

KAZIMIERZ SAWICKI

Uniwersytet Szczeciński

**RELACJE MIĘDZY KONTROLĄ WEWNĘTRZNĄ,  
AUDYTEM WEWNĘTRZNYM, KONTROLĄ ZARZĄDCZĄ  
I REWIZJĄ FINANSOWĄ**

**Wprowadzenie**

Nie budzi wątpliwości teoretyków i praktyków twierdzenie, że kontrola jest immanentną funkcją zarządzania. Może ona być wykonywana w różnych podmiotach gospodarczych (samodzielnych lub stanowiących określoną grupę w postaci holdingu, koncernu), jednostkach sfery finansów publicznych, organizacjach pozarządowych; jej przedmiotem mogą być zarówno składniki majątkowe, jak i wszystkie zachodzące w podmiocie procesy gospodarcze i finansowe wraz z ich wynikami w ujęciu rzeczowym i finansowym.

Pomijając omówienie cech, rodzajów, metod i zakresu kontroli wewnętrznej, należy zaznaczyć, że dla zarządzających jednostką najważniejsze jest skuteczne i efektywne działanie wprowadzonej kontroli. Ze względu na działanie wielu czynników<sup>1</sup> spełnienie tego wymagania jest w praktyce zazwyczaj trudne, a niekiedy niemożliwe.

---

<sup>1</sup> K. Winiarska, wymieniając siedem czynników wpływających na skuteczność kontroli wewnętrznej zaznacza, że można do nich zaliczyć ponadto co najmniej sześć innych czynników: *Organizacja kontroli wewnętrznej*, w: *Organizacja rachunkowości*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2011, s. 151.

Celem artykułu jest:

- określenie znaczenia terminów: kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza oraz rewizja finansowa,
- ukazanie relacji<sup>2</sup> między tymi pojęciami,
- sformułowanie uwag i wniosków dotyczących funkcjonowania kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej oraz rewizji finansowej.

## 1. Pojęcie, zadania i zakres kontroli wewnętrznej

Spośród wielu definicji kontroli wewnętrznej warto zwrócić uwagę na dwa sformułowania tego terminu.

Według M. Klimasa<sup>3</sup> kontrola (zewnętrzna i wewnętrzna), jako funkcja kierowania, obejmuje następujące czynności (fazy kontroli) składające się na pojęcie kontroli łącznie (żadna z nich traktowana z osobna nie może być uznana za kontrolę). Są nimi:

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

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości definiują kontrolę wewnętrzną jako „proces zaprojektowany, wdrożony i wykazywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownictwo i innych pracowników mający dostarczyć wystarczającej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności oraz przestrzega-

---

<sup>2</sup> Relacja jest to „jedno z podstawowych pojęć logiki formalnej i wszelki związek (stosunek) czy zależność między dwoma lub więcej przedmiotami danego rodzaju, pojęciami, wielkościami itp. Ujmować coś we wzajemnych relacjach”, *Słownik języka polskiego*, tom III, red. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1989, s. 41.

<sup>3</sup> M. Klimas: *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 1997, s. 237.

nia odnośnych przepisów i regulacji są realizowane. Termin „kontrolę” dotyczy aspektów jednego lub kilku elementów składowych kontroli wewnętrznej<sup>4</sup>.

Składnikami kontroli wewnętrznej są<sup>5</sup>:

- 1) środowisko kontroli,
- 2) proces oceny ryzyka przez jednostkę,
- 3) system informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji,
- 4) działania kontrolne, znaczące badania,
- 5) nadzorowanie (monitoring) kontroli.

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

Charakterystykę elementów środowiska kontroli zawiera tabela 1.

