

Część I. System kontroli wewnętrznej

Rozdział I. Kontrola wewnętrzna w ogólności

§ 1. Definicja kontroli

Podstawowa trudność w definiowaniu kontroli, nie tylko w języku polskim, wynika z faktu, iż terminy „kontrola”, *control*, *kontrolle* posiadają, po pierwsze, wiele różniących się od siebie znaczeń, oraz po drugie, wiele synonimów i wyrazów podobnych, których swobodne użycie, również w języku naukowym, prowadzi często do wielu nieporozumień. W języku polskim niejednoznaczność pojęcia kontroli zawdzięczamy obcojęzycznej genezie tego słowa, które z jednej strony wywodzi się od francuskiego *contre-roler*, co, zdaniem K. Krazue, oznaczało „przeciw-zapisek”, „sprawdzanie”, a zdaniem W. Langa weryfikację i ocenę prawidłowości aktów prawnych¹, z drugiej zaś z angielskiego *to control*, co oznacza jednocześnie rządzić, panować, sterować, regulować, kontrolować², i jest bliższe rozumieniu kontroli jako kierowaniu. Jak podkreśla E. Chojna-Duch, powołując się na literaturę francuską, z racji różnic między kontrolą w języku angielskim a francuskim, anglosaskie określenie kontrolera (*controller*), które oznacza zarządzanie, kierowanie, jest nieporównywalne z występującym we francuskim prawie i praktyce określeniem *controlleur*³. Podobnie L. Kurowski w jednej z pierwszych definicji kontroli w powojennej nauce wskazywał, iż *to control* przypomina „nie tyle kontrolę w naszym rozumieniu, ile zarządzanie z akcentowanym elementem nadzoru hierarchicznego”⁴. W ten

¹ K. Krazue, Instytucja nadzoru w nauce prawa, Przegląd Prawa i Administracji, Nr XXXVII, Wrocław 1997, s. 85; W. Lang, Struktura kontroli organów państwowych PRL, Kraków 1963, s. 38, za S. Kałużny, Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka, Warszawa 2008, s. 20.

² Wielki Słownik Angielsko-Polski, PWN, Oxford 2004, s. 252.

³ E. Chojna-Duch, Audyt wewnętrzny w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej, Kontrola Państwowa 2004, Nr 4, s. 31.

⁴ L. Kurowski, [w:] L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, L. Szawłowski, Kontrola finansowa, Warszawa 1956, s. 19, za A.S. Krysiak, Pojęcie controllingu na tle pojęć zbliżonych (kontrola audyt), Kontrola Państwowa 2006, Nr 1, s. 141.

sposób, w najbardziej ogólnym zarysie, da się wyodrębnić dwa podstawowe ujęcia kontroli w nauce polskiej. Analizę definicji kontroli rozpoczną rozważania na temat tego pierwszego, które na potrzeby niniejszej pracy zostało określone mianem **kontroli w ujęciu wąskim** i jest odpowiednikiem francuskiego rozumienia kontroli.

M. Bańko w „Słowniku języka polskiego” pojęcie „kontrola” określa jako „sprawdzenie stanu lub działania (instytucji lub urzędu), zwykle mające charakter urzędowy”, zaś samo słowo „kontrolować” ma oznaczać „sprawdzać zgodność z jakąś normą”⁵. Podobnie, jak trafnie podnosi B.R. Kuc, w języku potocznym oraz piśmiennictwie naukowym (niezwiązanym bezpośrednio z teoretycznymi rozważaniami o definicji kontroli) kontrola oznacza zwykle „porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym”⁶. Ujmowanie kontroli jako porównania dwóch stanów bliskie jest zarówno polskim twórcom prakseologii, jak i polskim teoretykom kontroli, którzy, zdaniem autora, swoimi rozważaniami wręcz stworzyli polski model kontroli⁷. Przykładowo K. Adamiecki kontrolę rozumiał jako „sprawdzanie, czy wykonanie zgadza się z planem i wzorcem”, a T. Kotarbiński jako „badanie czy zlecenie zostało wykonane”⁸. Punktem wyjścia dla polskich teoretyków kontroli często była definicja T. Pszczółkowskiego w Małej Encyklopedii prakseologii i teorii organizacji, gdzie kontrolę (jednakże zarówno jako *control*, *inspection* oraz *audit*) rozumiano jako porównanie wyniku działania z jego celem po to, aby dokonać oceny prakseologicznej i ewentualnie wprowadzić modyfikacje tych celów bądź poszczególnych członów działania⁹. Podobnie P. Cabała, powołując się na J. Zieleniewskiego, definiuje „kontrolę w wąskim ujęciu” jako „porównanie wykonania z odpowiednim wzorcem i wyciągnięcie z tego porównania wzorców na przyszłość”¹⁰. S. Kałużny w swojej monografii poświęconej kontroli wewnętrznej podkreśla, że istota kontroli zawsze sprowadza się do czynności ustalania stanu istniejącego, porównania go z odpowiednimi wzorcami, dokonywania oceny i formułowania wniosków pokontrolnych, aczkolwiek na-

⁵ M. Bańko, Słownik języka polskiego, t. 1, Warszawa 2000, s. 674.

⁶ B.R. Kuc, Kontrola jako funkcja zarządzania, Warszawa 2009, s. 20.

⁷ Ibidem. Rozważania tzw. polskiej szkoły kontroli przez lata prezentowano w dwumiesięczniku naukowym Kontrola Państwowa, wydawanym przez Najwyższą Izbę Kontroli.

