu, przydatnych w zarządzaniu organizacją.

Literatura

- Ackoff R., *O system pojęć systemowych*, „Prakseologia” 1973, nr 2 (46).
- Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.
- Gomółka Z., *Elementy ogólnej teorii systemów*, Rozprawy i Studia T307, Uniwersytet Szczeciński. Szczecin 1999 r.
- Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
- Klimas M., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985.
- Komunikat Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. MF nr 7, poz. 58).
- Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
- Leksykon finansowo-bankowy*, PWE, Warszawa 1991.
- Mała encyklopedia rachunkowości*, red. S. Skrzywan, PWE, Warszawa 1971.
- Marecki J., *Zarys teorii kontroli gospodarczej*, PWN, Warszawa 1976.
- Stoner J.A.F, Freeman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1999.
- Terebucha E., *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*, PWE, Warszawa 1976.
- Uryga J., Kośmider A., *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984.
- Zarządzanie. Teorie i praktyka*, red. A.K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.

NOTES REGARDING SYSTEM OF INTERNAL CONTROL

Summary

In the article the definitions of economic, financial and internal control are given as well as the Polish legal regulations related to the subject are analyzed. Internal control should be an organized system in which employees and the management take part.

A subject to internal control is material, financial, informational and social resources. The structure of the internal control system should take into account the external and internal surrounding of the company, including its objectives and tasks, formal structure, human resources, equipment and technology.

Translated by Magdalena Janowicz