Tabela 1

#### Opis elementów środowiska kontroli wewnętrznej

Element kontroli wewnętrznej	Objaśnienie elementu
Przekazywanie i wdrażanie zasad uczciwości i wartości etycznych	Skuteczność kontroli nie może być wyższa od zasad uczciwości i wartości etycznej osób, które ją tworzą, administrują i nadzorują. Uczciwość i etyczne zachowanie określają standardy postępowania jednostki (regulaminy, kodeksy, przykłady) obejmujące działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do udziału w nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działaniach.

<sup>4</sup> *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*, tom III, IFAC, SKwP i KIBR, Warszawa 2010, s. 188. Definicja ta różni się od tych, które zawierały poprzednie wydania MSRF 2001 i 2005.

<sup>5</sup> *Ibidem*, s. 228–229. Poszczególne elementy kontroli wewnętrznej opisano na podstawie załącznika 1 do MSRF 315 „Poznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia. Przedstawiony tu zakres i składniki kontroli wewnętrznej są w zasadzie zgodne z tymi, które zawiera raport „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” opracowany przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (COSO).

Element kontroli wewnętrznej	Objaśnienie elementu
Kompetencje	Jest to posiadanie wiedzy i umiejętności niezbędnych do wykonania określonego zadania wynikającego z pracy osoby.
Udział osób sprawujących nadzór	Od osób sprawujących nadzór zależy w znacznym stopniu świadomość kontroli w jednostce. Odpowiedzialność tych osób powinna być określana w przepisach prawa i regulaminach wewnętrznych.
Filozofia i styl działania kierownictwa	Sposób podejścia kierownictwa do podejmowania i nadzorowania ryzyka działalności gospodarczej, postawy i działania kierownictwa dotyczące wyboru alternatywnych zasad rachunkowości oraz sumienności i konserwatyizmu, z jakim ustala się wartości szacunkowe.
Struktura organizacyjna	Ustalenie kluczowych obszarów uprawnień i odpowiedzialności oraz właściwych kanałów raportowania. Opracowanie struktury organizacyjnej dostosowanej do potrzeb jednostki, z uwzględnieniem wielkości i rodzaju jej działalności.
Przypisanie uprawnień i odpowiedzialności	Może obejmować wymogi dotyczące odpowiedniej praktyki gospodarczej, wiedzy i doświadczenia kluczowego personelu, środki umożliwiające wypełnienie obowiązków, a także zasady i komunikaty służące zapewnieniu, że cały personel rozumie cele jednostki, wie, jak jego działania przyczyniają się do realizacji tych celów oraz wie, jak i z czego będzie rozliczany.
Zasady i praktyka	Dotyczą rekrutacji, ukierunkowania szkolenia, oceny, promowania i podejmowania działań zaradczych. Obejmują też stosowanie standardów przy przyjmowaniu wysoko kwalifikowanych osób, prowadzenie praktyk, warsztatów i seminariów podnoszących poziom wiedzy zawodowej oraz awansowanie wykwalifikowanych pracowników na podstawie określonych ocen na wyższe szczeble odpowiedzialności.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*, s. 278–279.

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

System informacyjny, w tym obejmujący powiązane procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej i komunikacji. System ten obejmuje metody i zapisy, które powinny:

- a) identyfikować i ewidencjonować wymagające tego transakcje,
- b) opisywać bezzwłocznie transakcje dla celów sprawozdawczości finansowej,
- c) określić wartość transakcji w sposób umożliwiający jej wprowadzenie w prawidłowej wartości pieniężnej do sprawozdania finansowego,
- d) ustalić okres, w którym nastąpiła transakcja, co umożliwia jej zaliczenie do odpowiedniego okresu sprawozdawczego,
- e) poprawnie prezentować transakcje i związane z nimi ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Duże znaczenie ma również sposób komunikowania informacji, w formie elektronicznej, ustnej i pisemnej, służący zrozumieniu zadań oraz odpowiedzialności poszczególnych osób za kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową.

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

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

Do podstawowych cech charakteryzujących kontrolę wewnętrzną funkcjonującą w jednostkach zalicza się w szczególności<sup>6</sup>:

---

<sup>6</sup> T. Kiziukiewicz, K. Sawicki: *Audyty systemu kontroli wewnętrznej*, w: *Audyty wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007, s. 276.