⁸ K. Adamiecki, O nauce organizacji, Warszawa 1985, s. 232; T. Kotarbiński, Traktat o dobrej robocie, Ossolineum 1977, s. 100, za B.R. Kuc, Kontrola jako funkcja, s. 20.

⁹ T. Pszczółkowski, Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji, Wrocław 1998, s. 104–105, za B.R. Kuc, Kontrola jako funkcja, s. 21.

¹⁰ P. Cabała, System kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Kraków 2002, s. 7, za J. Zieleniewski, Organizacja i zarządzanie, Warszawa 1978, s. 218.

leży odróżnić kontrolę jako „czynność” od kontroli utożsamianej z „organem kontroli”¹¹. K. Wierzbicki stwierdza, iż przez kontrolę rozumiemy „proces konfrontowania badanego stanu faktycznego ze stanem wymaganym (postulowanym), który można określić jako zestaw wzorców”¹². Z kolei J. Starościak, analizując kontrolę w prawie administracyjnym, zauważa, iż istotą działalności kontrolnej jest „obserwowanie określonych zjawisk, analizowanie ich charakteru i przedstawienie spostrzeżeń organom kierującym działalnością administracji”¹³. Zaś A. Opalski, w kontekście analizy działalności rady nadzorczej spółki akcyjnej, kontrolę w wąskim ujęciu nazywa „kontrolą samoistną”, na którą składają się trzy elementy: „badanie stanu rzeczywistego, porównanie tego stanu z wzorcem, analiza różnic i sformułowanie wniosków”¹⁴. Wedle Encyklopedii Prawa kontrola to rodzaj działalności, na którą składa się:

- 1) ustalenie stanu obowiązującego;
- 2) ustalenie stanu rzeczywistego;
- 3) ustalenie relacji między wyznaczeniami a wykroczeniami w sensie stopnia ich zgodności;
- 4) ewentualne ustalenie przyczyn niezgodności, a także przedstawienie wyników odpowiedniemu podmiotowi¹⁵.

B.R. Kuc zestawiając rozmaite definicje kontroli, kontrolę w wąskim (czy jak chce autor – najwęższym) ujęciu określa mianem kontroli w sensie organizacyjno-prawnym, tj. kontrolę polegającą na badaniu „wyznaczonego (wzorcowego) i faktycznego zachowania się ludzi lub urządzeń oraz przyczyn stwierdzonych pod tym względem odchylen”¹⁶. Podobnie kontrolę w ujęciu prawnym, jako badanie wyznaczonych i faktycznych zachowań ludzkich, rozumiał L. Martan¹⁷. C. Paczuła taką kontrolę nazywa kontrolą w aspekcie czynnościowym, a A. Kucharczyk – kontrolą w aspekcie procesowym¹⁸. We wszystkich powyższych przykładach wydaje się oczywistym, iż elementem koniecznym i jednocześnie determinującym zaliczenie danych czynności do kontroli

¹¹ S. Kaluźny, *Kontrola wewnętrzna*, s. 21–22.

¹² K. Wierzbicki, *Miejsce, funkcje i rodzaje kontroli*, *Kontrola Państwowa* 1981, Nr 4.

¹³ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1978, s. 349.

¹⁴ A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 56.

¹⁵ B. Banaszak, [w:] U. Kalina-Prasznica (red.), *Encyklopedia Prawa*, Warszawa 2007, s. 327.

¹⁶ B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja*, s. 23.

¹⁷ L. Martan, *O kryteriach kontroli ponownie*, *Kontrola Państwowa* 1993, Nr 3, s. 17.

¹⁸ C. Paczuła, *Kontrola jako funkcja zarządzania w gospodarce rynkowej*, *Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego*, Warszawa 2003, s. 7; A. Kucharczyk, *Metodyka operacyjnej kontroli kierowniczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Kraków 2003, s. 30.

jest porównanie stanu rzeczywistego ze stanem postulowanym (wzorcem)¹⁹. S. Kałużny określa to mianem porównania „wykonania” z „wyznaczeniem”, którym to „wyznaczeniem” mogą być normy prawne, etyczne, procedury, dobre praktyki itp.²⁰, choć dodać należy, że również plany czy cele danej organizacji. Wątpliwości budzi jednak pytanie, czy na kontrolę składa się również wyciąganie wniosków z przeprowadzonych czynności porównawczych oraz prezentowanie owych wniosków odpowiednim organom. Zdecydowana większość przedstawicieli polskiej doktryny opowiada się za zaliczeniem formułowania wniosków (ocen, zaleceń, rekomendacji) do koniecznych elementów czynności kontrolnych²¹ i trudno pogląd ten kwestionować. Kontrola bez jakiegokolwiek zbiorczego podsumowania efektów wykonanej pracy, wydaje się być – kolokwialnie mówiąc – osobliwą formą sztuki dla sztuki, daremnym wysiłkiem, który nie tylko nie przynosi jakichkolwiek wymiernych efektów, ale również wprowadza pewien chaos terminologiczny utożsamiając pojęcie „kontroli” z pojęciem „porównania”²². Tymczasem można wręcz zaryzykować twierdzenie, że kontrola w ścisłym tego słowa znaczeniu to „porównanie plus wyciągnięcie wniosków z tego porównania”. Podobne argumenty przemawiają za prezentowaniem sformułowanych ocen jako koniecznego elementu kontroli, aczkolwiek, jeśli do pojęcia kontroli zaliczymy samokontrolę, w sensie kontrolowanie samego siebie przez pracownika, ale już nie samą organizację, to łatwo uznać, iż całkiem logiczny jest brak formalnego obowiązku przedstawiania wyników takiej kontroli samemu sobie. Jednakże sporządzenie oceny własnej pracy może mieć o tyle znaczenie, iż stanowi dowód wykonania samooceny dla tych, którzy owe wykonanie będą kontrolować. Elementem, który czasami również zaliczany jest do kontroli w wąskim ujęciu, są czynności korygujące²³. Wydaje się jednak, iż ta klasyfikacja wynika z utożsamiania kontroli w wąskim znaczeniu z „kontrolą w ujęciu szerokim”, a konkretnie z kontrolą odpowiadającą anglojęzycznemu *to control*, czyli kontroli jako kierowaniem.

