

Maria Hass-Symotiuk

UPRAWNIENIA I OBOWIĄZKI KONTROLERA WEWNĘTRZNEGO W JEDNOSTCE GOSPODARCZEJ

Wprowadzenie

Nieodłącznym elementem prowadzenia działalności gospodarczej jest jej kontrola. Umożliwia ona sprawdzenie czy podejmowane w różnych obszarach decyzje i działania są prawidłowo realizowane, a założone wyniki osiągnęte, czy i gdzie wystąpiły odchylenia w tym zakresie, jakie były ich przyczyny oraz osoby odpowiedzialne. Wykonywanie czynności kontrolnych zwłaszcza w dobie postępującej globalizacji, szybkiego postępu technicznego oraz komplikowania się procesów gospodarczych staje się coraz trudniejsze i bardziej złożone. Wymienione czynniki spowodowały uznanie kontrolera za zawód¹ wymagający określonych kwalifikacji

¹ Nastąpiło to w 2004 roku na podstawie Rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności dla potrzeb rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (DzU nr 265, poz. 2644). Zawód ten został oznaczony kodem sześciocyfrowym (numerem statystycznym) 241904 i znalazł się w urzędowym wykazie zawodów w dziale specjalności do spraw ekonomicznych i zarządzania, uzyskiwanej na studiach zawodowych (licencjackich), studiach magisterskich i studiach podyplomowych. Warto przy tym dodać, że podstawą opracowania klasyfikacji zawodów występujących na polskim rynku pracy był Międzynarodowy Standard Klasyfikacji Zawodów (ISCO-88) przyjęty na XIV Międzynarodowej Konferencji Statystyków Pracy w Genewie w 1987 r. oraz nowa jego edycja z 1994 r. ISCO-88 (COM) dostosowana do potrzeb Unii Europejskiej. Struktura klasyfikacji została oparta na systemie takich pojęć jak: zawód, specjalność, umiejętności oraz kwalifikacje zawodowe. Uwzględniono w niej poziomy kwalifikacji, które zdefiniowano w odniesieniu do poziomów wykształcenia określonych w Międzynarodowej Klasyfikacji Standardów Edukacyjnych (IESCED-97) przyjętej na 29 sesji UNESCO w 1997 r.

merytorycznych i cech osobowościowych. Ich wykorzystanie w praktyce gospodarczej wiąże się z określeniem praw i obowiązków kontrolera. Celem artykułu jest próba określenia sylwetki zawodowej kontrolera, jego uprawnień i obowiązków w jednostce gospodarczej.

1. Sylwetka zawodowa kontrolera wewnętrznego

Kontroler to pracownik nadzorujący lub wykonujący czynności kontrolne w jednostce gospodarczej, w której jest zatrudniony na podstawie posiadanego upoważnienia. Upoważnienie to uprawnia go do przeprowadzania kontroli w miejscu i czasie określonym przez podmiot uprawniony.

Kontroler może być szefem specjalistycznej sztabowej komórki, działu czy sekcji kontroli wewnętrznej lub stanowiska pracy podlegającej kierownikowi jednostki. Zasady organizacji i funkcjonowania tej komórki powinny być określone w regulaminie organizacyjnym lub w regulaminie systemu kontroli wewnętrznej.

Kontrolera można postrzegać jako analityka i diagnostyka, którego zadaniem jest planowanie i realizacja czynności kontrolnych, przeciwdziałanie zjawiskom niepożądanym, ujawnianie w porę wszelkich błędów, zagrożeń, czy nieprawidłowości oraz ewentualnych nadużyć w celu zapewnienia prawidłowego i efektywnego prowadzenia działalności gospodarczej. Pomaga on przystosować się jednostce gospodarczej do zmiennych warunków otoczenia.

Zasadniczym obowiązkiem kontrolera wewnętrznego jest w szczególności²:

- a) zabezpieczenie jednostki gospodarczej przed powstawaniem nieprawidłowości,
- b) ujawnianie, rozpoznanie, badanie i eliminowanie zjawisk niepożądanych w działalności jednostki,
- c) badanie prawidłowości wykorzystania zasobów będących w dyspozycji jednostki i ochrona mienia,
- d) badanie prawidłowości dokumentowania operacji gospodarczych, organizacji obiegu dokumentów i funkcjonowania samokontroli,
- e) oddziaływanie na pracowników w celu usprawnienia pracy i eliminacji nieprawidłowości,

² Por. G. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998, s. 85.