- 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 jednostki,
- objęcie kontrolą wszystkich zasobów i całej działalności jednostki,
- powiązanie kontroli wewnętrznej z funkcjami zarządzania jednostki,
- stosowanie zasad i procedur, wprowadzonych przez zarząd/dyrekcję jako uzupełnienie środowiska kontroli wewnętrznej,
- 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 i niezgodności,
- zwrócenie szczególnej uwagi na badanie legalności, rzetelności i prawidłowości działań i procesów występujących w jednostce,
- dokonywanie kontroli w określonych etapach: 1) przed zamierzonym przeprowadzeniem przedsięwzięć i operacji gospodarczych (kontrola wstępna, prospektywna, wykonana 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*),
- podkreślenie szczególnego znaczenia kontroli wewnętrznej dla ochrony składników majątku znajdujących się na terenie jednostki, w tym również składników niebędących jej własnością,
- wykonywanie kontroli w celu zwiększenia efektywności funkcjonowania jednostki,
- przeprowadzenie czynności kontrolnych przez wyznaczone osoby i/lub organizacyjnie wyodrębnioną komórkę albo zespół pracowników.

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

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

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

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

## **2. Audyt wewnętrzny jako instrument wspomagający zarządzanie jednostką**

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

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

Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce, także w określonej jednostce samorządu terytorialnego<sup>7</sup>.

Według C. Paczuły audyt wewnętrzny stanowi skuteczny instrument władz przedsiębiorstwa, który w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem, efektywnie prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, ich poprawne, jednolite przetwarzanie, księgowanie i raportowanie, przynoszące wartość dodaną przez ujawnienie braków i słabości oraz wskazanie

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm., art. 272 i 274.

sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. Oprócz dostarczania zapewnienia co do tego, że stan badanej czynności czy badanej jednostki jest taki jak opisany w raporcie, audyt wewnętrzny prowadzi również działalność doradczą dla przedsiębiorstwa<sup>8</sup>.

Ze względu na szeroki zakres tematyczny audytu wewnętrznego, zawarty w coraz bogatszej literaturze fachowej, inne treści dotyczące tego narzędzia zarządzania przedstawiono w końcowej części artykułu, którego objętość jest ograniczona.

### 3. Istota i rola kontroli zarządczej

Termin kontrola zarządcza został wprowadzony w obowiązującej od 2010 roku ustawie o finansach publicznych. W jednostkach sektora finansów publicznych jest to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy<sup>9</sup>.

Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności<sup>10</sup>:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- 2) skuteczności i efektywności działania,
- 3) wiarygodności sprawozdań,
- 4) ochrony zasobów,
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- 7) zarządzania ryzykiem.

Ustawa stanowi, że zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków<sup>11</sup>:

- ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej; w przypadku ministra sprawiedliwości zakres obowiązków ogranicza się do spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych, z uwzględnieniem zasady niezawisłości sędziowskiej,

<sup>8</sup> C. Paczuła: *Audyt wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, „Rachunkowość – audytor” 2004, nr 4 (11).

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 68, ust. 1.

<sup>10</sup> Ibidem, art. 68, ust. 2

<sup>11</sup> Ibidem, art. 69, ust. 1 i 2.



- wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownictwa jednostki.

Wydaje się zasadne, aby ustawowo ustalona nazwa kontrola zarządcza była powszechnie stosowana, zastępując tłumaczenie nazwy management control jako kontrola kierownicza lub menedżerska<sup>12</sup>. W podmiotach gospodarczych za opracowanie, wprowadzenie, skuteczne i efektywne działanie kontroli zarządczej odpowiada kierownik jednostki.