¹⁹ Z innych autorów zob. chociażby A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III RP*, Gdańsk 2001; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999, s. 9 i literatura tam podana.

²⁰ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna*, s. 21.

²¹ Oprócz wymienionych powyżej autów, zob. także M. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1985, s. 19; J. Gnoiński, *Próba określenia pojęcia istoty kontroli*, *Kontrola Państwowa* 1972, Nr 2, s. 26.

²² Przeciwnie, ale bez uzasadnienia A. Opalski, *Komitet audytu*, cz. I, *Rej.* 2005, Nr 6, s. 106.

²³ Zob. M. Lisiecki, *Kontrola i controlling w zarządzaniu bezpieczeństwem publicznym*, [w:] B.R. Kuc (red.), *Kontrola, controlling i audyt w zarządzaniu*, Warszawa 2006, s. 25 i nast.; A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III RP*, Gdańsk 2001, s. 15.

Jak wspomniano powyżej pojęcie kontroli wywodzi się nie tylko z francuskiego *contre-rolé*, ale również anglojęzycznego *to control*. J. Płoskonka termin *to control* utożsamia z kontrolą w ujęciu zarządczym, oznaczającym kierowanie i sterowanie, podczas gdy kontrolę w powyższym ścisłym ujęciu, zwanym przez niego funkcjonalnym (nie mylić z tzw. kontrolą funkcjonalną) określa anglojęzycznym terminem *audit, check*²⁴. J. Duraj, szczegółowo analizując termin *to control*, trafnie zauważył, iż w języku polskim ma szereg odnośników, które bynajmniej nie stanowią synonimów. *To control* bywa bowiem, zdaniem autora, tłumaczone jako:

- 1) sterowanie – nadawanie obiektowi bądź procesowi kierunku;
- 2) regulowanie – ujmowanie procesów lub obiektów w pewne normy, przepisy sprowadzające się do ich uporządkowania;
- 3) sprawdzanie – badanie, przekonywanie, czy coś jest zgodne z prawdą, normą, czy jest jak być powinno;
- 4) nadzorowanie – oznaczające dogłębne, pilnowanie, sprawowanie opieki;
- 5) rejestrowanie – oznaczające prowadzenie rejestru, spisywanie, notowanie;
- 6) kontrolowanie – porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym²⁵.

Problem z właściwym rozumieniem anglojęzycznego pojęcia *control* oraz *to control* istnieje również w języku angielskim, czego dowodem jest właśnie prezentowana powyżej lista synonimów. Podobnie, co będzie widać w dalszej części pracy, anglojęzyczne *to control* wywołuje spory w niemieckiej doktrynie odnośnie tego, na ile ma do niego zastosowanie niemiecki termin *Kontrolle*, na ile *Überwachung*, a na ile *controlling*?²⁶

Mimo to należy spróbować dokonać pewnej gradacji poszczególnych zakresów i poszukać podobieństw w koncepcjach szerokiego ujęcia kontroli.

²⁴ J. Płoskonka, Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym, Kontrola Państwowa 2006, Nr 2, s. 208; tak też Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, opracowany przez międzyresortowy zespół ds. ujednolicenia terminologii dotyczący audytu i kontroli wydany przez Najwyższą Izbę Kontroli, 2005, dostępny na: <http://www.archbip.mf.gov.pl/bip/11533.html> (dostęp: 1.11.2014 r.).

²⁵ J. Duraj, Pojęcie controllingu i jego miejsce w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] J. Duraj (red.), Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Płock–Łódź 2003, s. 9, za B.R. Kuc, Kontrola jako funkcja, s. 19–20.

²⁶ T.F. Ruud, L. Jenal, Licht im Internal-Control-Dschungel Der Schweizer Treuhänder 2005, Nr 6–7, s. 459, dostępny na: <https://www.alexandria.unisg.ch/61911/1/Licht%20im%20Internal-Control-Dschungel.pdf> (dostęp: 1.11.2014 r.).

Najbardziej popularne wydaje się ujmowanie kontroli właśnie jako kierowania (zarządzania). Przykładowo dla *M. Lizèè* kontrola jest funkcją zarządzania, która ma na celu ustalenie, czy rezultaty działania są zgodne z celami²⁷. Wedle *M. Lisińskiego*, „szerokie rozumienie kontroli, które odpowiada angielskiemu terminowi *to control*, jest bliskie pojęciom sterowania czy regulacji”, a „z punktu widzenia organizacji ma charakter funkcjonalny, co oznacza, iż jest realizowana na bieżąco, na każdym szczeblu kierowania, od najwyższego do podstawowego”²⁸. Na uwagę zasługuje stanowisko *D. Wacinkiewicza*, który, prezentując szereg definicji i ujęć kontroli w monografii „Kontrola i nadzór w prawie komunalnym”, zauważa, iż kontrola występuje w powiązaniu z procesem kierowania, na który, oprócz planowania, organizowania, przewożenia, składa się kontrolowanie tj. zapewnienie, aby działania członków organizacji prowadziły do ustalenia określonych celów²⁹. *A. Opalski*, systematyzując pojęcie kontroli, oprócz wspomnianej już kontroli samoistnej, zauważa, iż kontrola występuje również jako jedna z funkcji kierowania albo nadzoru³⁰. Natomiast *Z. Góral*, analizując granice prawne kontroli pracowników, podkreśla, iż kontrola jest wręcz nieodłączną cechą procesu kierowania³¹.