- f) utrwalanie i rozszerzanie dobrych doświadczeń w pracy poszczególnych komórek organizacyjnych oraz całej jednostki gospodarczej,
- g) bieżące informowanie kierownictwa o stwierdzonych nieprawidłowościach i działaniach oraz zaleceniach podjętych dla ich usunięcia (przeciwdziałaniu im).

Realizacja wymienionych zadań wymaga współdziałania kontrolera ze wszystkimi komórkami organizacyjnymi, w tym również z kontrolą społeczną (np. związkami zawodowymi) i organami nadzorczymi (radą nadzorczą, komisją rewizyjną itp.). Prawidłowa i skuteczna działalność kontrolna kontrolera wpływa w istotnym stopniu na gospodarność i wyniki ekonomiczne podmiotu. Efekty jego działania mogą mieć postać wymierną (np. ujawnione szkody, wykryte przestępstwa, utracone korzyści) lub niewymierną (zapobieganie szkodom, stratom czy ewentualnym nieprawidłowościom).

Działalność kontrolną kontrolera charakteryzują następujące cechy³:

- a) jest to czynność następująca po dokonaniu operacji gospodarczych,
- b) ma ona na ogół charakter profilaktyczny, rzadziej represyjny, jest bowiem ukierunkowana na przeciwdziałanie wystąpieniu nieprawidłowości czy zjawisk niepożądanych wykrytych w toku kontroli,
- c) jest realizowana na ogół w sposób planowy i systematyczny (niekiedy doraźny), co odróżnia ją od kontroli wykonywanej przez komórki funkcjonalne,
- d) przedmiotem kontroli jest badanie zgodności stanów faktycznych z normami (wzorcami) przyjętymi i obowiązującymi w jednostce,
- e) korzysta z wielu źródeł informacji,
- f) wyniki kontroli znajdują odzwierciedlenie w protokołach, wnioskach i zarządzeniach pokontrolnych kierownictwa podmiotu,
- g) czynności kontrolne są dokonywane w siedzibie jednostki, w miejscu pracy, gdzie są realizowane określone działania i procesy.

Opis zawodu i wymagań kwalifikacyjnych kontrolera wewnętrznego przyjęty przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych przedstawia tabela 1.

Realizacja wymienionych czynności zawodowych (zarówno podstawowych, jak i dodatkowych) wymaga od kontrolera wewnętrznego posiadania szczególnych kwalifikacji fachowych i predyspozycji osobowościowych. Kwalifikacje fachowe dotyczą:

³ *Ibidem*, s. 82–83.

- a) wysokiego poziomu wiedzy zawodowej, to jest wyposażenia kontrolera w niezbędną wiedzę merytoryczną ogólną i szczegółową dotyczącą, w szczególności, problematyki rachunkowości, finansów, prawa gospodarczego, ekonomiki i organizacji, kontroli i analizy ekonomicznej,
- b) doświadczenia zawodowego i umiejętności korzystania z niego,
- c) praktycznych umiejętności przeprowadzania kontroli, to jest znajomości metodyki, techniki i procedur kontrolnych oraz ich zastosowania w działalności kontrolnej.

Tabela 1. Charakterystyki zawodu „kontroler wewnętrzny”