Zważywszy, iż zakres kontroli zarządczej obejmuje wszystkie zasoby i całą działalność jednostki na różnych poziomach/szczeblach struktury organizacyjnej i kierowania, kontrola ta powinna stanowić hierarchicznie powiązany układ obszarów kontroli oraz metod i środków jej przeprowadzenia dla obserwacji i rejestracji faktów, ustalenia rozbieżności z podstawą porównań i ich przyczyn, a także przedstawienia wyników w sposób dostosowany do potrzeb określonych odbiorców.

Warto zaznaczyć, że dzięki ocenie przez audytora wewnętrznego, jak funkcjonuje kontrola zarządcza w jednostce gospodarczej, możliwe jest stwierdzenie, czy<sup>13</sup>:

- 1) jest ona narzędziem wspomagającym sprawne i efektywne działanie jednostki,
- 2) pomaga jednostce wykonywać jej zadania w zakresie utrzymania i wzrostu pozycji na rynku, zyskowności, powiększenia wartości majątku itp.,
- 3) sprzyja prowadzeniu działalności jednostki zgodnie z regulacjami ustawowymi i innymi przepisami,
- 4) zapewnia wiarygodność i rzetelność sprawozdawczości finansowej.

#### 4. Rewizja finansowa a audyt finansowy

W publikacjach naukowych i fachowych oraz w praktyce określenia rewizja finansowa i audyt finansowy uznaje się często za jednoznaczne i stosuje zamienienie. Wynika to między innymi z tego, że wyraz audit tłumaczony jest również jako rewizja.

---

<sup>12</sup> H. Buk: *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 9.

<sup>13</sup> T. Kiziukiewicz, K. Sawicki: *Audyty systemu kontroli zarządczej*, w: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2011, s. 311.

Zgodnie z obowiązującą regulacją ustawową<sup>14</sup> pojęcie rewizja finansowa obejmuje dwie grupy czynności wykonywanych przez biegłych rewidentów:

- 1) badanie i przeglądy sprawozdań finansowych,
- 2) inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej (dotyczy to usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, doradztwa podatkowego, wykonywania ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych itp.).

Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (praktyką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki. Ustawa określa również, co w szczególności powinna zawierać opinia i raport, wymienia rodzaje opinii, wskazuje obowiązek zebrania i opracowania dokumentacji rewizyjnej stanowiącej uzasadnienie dla wyrażenia opinii o badanym sprawozdaniu finansowym<sup>15</sup>.

Należy zaznaczyć, że badanie i przeglądy sprawozdań finansowych może przeprowadzać wyłącznie biegły rewident, wpisany do rejestru biegłych rewidentów, którego tytuł zawodowy podlega ochronie prawnej. Inne czynności, wymienione w art. 48 ust. 2 ustawy (usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych, doradztwo podatkowe itp.), mogą wykonywać również inne uprawnione do tego osoby, na przykład doradcy podatkowi, osoby mające certyfikat księgowy.

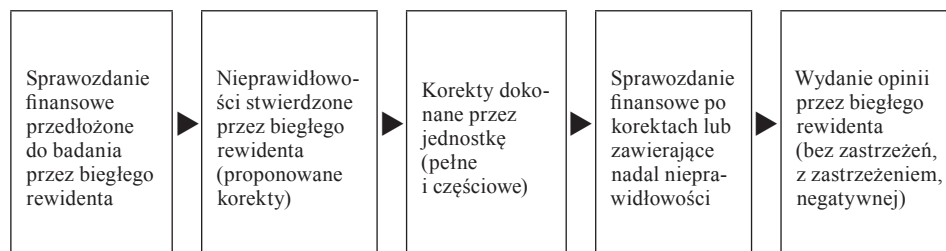
Chociaż zakres, metody i procedury stosowane w przypadku audytu (wewnętrznego) i badania sprawozdania finansowego w dużym stopniu są identyczne lub podobne, to „w systemowym ujęciu rewizji sprawozdań finansowych ‚propozycje niezbędnych korekt’ stanowią element swoistego sprzężenia zwrotnego, mimo iż większość autorów nie interpretuje tego elementu właściwie w taki sposób”<sup>16</sup>. Oznacza to, że jeżeli biegły rewident stwierdzi nieprawidłowości w księgach i/lub sprawozdaniu finansowym, to kierownikowi zgłasza propozycję korekt. Po uwzględnieniu przez jednostkę wszystkich lub niektórych zmian,

<sup>14</sup> 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 z późn. zm., art. 3, pkt. 2.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, ust. 1223 z późn. zm., art. 65.