W literaturze amerykańskiej kontrola od lat postrzegana jest jako element kierowania/zarządzania. *J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert* w swej fundamentalnej pracy „Kierowanie” utożsamiają zwrot *to control* z kontrolą kierowniczą (czy inaczej mówiąc: kierowaniem) określaną jako proces zapewniający, aby rzeczywiste działania były zgodne z planowanymi³². *D.D. van Fleet* definiuje kontrolę (*controlling*) jako „proces monitorowania i korygowania działalności organizacji pod kątem osiągnięcia celów”³³. *W.R. Plunkett* i *R.F. Attner* wskazują, iż tak rozumiana kontrola (*controlling*) jest „ostatnią z pięciu funkcji zarządzania”, a jej zadaniem jest monitorowanie pozostałych czterech

²⁷ *M. Lizèè*, za *W. Kieżun*, Sprawne zarządzanie organizacją, SGH 1997, s. 36.

²⁸ *M. Lisiński*, [w:] *M. Lisiński* (red.), Audyt w doskonaleniu instytucji. Aspekty teoretyczno-metodologiczne i praktyczne, Warszawa 2001, s. 24.

²⁹ *D. Wacinkiewicz*, Kontrola i nadzór w prawie komunalnym, Warszawa 2007, s. 128, zob. też *A. Opalski*, Rada nadzorczą jako strategiczne ogniwo ładu korporacyjnego spółki akcyjnej, [w:] *M. Cejmer, J. Napierała, T. Sójka* (red.), Europejskie prawo spółek, t. III, Corporate Governance, Kraków 2006, s. 331.

³⁰ *A. Opalski*, Rada nadzorczą jako strategiczne ogniwo, s. 331.

³¹ *Z. Góral*, Kontrola pracownika. Możliwości techniczne a dylematy prawne, Warszawa 2010, s. 30.

³² Tak *J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert*, Kierowanie, Warszawa 1997, s. 538 oraz cytowany tam *R.J. Mockler*, The Management Control Process, New Jersey 1984, s. 2.

³³ *D.D. van Fleet*, Contemporary management, Boston 1988, s. 474.

funkcji (*planning, organizing, staffing, directing*)³⁴. Na uwagę zasługuje z pewnością definicja *L. Bittela*, wedle którego kontrola to „systematyczne działania kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalenia odchyłeń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia jej celów”³⁵. Na potrzebę korygowania w ramach kierowania zwracają również uwagę *H. Koontz* i *C. O'Donnell*, wedle których przez termin kontrola można rozumieć porównywanie wykonania z przyjętymi normami oraz korygowanie odchyłeń od normy, mające na celu zapewnienie osiągnięcia planowanych założeń. Podobnie *S.P. Robbins* i *D.A. DeCenzo*, którzy określają kontrolę jako proces monitorowania czynności, służący ich wykonywaniu zgodnie z planem i korygowania wszelkich istotnych odchyłeń³⁶. *J. Schermerhorn* traktuje kontrolę jako „proces mierzenia efektywności i podejmowania działań, aby zapewnić osiągnięcie pożądanych wyników”, wskazuje na liczne instrumenty kontroli w procesie zarządzania, do których zalicza: kontrolę poprzez strategię i cele, kontrolę poprzez zasady działania i procedury, kontrolę poprzez uczenie się, kontrolę poprzez dobór i szkolenie, kontrolę poprzez ocenę wyników, kontrolę poprzez projektowanie pracy i struktur roboczych, kontrolę poprzez tworzenie modeli efektywności, kontrolę poprzez normy efektywności oraz kontrolę poprzez kulturę organizacji³⁷.

W języku niemieckim, jak podkreślają *J. du Plessis* i *I. Saenger*, termin *Kontrolle* również jest niełatwy w tłumaczeniu, albowiem podobnie można go rozumieć jako kontrolę w ścisłym tego słowa znaczeniu, czyli zdaniem autorów jako monitorowanie, ale też m.in. jako nadzór, aczkolwiek zdaniem autorów preferuje się termin monitorowania³⁸.

Wszystkie powyższe analizy (zarówno polskie, jak i zagraniczne) wydają się być pokłosiem dorobku klasycznych teoretyków zarządzania, jak choćby

³⁴ *W.R. Plunkett, R.F. Attner*, Introduction to management, Boston 1992, s. 457–458.

³⁵ *L. Bittel*, Krótki kurs zarządzania, Warszawa 1998, s. 186, za *M. Lisiński*, [w:] Audyt w doskonaleniu instytucji, s. 23.

³⁶ *S.P. Robbins, D.A. DeCenzo*, Podstawy kierowania, Warszawa 2002, s. 457.

³⁷ *J.R. Schermerhorn Jr.*, Zarządzanie. Kluczowe koncepcje, Warszawa 2008, s. 155.

³⁸ *J. du Plessis, I. Saenger*, [w:] *J. du Plessis, B. Großfeld, C. Lutterman, I. Saenger, O. Sandrock*, German Corporate Governance. Governance in International and European Context, Berlin 2007, przyp. 158 i przywołana tam literatura, s. 86.