Rodzaj czynności	Zakres czynności
1. Podstawowe – zawodowe	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sporządzanie okresowych i szczegółowych planów kontroli poszczególnych komórek organizacyjnych 2. Przeprowadzanie kontroli planowych, doraźnych i sprawdzających 3. Analiza zgodności funkcjonujących procedur i przepisów wewnętrznych w świetle obowiązujących regulacji prawnych 4. Analiza odstępstw od obowiązujących procedur, ustalanie i wyjaśnianie ich przyczyn, formułowanie wniosków dotyczących zmian procedur oraz osób odpowiedzialnych 5. Przyjmowanie wyjaśnień, oświadczeń czy zastrzeżeń zgłaszanych przez kontrolowane jednostki 6. Prowadzenie dokumentacji kontrolnej i pokontrolnej 7. Sporządzanie protokołów z kontroli oraz projektów wystąpień 8. Uczestniczenie w naradach śród- i pokontrolnych 9. Instruktaż i doradztwo 10. Przygotowanie okresowych sprawozdań z wykonania zadań
2. Dodatkowe zawodowe	<ol style="list-style-type: none"> 1. Przeprowadzanie oględzin i ich dokumentowanie 2. Zabezpieczenie dowodów wymagających interwencji 3. Nadzorowanie wniosków pokontrolnych sformułowanych przez organy nadzoru i kontroli wewnętrznej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: G. Trepner, S. Kałużny, *Zawód – kontroler wewnętrzny*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 5, s. 35–36, www.psz.praca.gov.pl.

Zdaniem S. Kałużnego wymienione elementy decydują o kwalifikacjach kontrolerskich⁴. Ich nabycie jest efektem stałego procesu doskonalenia zawodowego.

⁴ S. Kałużny, *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008, s. 208.

Zgodnie ze standardem kwalifikacyjnym zawodu kontrolera wewnętrznego, kontrolerem wewnętrznym może być osoba, która⁵:

- a) ma wyższe wykształcenie licencyjne lub magisterskie,
- b) ukończyła studia podyplomowe z dziedziny kontroli wewnętrznej zakończone obroną pracy dyplomowej przed komisją egzaminacyjną,
- c) ma wiedzę merytoryczną niezbędną do przeprowadzania badań kontrolnych oraz sporządzania właściwej dokumentacji w tym zakresie,
- d) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta w pełni z praw publicznych,
- e) nie była karana za przestępstwa z winy umyślnej,
- f) przestrzega przyjęte zasady etyczne (kodeks powinności kontrolującego).

Potrzeba standaryzacji zawodowych kontrolera wewnętrznego wynika z konieczności dostosowania metodyki kontroli do specyfiki zmieniających się warunków działania podmiotów gospodarczych. Dobór niewłaściwych metod i technik kontroli może skutkować nieprawidłowymi wnioskami, czy zaleceniami pokontrolnymi, a zatem może deprecjonować wyniki kontroli. Oznacza to potrzebę ustawicznego doksztalcania i podwyższania kwalifikacji zawodowych przez samokształcenie czy studia podyplomowe umożliwiające zdobywanie nowych umiejętności oraz doskonalenia „warsztatu” kontrolera wewnętrznego. Przy tym należyta realizacja czynności kontrolnych wymaga od kontrolera podwójnych kwalifikacji dotyczących:

- a) znajomości przedmiotu kontroli (czyli wiedzy jaką posiadają osoby, których działalność podlega kontroli) oraz
- b) wiedzy i umiejętności niezbędnych do przeprowadzenia kontroli.

Obecnie pojawiają się nowe zagadnienia niezbędne w pracy kontrolera wewnętrznego, a mianowicie umiejętność szacowania ryzyka i wykorzystanie analizy ryzyka w planowaniu kontroli oraz znajomość ryzyka w celu przeciwdziałania i minimalizowania jego skutków.

Poza kwalifikacjami zawodowymi, kontroler wewnętrzny powinien odznaczać się predyspozycjami osobowościowymi, to jest zespołem indywidualnych cech charakteru, w szczególności wysokimi walorami osobistymi pod względem etycznym i moralnym, do których zalicza się przede wszystkim:

- a) wysoką inteligencję przejawiającą się we wprowadzaniu oryginalnych rozwiązań dotyczących zaleceń,

⁵ *Ibidem*, s. 209.