<sup>16</sup> M. Andrzejewski: *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2012, s. 107.

lub odmowie dokonania korekt, biegły wydaje opinię odpowiedniego rodzaju w odniesieniu do „ostatecznej wersji” zbadanego sprawozdania finansowego.



Rysunek 1. Korygująca funkcja rewizji finansowej

Źródło: opracowanie własne.

## 5. Kontrola zarządcza i rewizja finansowa

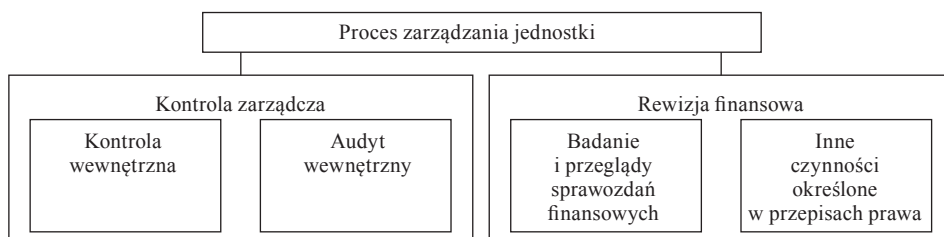
Charakterystyka kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej z jednej strony oraz rewizji finansowej z drugiej strony umożliwia wskazanie relacji między tymi pojęciami. W uproszczonej postaci ilustruje to rysunek 2<sup>17</sup>.

W związku z różnym pojmowaniem audytu warto zwrócić uwagę, że w jednostkach sfery finansów publicznych audyt wewnętrzny może wykonywać osoba mająca uprawnienia biegłego rewidenta<sup>18</sup>; audytor wewnętrzny nie jest uprawniony do wydania opinii, jako niezależny biegły rewident, o badanym sprawozdaniu finansowym<sup>19</sup>. Identyczny tryb postępowania obowiązuje inne jednostki (przedsiębiorstwa, banki, zakłady ubezpieczeń).

<sup>17</sup> Podstawową różnicę między kontrolą zarządczą, audytem wewnętrznym i kontrolą wewnętrzną przedstawia H. Szymańska: *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2011, s. 37.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., art. 86, poz. 1, pkt 5c.

<sup>19</sup> *Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Biuletyn KIBR nr 69 z 7 czerwca 2010 r., s. 40.



Rysunek 2. Zakres pojęcia kontroli zarządczej i rewizji finansowej w procesie zarządzania jednostką

Źródło: opracowanie własne.

Różnice między statusem audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta nie powinny być przeszkodą do ich wzajemnej współpracy, korzystnej dla obu stron, a także dla procesu zarządzania jednostką. Oprócz „dublowania” części prac i obniżenia łącznych kosztów audytu wewnętrznego i czynności rewizji finansowej współpraca taka może ponadto przynieść korzyści<sup>20</sup>:

1) biegłemu rewidentowi przez:

- szerszą ocenę działalności klienta dzięki doświadczeniu i wiedzy audytorów wewnętrznych,
- lepsze kontakty z klientem ze względu na poczucie zaangażowania,
- czas na skupienie się na bardziej istotnych obszarach bez opóźnienia badania,
- lepsze szkolenie zawodowe poprzez pracę w interdyscyplinarnym zespole audytowym,

2) audytorowi wewnętrznemu przez:

- szkolenie przez pracę w ścisłym kontakcie z biegłymi rewidentami,
- rozpoznanie obszarów wymagających dalszej pracy lub ulepszeń w jednostce,
- lepsze zrozumienie standardów i zadań biegłych rewidentów.