F.W. Taylora czy H. Fayola. Pierwszy z nich wprowadził, w ramach specjalistycznego podziału procesu kierowania, stanowisko mistrza do spraw kontroli, który sprawdzał jakość każdego wykonanego detalu³⁹. Co z kolei zostało twórczo wykorzystane przez innego teoretyka zarządzania – H.L. Le Chateliera, który definiując cykl organizacyjny, wyróżnił kontrolę jako jeden z oddzielnych etapów⁴⁰. Z kolei H. Fayol w swojej pracy „General and Industrial Management” doszedł do wniosku, iż w przedsiębiorstwie kontrola polega na sprawdzeniu, czy wszystko, co się z nim dzieje, jest w zgodzie z przyjętym planem, wydanymi instrukcjami i ustalonymi zasadami⁴¹. Natomiast w „Administracji przemysłowej i ogólnej” sprowadził czynności kierowania do czynności administracyjnych, wyróżniając w nich „funkcję zarządzania w węższym znaczeniu”, na którą składa się kontrola obok przewidywania, organizowania, koordynowania i rozkazodawstwa⁴². Jak podkreśla A. Peszko, podział ów jest „prawie zbieżny” ze współczesnym podziałem funkcji kierowniczych (planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie)⁴³. Jednocześnie, jak trafnie zauważa B.R. Kuc, takie ujęcie kontroli, która w ramach kierowania jest jego ostatnim elementem, wydaje się modelem statycznym, a więc przestarzałym⁴⁴. Wtóruije mu A. Kucharczyk, który, podobnie do B.R. Kuca, zauważa, iż usytuowanie kontroli jako ostatniego elementu zarządzania, sprowadza jej rolę do kontroli *ex post*, a więc o wiele mniej użytecznej od kontroli bieżącej czy *ex ante*. Autor bezpośrednią odpowiedzialnością obarcza zbytnie zapatrzenie się właśnie na koncepcje H. Fayola i H.L. Le Chateliera, które nie odpowiadają współczesnym standardom zarządzania. Za dowód podaje przykład amerykańskich punktów kontrolnych (tzw. *checkpoint*) znajdujące odzwierciedlenie w koncepcji *Yes/No control* czy kontrolę wstępną tzw. *steering control*⁴⁵. Podobne wątpliwości mogą pojawić się przy używaniu pojęcia kontrola w sensie posiadania dysponowania, panowania (np. kontrolować większościowy pakiet akcji), ale ten przypadek znajduje się poza zainteresowaniem niniejszej pracy,

³⁹ Zob. Z. Martyniak, Historia myśli organizatorskiej. Wybitni przedstawiciele szkoły klasycznej do roku 1940, Kraków 1996, s. 13–22.

⁴⁰ H.L. Le Chatelier, Filozofia systemu Taylora, Warszawa 1926, za A. Peszko, Podstawy zarządzania organizacjami, Kraków 2002, s. 7–18.

⁴¹ H. Fayol, General and industrial management, New York 1948, s. 197 i nast., za A. Korman, Trzy główne elementy kontroli wewnętrznej, Kontrola Państwowa 1975, Nr 1.

⁴² H. Fayol, Administracja przemysłowa i ogólna, Poznań 1947, za A. Peszko, Podstawy, s. 11.

⁴³ A. Peszko, Podstawy, s. 11.

⁴⁴ B.R. Kuc, Kontrola jako funkcja, s. 19.

⁴⁵ A. Kucharczyk, Metodyka operacyjnej kontroli, s. 16.

traktując kontrolę jako synonim tegoż właśnie posiadania, dysponowania czy panowania.

Wreszcie najszerszym ujęciem kontroli, wskazującym na jej omnipotencję, jest opisywanie kontroli jako działania wszechobecnego, przynależnego wszystkim dziedzinom działalności człowieka⁴⁶. Rzeczywiście, trudno wyobrazić sobie jakiegokolwiek działanie bez chociażby chwilowego podejmowania czynności porównawczych i wyciągania z nich wniosków, ale te rozważania należą już jednak do naukowych zagadnień dotyczących zachowania i psychiki ludzkiej i również znajdują się poza przedmiotem niniejszej pracy.

§ 2. Kontrola a kontrola wewnętrzna

Podstawowym, i niejako narzucającym się w kontekście tematu niniejszej pracy, podziałem na poszczególne rodzaje kontroli jest podział na kontrolę zewnętrzną i wewnętrzną. Jak trafnie zauważa *M. Klimas* kryterium podziału jest wybór podmiotu⁴⁷, przy czym należy dodać podmiotu kontrolującego, a nie kontrolowanego. *L. Załączny* określa ów podmiot mianem własnego aparatu kontroli, czyli należącego do danej jednostki⁴⁸. *C. Paczuła* kryterium podmiotowe łączy z przedmiotowym, wskazując, iż kontrola wewnętrzna wykonywana jest przez właścicieli, zarządców, kierowników, pracowników i komórki wewnętrzne, wchodzące w skład podmiotu gospodarczego⁴⁹. Z kolei *A. Piaszczyk* podnosi ponadto kryterium celu kontroli, który musi wynikać z celów jednostki⁵⁰. Wnioskując *a contrario*, można powtórzyć za *S. Kałużnym*, iż kontrolą zewnętrzną będzie ta, która jest sprawowana przez uprawnione podmioty poza aparatem administracyjnym⁵¹ (czy w przypadku podmiotów prywatnych poza ich aparatem zarządczym). Klasycznym przykładem kontroli zewnętrznej będzie obowiązkowa kontrola spółek wykonywana przez biegłego rewidenta. Jednocześnie kryterium podmiotowe przy podziale na ten rodzaj kontroli kieruje uwagę w stronę problemu „*outsourcingu* kontroli wewnętrznej”. Przy czym nie chodzi o abstrakcyjną ideę *outsourcingu* wszystkich czynno-

⁴⁶ *D. Wacinkiewicz*, Kontrola i nadzór, s. 109.