- b) kompetencję, skrupulatność (zwracanie uwagi na szczegóły), dociekliwość i wytrwałość w dążeniu do prawdy, przy respektowaniu prawa i obowiązujących procedur i technik kontroli,
- c) umiejętność analitycznego myślenia, pozwalającą wyłonić istotne problemy i umiejętność ich syntetyzowania dla wydania rzeczowych zaleceń pokontrolnych,
- d) obiektywizm i otwartość w gromadzeniu, ocenie i przekazywaniu informacji o kontrolowanej działalności oraz skupienie uwagi na ustalaniu stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu badań, zebraniu właściwych dowodów, dołączonych do akt, przy czym stan faktyczny powinien być ustalony z zachowaniem zasady należytej staranności przy wykorzystaniu wiedzy, doświadczenia i umiejętności z pominięciem w trakcie kontroli czynników niemających związku z przeprowadzanymi badaniami kontrolnymi,
- e) odpowiedzialność za czyny i słowa; podstawą twierdzeń powinny być rzeczywiste fakty, a nie opinie innych, uzyskane podczas wykonywania czynności kontrolnych (informacje nie mogą być wykorzystywane lub ujawniane, z wyjątkiem sytuacji gdy wymaga tego obowiązek prawny),
- f) łatwość i przejrzystość formułowania myśli i ich komunikowania,
- g) znajomość psychiki ludzkiej, umiejętność słuchania, cierpliwość, bez nadmiernej podejrzliwości.

Kontrolerowi wewnętrznemu stawia się wysokie wymagania dotyczące współpracy z kontrolowanymi. Powinien on zachować się taktownie, życzliwie i z szacunkiem wobec kontrolowanych, powstrzymać się od wydawania zaleceń pod wpływem emocji. Istotną cechą kontrolera wewnętrznego jest także niezależność w stosunku do kontrolowanego, bezstronność, bezinteresowność, rzetelność i stanowczość, jak też życzliwy stosunek do osób kontrolowanych, dostrzeganie ich argumentów i racji. Kontroler wewnętrzny nie może być arogancki, zarozumiały, nadmiernie podejrzliwy, pozbawiony obiektywizmu i nie okazywać szacunku wobec odmiennych opinii.

Kontroler wewnętrzny powinien w sposób rzetelny, rozważny, zdecydowany i kreatywny wykonywać swoje obowiązki. Powinien przestrzegać prawa oraz zasad postępowania kontrolnego. Dotyczy to także przedstawienia kierownikowi jednostki wyników badań mogących skutkować koniecznością podjęcia trudnych decyzji. Kontroler powinien być świadomy swojej odpowiedzialności za dokonywane usta-

lenia kontroli oraz formułowane na ich podstawie uwagi i wnioski. Wykorzystując posiadaną wiedzę profesjonalną, doświadczenie i umiejętności uzyskuje on bowiem kompetentną ocenę zdarzeń i procesów, a jego wnioski i zalecenia pokontrolne powinny być efektem kompleksowych analiz i ocen.

Praca kontrolera wewnętrznego jest bardzo odpowiedzialna. Jest ona narażona na niebezpieczeństwo zachowań niemoralnych. Realizując czynności kontrolne kontroler powinien łączyć wnikliwość z życzliwością, a skrupulatność z dokładnością.

Wśród cech kontrolera wewnętrznego za istotne uznaje się także kwalifikacje etyczne. Obejmują one wartości moralne, przyjęte przez kontrolerów normy i wartości rzeczywiście funkcjonujące w tym środowisku, jak też normy i wartości, które powinny obowiązywać profesjonalnych kontrolerów⁶. Uznaje się je za podstawowe składniki profesjonalizmu, które powinny umożliwiać właściwe wykonywanie czynności kontrolnych oraz podnosić prestiż i zaufanie do tego zawodu.

Kodeks powinności kontrolującego, który powstał w 1992 r. w środowisku kontrolerów wewnętrznych ilustruje tabela 2.

Tabela 2. Kodeks powinności kontrolera wewnętrznego

Lp.	Powinności kontrolera wewnętrznego
1	2
1.	Traktuje swoją pracę jako służbę, dba w niej o stworzenie klimatu opartego na zasadach wzajemnego szacunku i współdziałania z kontrolowanym
2.	Utrzymuje partnerskie stosunki z kontrolowanym, przyjmuje postawę sprzymierzeńca, a nie antagonisty
3.	Stara się dostrzegać nie tylko negatywne, ale i pozytywne fakty w kontrolowanej jednostce
4.	Stara się pomagać kontrolowanemu przez spełnianie funkcji instruktazowo-doradczej
5.	Buduje swój autorytet na wysokiej kulturze osobistej i organizacyjnej oraz wiedzy i umiejętnościach profesjonalnych
6.	Wykrywa nieprawidłowości, ale okazuje wyrozumienie osobom, które je popełniły
7.	Nie traktuje swojego sukcesu kontrolnego w kategoriach porażki kontrolowanego
8.	Traktuje swoją służbę jako system wczesnego ostrzegania przed większymi nieprawidłowościami
9.	Nie ujawnia ustaleń kontrolnych osobom nieupoważnionym i zachowuje dyskrecję dotyczącą informacji, które zdobył w trakcie kontroli
10.	Działa według najlepszej woli i wiedzy, rzetelnie, rozważnie i z najwyższą starannością; nie nadużywa swych uprawnień