Warto tu wspomnieć o tworzeniu i działalności komitetu audytu, którego celem jest:

1) doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem administracji rządowej lub kierownika jednostki samorządu terytorialnego w zakresie

<sup>20</sup> K. Winiarska: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 188.

zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego<sup>21</sup>,

2) w jednostkach zainteresowania publicznego:

- a) monitorowanie skuteczności procesu sprawozdawczości finansowej, skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem,
- b) monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych w przypadku świadczenia przez biegłego rewidenta innych usług określonych w przepisach prawa,
- c) rekomendowanie radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorującemu podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki<sup>22</sup>.

Biorąc pod uwagę cele i zadania komitetu audytu zasadne wydaje się zaliczenie go do szeroko rozumianej kontroli zarządczej z uwzględnieniem aspektu nadzoru sprawowanego przez rady nadzorcze w jednostkach zainteresowania publicznego<sup>23</sup>.

## Uwagi końcowe

Przedstawione w artykule elementy kontroli zarządczej i rewizji finansowej występują w zależności od wielkości i struktury organizacyjnej, rodzaju i stopnia złożoności działalności, formy prawnej jednostki i przepisów prawa. Określone jednostki mogą stosować kontrolę wewnętrzną, audyt wewnętrzny, kontrolę zarządczą, powołać komitet audytu i korzystać z rewizji finansowej, a mikroprzedsiębiorcom wystarczy, zgodnie z przepisami i zasadą gospodarności, kontrola zarządcza wykonywana przez właściciela/menedżera jednostki. Jeżeli przepisy prawa nie stanowią przeszkód, to w każdym przypadku powinna być respektowana zasada, aby koszty kontroli były współmierne do korzyści, wymiernych i niewymiernych, z jej stosowania.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, art. 288.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach..., art. 86.

<sup>23</sup> Szerzej na ten temat w artykule: K. Sawicki: *Wybrane problemy działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa 2012, tom 66 (122).

## Literatura

- Andrzejewski M.: *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2012.
- Buk H.: *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K.: *Audyty systemem kontroli zarządczej*, w: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2011.
- Klimas M.: *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 1997.
- Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Biuletyn KIBR nr 69 z 7 czerwca 2010 r.
- Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*, tom III, IFAC, SKwP i KIBR, Warszawa 2010.
- Paczuła C.: *Audyty wewnętrzny w świetle polskiej literatury i badań*, „Rachunkowość – audytor” 2004, nr 4 (11).
- Sawicki K.: *Wybrane problemy działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP, Warszawa 2012, tom 67 (123).
- Słownik języka polskiego*, tom III, red. nauk. M. Szymczak, PWN, Warszawa 1989.
- Szymańska H.: *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego*, w: *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2011.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, ust. 1223 z późn. zm.
- 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 z późn. zm.
- Winiarska K.: *Organizacja kontroli wewnętrznej*, w: *Organizacja rachunkowości*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2011.
- Winiarska K.: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.

prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki  
Instytut Rachunkowości  
Uniwersytet Szczeciński  
ul. Mickiewicza 64  
71-101 Szczecin

**RELATIONS BETWEEN INTERNAL CONTROL, INTERNAL AUDIT,  
MANAGEMENT CONTROL AND FINANCIAL AUDIT**

**Summary**

In large entities of the public finance sphere as well as in economic entities (organizations) with a complex structure, conducting large-scale activities, exposed to high risk and requiring special supervision and assessment, functioning of the traditional internal control is not effective enough. In order to improve the management, more and more entities introduce internal audit and management control, as well as make use of external financial audit. The article presents several instruments of management and the connections between them.

*Translated by Magdalena Janowicz*