⁴⁷ *M. Klimas*, Kontrola wewnętrzna, s. 35.

⁴⁸ *L. Załączny*, Kontrola w jednostkach gospodarczych, Bydgoszcz 1996, s. 8–9.

⁴⁹ *C. Paczuła*, Kontrola jako funkcja, s. 15.

⁵⁰ *A. Piaszczyk*, Systemy kontroli przedsiębiorstwa w gospodarce pokryzysowej na przykładzie jednostek zainteresowania publicznego, Warszawa 2011, s. 161.

⁵¹ *S. Kałużny*, Kontrola wewnętrzna, s. 23.

ści kontrolnych, ale o upoważnienie przez odpowiednio umocowany podmiot (rada dyrektorów, zarząd) do wykonania określonych czynności kontrolnych przez podmiot zewnętrzny wobec organizacji. Powszechnym przypadkiem takich praktyk są dochodzenia wewnętrzne w amerykańskich spółkach publicznych, gdzie odpowiedź na to, czy ktoś z zewnątrz ma owe dochodzenie przeprowadzić, jest uznawana za jedną z najważniejszych decyzji tzw. zarządzania kryzysowego. Czy wobec tego taką kontrolę można uznać za kontrolę wewnętrzną? Jeśli tak, to kryterium przynależności podmiotu kontrolującego staje się irrelevantne – wszak dokonujący czynności kontrolnych pochodzi z zewnątrz. Jeśli nie, to czy takie czynności należy uznać, podobnie jak np. ustawowe badanie biegłego rewidenta, za kontrolę zewnętrzną, mimo iż zlecane są dobrowolnie oraz tylko i wyłącznie na użytek wewnętrzny danego podmiotu. Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie zależy od okoliczności, czy dana czynność wykonywana jest na rzecz i w imieniu danej organizacji? Jeśli kontrola wewnętrzna odbywa się na rzecz i w imieniu organizacji, na mocy prawnie dopuszczalnej umowy z jej przedstawicielami, to wydaje się, iż można uznać, że jest to nadal kontrola wykonywana przez daną organizację. Tyle tylko, że techniczne i praktyczne aspekty przekazane zostały profesjonalnym podmiotom z zewnątrz. Podobnie, jak choćby sporządzenie strategii marketingowej przez zewnętrzną firmę marketingową, którą następnie akceptuje rada dyrektorów, będzie ustalaniem strategii w ramach prowadzenia spraw wewnętrznych spółki.

Odróżnienie od kontroli z zewnątrz jest jednak dopiero pierwszym krokiem zrozumienia istoty kontroli wewnętrznej. Podstawowy problem polega bowiem nie na ujęciu kontroli wewnątrz w kontraście do kontroli na zewnątrz, ale na zrozumieniu różnicy pomiędzy różnymi współczesnymi koncepcjami kontroli wewnętrznej spotykanymi w nauce teoretycznej różnych krajów. Na potrzeby niniejszej pracy za punkt wyjścia przyjęto koncepcję kontroli wewnętrznej w nauce amerykańskiej, która nadaje ton współczesnym standardom kontrolnym i następnie prześledzono różnice i podobieństwa przedstawione przez polską i niemiecką „szkołę kontroli”. Szczegółowe rozważania na temat poszczególnych systemów kontroli wewnętrznych będą miały miejsce w dalszej części niniejszej pracy. R. Moeller, analizując historyczne ujęcia systemów kontroli w Stanach Zjednoczonych, trafnie zauważył, że aż do lat 70. ubiegłego wieku brakowało powszechnej zgody co do tego, czym są właściwie systemy kontroli wewnętrznej⁵². Jak wskazują L.B. Sawyer, M.A. Ditten-

⁵² R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2011, s. 50.

hoffer, J.H. Scheiner pierwsze wzmianki na temat współczesnej kontroli wewnętrznej znaleźć można w 1905 r. u L.S. Dicksee, który taką kontrolę nazywał jeszcze wewnętrznym sprawdzaniem (*internal check*). Istotą systemu *internal check* miało być eliminowanie potrzeby szczegółowego audytu finansowego (*detailed audit*), a na system – według autora – składał się podział pracy, używanie księgowości oraz rotacja pracowników⁵³. W 1930 r. G. Benett system *internal check* zdefiniował jako system księgowy i powiązane z nim procedury, zwłaszcza innych pracowników, ze względu na możliwość popełnienia oszustwa finansowego⁵⁴. W 1941 r. audytorom zewnętrznym (amerykańskim odpowiednikiem biegłych rewidentów) nakazano, aby określając zakres audytu (czyli badania sprawozdania finansowego), rozważyli adekwatność *of the system of internal check and control*⁵⁵. Z kolei w 1949 r. Komitet Procedury Audytowej (Committee on Audit Procedure), będący poprzednikiem obecnego Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), opublikował studium, już nie tyle na temat *internal check*, co na temat kontroli wewnętrznej (*internal control*). Jednakże wciąż były to wytyczne jedynie dla audytorów zewnętrznych i wciąż nie były one dla żadnej organizacji obowiązkowe. Wedle ówczesnej definicji „kontrola wewnętrzna obejmuje plan organizacji oraz wszystkie skoordynowane metody i środki zaadaptowane w ramach działalności biznesowej do zabezpieczenia aktywów, sprawdzania dokładności i wiarygodności danych księgowych, promowania efektywności działania oraz zachęcaniu do przestrzegania ustalonych polityk zarządzania”. Jednocześnie podkreślono szeroki zakres definicji oraz że „system” kontroli wewnętrznej wykracza poza sprawy bezpośrednio związane z działalnością departamentów księgowych i finansowych⁵⁶. Komitet wy-