⁶ *Ibidem*, s. 195.

1	2
11.	Ma na uwadze, że od jego postępowania zależy dobre imię jego komórki organizacyjnej oraz całej społeczności kontrolerskiej
12.	Czyni wszystko, aby kontrolowani mieli do niego pełne zaufanie, dostrzegali jego bezinteresowność i bezstronność
13.	Nie przyjmuje jakichkolwiek korzyści osobistych, które mogłyby stworzyć choćby pozory zależności od kontrolowanego
14.	Czuje się związany odpowiedzialnością za własne słowa, tak samo jak za formalnie sporządzony dokument kontrolny
15.	Odnacza się uprzejmością i taktem, przejawia inicjatywę i samodzielność
16.	Bada jednostkę kontrolowaną, stawia diagnozę i wskazuje środki zaradcze, czyli stwierdza uchybienia, wskazuje ich przyczyny i środki zmierzające do przywrócenia stanu pożądanego
17.	Zdobywa moralne prawo do kontroli przez głęboko etyczną postawę oraz humanistyczny stosunek do kontrolowanych
18.	Kieruje się zasadą lojalności środowiskowej, nie poddaje publicznie w wątpliwość solidności wykonywania służby przez innych kontrolujących
19.	Kształci się ustawicznie, dąży do zdobywania coraz wyższych standardów kwalifikacji
20.	Świadomie naruszający zasady niniejszego Kodeksu podlega osądowi Komisji Etyki

Źródło: S. Kałużny, Kontrola wewnętrzna..., s. 198–199.

Kodeks stanowi całościowy zbiór wartości, zasad postępowania i norm zachowań, którymi powinny się kierować osoby wykonujące zawód kontrolera wewnętrznego. Jest dokumentem adresowanym do wszystkich członków tej profesji.

2. Obowiązki i uprawnienia kontrolera wewnętrznego

Prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej zależy w znacznym stopniu od posiadania i przestrzegania opracowanych zasad i procedur kontroli wewnętrznej wszystkich obszarów działalności i czynności wykonywanych przez jej pracowników, jak też określenie uprawnień i obowiązków odpowiedzialności osób kontrolujących i kontrolowanych. Te ostatnie powinny być ustalone w zakresach czynności poszczególnych pracowników. Szczególne uregulowania w tym zakresie dotyczą stanowisk pracy powołanych do wykonywania zadań kontrolnych (kontroli instytucjonalnej). Takim stanowiskiem jest kontroler wewnętrzny. Powinien on wesprzeć kierownictwo jednostki gospodarczej w:

- a) badaniu zgodności kontrolowanych operacji, stanów i działalności gospodarczej z wzorcami (normami, planami),
- b) przeciwdziałaniu marnotrawstwu i niegospodarności,
- c) stworzeniu warunków do ochrony mienia i prawidłowego wykorzystania zasobów będących w dyspozycji jednostki poprzez zbieranie informacji dotyczących realizacji procesów gospodarczych, ustalanie ewentualnych nieprawidłowości,
- d) ustalaniu przyczyn, skutków stwierdzonych nieprawidłowości oraz osób odpowiedzialnych za ich powstanie,
- e) wskazaniu sposobów i środków umożliwiających ich likwidację.