⁵³ R.H. Montgomery, Dicksee's Auditing, 1975, CPA Handbook, za L.B. Sawyer, M.A. Dittenhoffer, J.H. Scheiner, Sawyer's Internal Auditing. The practice of Modern Internal Auditing, 5th edition Institute of Internal Auditors, 2003, s. 61; w 1976 r. wydawnictwo Ayer Publishing dokonało reprintu książki, R.L. Dicksee, Auditing: a practical manual for auditors, London 1976.

⁵⁴ G.E. Bennett, Fraud – Its control through Accounts, New York 1930, za L.B. Sawyer, M.A. Dittenhoffer, J.H. Scheiner, Sawyer's Internal Auditing. The practice of Modern Internal Auditing, 5th edition Institute of Internal Auditors, 2003, s. 61.

⁵⁵ Zob. Rules 2-02 and 3-07 of Regulation S-X; No. 21, Feb. 5, 1941, 11 CFR 10921, za SEC, Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports (SEC, Final rule 33-8238), skodyfikowana w 17 CFR 228, 229, 232, 240, 249, 270, 274 (w zależności od rodzaju raportu), <https://www.sec.gov/rules/financial/33-8238.htm> (dostęp: 1.11.2014 r.).

⁵⁶ Committee on Auditing Procedure, Internal Control-Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant, 1949 za Statement

rażnie więc odszedł od pojmowania kontroli wewnętrznej wyłącznie w kategoriach księgowych. Definicja została zmieniona w 1958 r. oraz 1963 r., a następnie w 1973 r. AICPA w tzw. SAS 1 (Statement on Auditing Standard) podzieliła kontrolę wewnętrzną na kontrolę administracyjną i kontrolę księgową. Ta pierwsza miała dotyczyć (ale się do nich nie ograniczać) planów, procedur i zapisów odnośnie procesu decyzyjnego prowadzącego do autoryzacji transakcji, podczas gdy ta druga, dotyczyła planów, procedur i zapisów odnoszących się do zabezpieczenia aktywów i wiarygodności zapisów księgowych, a w konsekwencji do dostarczenia rozsądnego zapewnienia (*reasonable assurance*), że operacje są wykonywane po dokonaniu autoryzacji kadry zarządzającej, są rejestrowane zgodnie z odpowiednimi wymogami, majątek zostanie udostępniony dopiero po dokonaniu autoryzacji przez kadrę zarządzającą, zarejestrowane składniki majątku dadzą się porównać z istniejącymi składnikami majątku⁵⁷. Warto wspomnieć, iż zdaniem A. Helina i J. Wiśłowskiego idea badania sprawozdań finansowych poprzez badanie systemu kontroli wewnętrznej została opracowana na podstawie doświadczeń branży samochodowej przy kontroli jakości wyrobów finalnych, jednakże autorzy nie wskazują żadnych podstaw do tak kategorycznych stwierdzeń, zwłaszcza że branża samochodowa odpowiada raczej za rozwój oryginalnej koncepcji kontroli jakości⁵⁸.

Oprócz standardów audytorów zewnętrznych (biegłych rewidentów) drugim, o wiele poważniejszym krokiem w ustalaniu definicji systemów kontroli wewnętrznej była ustanowiona w 1973 r. na fali regulacji⁵⁹, po tzw. aferze Watergate, antykorupcyjna ustawa FCPA (Foreign Corrupt Practises Act)⁶⁰. Na jej mocy każdy z emitentów papierów wartościowych wymienionych w ustawie powinien m.in. zaprojektować i utrzymywać system wewnętrznej kontroli księgowej, odpowiedni, aby dostarczyć rozsądnego zapewnienia (*reasonable assurance*), że transakcje są wykonywane zgodnie z ogólną lub szczególną autoryzacją kadry zarządzającej, rejestrowane zgodnie z wymogami, tak

on Auditing Standards SAS 1 § 320.09 1973 r., <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/128102> (dostęp: 1.11.2014 r.).

⁵⁷ Standards SAS 1 § 320.28 za Statement on Auditing; zob. też R. Moeller, Nowoczesny audyt, s. 50–51.

⁵⁸ A. Helin, J. Wiśłowski, Komitet audytu, odpowiedzialność członków rad nadzorczych za sprawozdawczość finansów spółek – zasady i tryb funkcjonowania komitetu audytu, BDO 2011, s. 69.

⁵⁹ Zob. choćby późniejszy raport, SEC, Report on Questionable and Illegal Corporate Payments and Practices, May 12, 1976 za Sec, Final Rules 33-8238.

⁶⁰ Foreign Corrupt Practise ACT, skodyfikowana w 15 USC § 78dd, przepisy dotyczące kontroli wewnętrznej skodyfikowano w 15 US. Code § 78m.

aby umożliwić przygotowanie sprawozdań finansowych w zgodzie ze standardami sprawozdawczości finansowej tzw. GAAP oraz aby utrzymać wiarygodność aktywów. Jak twierdzi R. Moeller, choć dziś ustawa ta nie budzi już wielu kontrowersji i jest rozważana zazwyczaj w kontekście przekupywania urzędników poza granicami USA, w momencie wejścia w życie (1977 r.) stanowiła ogromny przełom, ponieważ po raz pierwszy przedsiębiorstwa zostały zmuszone do dokumentowania swoich procedur wewnętrznych i po raz pierwszy na kadre zarządzającą nałożono prawny obowiązek utrzymywania systemu kontroli wewnętrznej⁶¹. Jak wskazuje autor w tym samym okresie jednocześnie swój raport przedstawiła tzw. Komisja Cohena, zalecająca, aby sprawozdanie o stanie kontroli wewnętrznej było częścią sprawozdania finansowego oraz swoje wytyczne zaproponowała organizacja zawodowa FEI (Financial Executives International), wedle których kadra zarządzająca miała przedstawiać oświadczenie o braku problemów z kontrolą wewnętrzną (tzw. *negative assurance*). Na podstawie tych dwóch publikacji niektóre spółki dobrowolnie zaczęły publikować takie oświadczenie, jednakże propozycja Amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (US Securities and Exchange Commission – SEC), aby ustanowić obowiązek takich publikacji spotkała się z gwałtownym sprzeciwem rad dyrektorów, których oporu nie zmogły kolejne, coraz bardziej szczegółowe opracowania systemów kontroli wewnętrznej, jak np. SAS 33 i SAS 50 AICPA⁶². W 1985 r. pięć amerykańskich organizacji utworzyło The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, zwaną od nazwiska jej przewodniczącego, Komisją Treadwaya, która miała za zadanie identyfikować czynniki powodujące fałszowanie sprawozdań finansowych. Efektem dwuletnich prac komisji był tzw. Raport Treadwaya⁶³, zawierający szereg wskazówek i rekomendacji odnośnie sprawozdawczości finansowej, jednakże prawdziwym przełomem okazał się kolejny raport z 1992 r. zatytułowany „Kontrola Wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa” (Internal Control – Integrated Framework), wydany przez te same organizacje, tym razem znane już pod nazwą Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway’a (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Com-

⁶¹ R. Moeller, Nowoczesny audyt, s. 52–53.

⁶² *Ibidem*, s. 53–56.

⁶³ National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987, dostępny na: <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf> (dostęp: 1.11.2014 r.).

mission – COSO)⁶⁴. Raport szybko zyskał uznanie ze względu na kompleksowe podejście do zagadnienia systemów kontroli wewnętrznej i do dziś traktowany jest jako najbardziej rozpowszechniony standard kontroli wewnętrznej. W 1994 r. definicję z COSO zaadaptowano do amerykańskiego Standardu Audytowego Nr 78 (skodyfikowanego jako AU § 319)⁶⁵. Dodać należy, iż kilka lat wcześniej, w 1988 r., w tym samym Standardzie AU § 319 dotychczasowy podział na *internal accounting control* oraz *administrative control* został zastąpiony pojedynczym terminem *internal control structure*, na który składały się trzy powiązane ze sobą komponenty: środowisko kontroli, system rachunkowości, procedury kontrolne⁶⁶. Od momentu powstania COSO wydało jeszcze raport COSO-ERM⁶⁷ dotyczący zarządzania ryzykiem, a także szczegółowe opracowanie Przewodnika traktującego o monitorowaniu systemów kontroli wewnętrznej (dalej: Przewodnik COSO)⁶⁸. W maju 2013 r. opublikowano znowelizowaną wersję COSO (dalej: COSO 2013)⁶⁹. Wedle oryginalnej, pierwotnej definicji COSO: „kontrola wewnętrzna (*internal control*) jest procesem wykonywanym przez radę dyrektorów, kierownictwo oraz inny personel, którego celem jest dostarczenie rozsądnego zapewnienia, dotyczącego osiągnięcia celów organizacji w jednej lub więcej kategoriach:

- 1) efektywności i skuteczności operacji;
- 2) wiarygodności sprawozdań finansowych;

⁶⁴ COSO, Internal Control – Integrated Framework (dalej: COSO albo model COSO 1992), 1992, ostatnie polskie tłumaczenie E.J. Saunders i zespół Polskiego Instytutu Kontroli Wewnętrznej, Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa, Warszawa 2008; zob. też inne, wcześniejsze wspólne tłumaczenie Fundacji Rozwoju Rachunkowości i Polskiego Instytutu Kontroli Wewnętrznej, również przy udziale E.J. Saundersa, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa, Fundacja Rozwoju Rachunkowości 1997.

⁶⁵ Auditing Standards Board, AICPA, Statement on Auditing Standards No. 78, Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to Statement on Auditing Standards No. 55 (1995).

⁶⁶ ASB, Statement of Auditing Standards No. 55 (skodyfikowany jako as AU § 319 in the Codification of Statements on Auditing Standards) zastępujący AU § 320, 1988, za SEC, Final Rule 33-8238.

⁶⁷ COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Executive Summary and Framework Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Application Techniques (COSO-ERM, COSO II) 2004, polskie tłumaczenie M. Dziadosz i Zespół PIKW, Zarządzanie Ryzykiem Korporacyjnym – Zintegrowana Struktura Ramowa – COSO II, PIKW 2007.

⁶⁸ COSO, Guidance on Monitoring Internal Control Systems, 2009, polskie tłumaczenie Zespół PIKW pod kierunkiem E.J. Saundersa, Przewodnik – Jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej; pełna lista wszystkich publikacji COSO, dostępna na: <https://www.coso.org/Pages/guidance.aspx> (dostęp: 1.11.2014 r.).

⁶⁹ COSO, Internal Control – Integrated Framework (dalej: COSO 2013), 2013.