Kontroler wewnętrzny powinien zatem aktywnie współdziałać w osiągnięciu lepszych wyników działalności całej jednostki gospodarczej. Z tego powodu zakresem kontroli obejmuje się dokumentację operacji gospodarczych, ewidencję księgową, inwentaryzację składników majątkowych, zasoby majątkowe będące w dyspozycji jednostki, jak też efektywność ich wykorzystania w prowadzonej działalności. O stwierdzonych w trakcie kontroli wewnętrznej nieprawidłowościach, ich przyczynach i osobach odpowiedzialnych kontroler powinien poinformować kierownika jednostki. Należy podkreślić, że kontroler wewnętrzny nie ustanawia zasad, procedur i wewnętrznych regulacji dotyczących funkcjonowania systemu kontroli w jednostce gospodarczej.

Jego zadaniem jest ocena legalności (zgodności z przyjętymi regułami), celowości (eliminowanie działań niekorzystnych dla interesu jednostki), gospodarności (efektywność gospodarowania zasobami w trakcie prowadzonej działalności), rzetelności (czy poszczególne operacje miały miejsce w rzeczywistości i czy zostały prawidłowo udokumentowane) oraz sprawności organizacyjnej działania (ukierunkowanie na realizację wytyczonych celów). Tworzy to warunki do poprawy jakości działań, radzenie sobie ze zmianami, unikania i uniemożliwiania potęgowania się błędów, zmniejszania negatywnych skutków złożoności organizacji, przyspieszenia cykli, dodawania wartości, ułatwiania delegowania uprawnień i pracy zespołowej⁷.

Jakość kontroli wewnętrznej zależy w istotnym stopniu od wyraźnego określenia obowiązków i uprawnień kontrolera wewnętrznego. Do obowiązków kontrolera zalicza się w szczególności:

⁷ Kuc B.R., *Funkcje i dysfunkcje kontroli*, w: *Kontrola, controlling i audyt w zarządzaniu*, red. B.R. Kuc, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Prawa w Warszawie, Warszawa 2006, s. 11–13.

- przygotowanie się do kontroli w celu wykonania jej zgodnie z procedurą i tematyką,
- rzetelne i obiektywne ustalenie stanu faktycznego i w razie stwierdzenia nieprawidłowości i uchybień – ustalenie ich przyczyn i skutków finansowych (w miarę możliwości) oraz wskazanie osób za nie odpowiedzialnych, a w razie stwierdzenia osiągnięć i przykładów godnych upowszechnienia – wskazanie osób, które się przyczyniły do nich,
- przygotowanie dokumentacji z kontroli w terminie wyznaczonym przez zarządzającego kontrolę.

Jeżeli kontrola jest realizowana w zespołach wieloosobowych, do obowiązków kierownika zespołu kontrolującego, poza wyżej wymienionymi czynnościami, należy:

- przygotowanie i organizowanie pracy zespołu kontrolnego przez przydzielenie zadań przewidzianych w tematyce poszczególnym członkom zespołu, w sposób zapewniający prawidłowy przebieg kontroli,
- rozstrzygnięcie, w przypadku rozbieżności opinii między poszczególnymi członkami zespołu, jakie stanowisko winno znaleźć odbicie w dokumentacji,
- reprezentowanie zespołu na zewnątrz.

Ponadto obowiązkiem kontrolera wewnętrznego jest:

- a) opracowanie rocznego planu kontroli,
- b) opiniowanie wniosków o przeprowadzenie kontroli instytucjonalnej,
- c) ustalanie tematyki i zakresu kontroli,
- d) ustalenie szczegółowego planu przebiegu czynności kontrolnych, zapewniającego prawidłowy i terminowy przebieg postępowania kontrolnego,
- e) egzekwowanie od kontrolujących rzetelnego i terminowego, z zachowaniem obowiązujących procedur, prowadzenia postępowania kontrolnego oraz rzetelnego i terminowego sporządzenia dokumentacji pokontrolnej,
- f) nadzór nad kontrolerami wykonującymi czynności kontrolne,
- g) występowanie z wnioskiem do kierownika jednostki zarządzającego kontrolę o uzupełnienie zespołu upoważnionego do przeprowadzenia kontroli, o rzeczoznawcę: wnioskowanie przedmiotu kontroli lub o pracownika spoza pracowników sobie podległych, posiadającego wiedzę merytoryczną i doświadczenie zawodowe w zakresie kontrolowanego przedmiotu,
- h) opracowywanie projektów pism i decyzji w zakresie procedury odwoławczej,

- i) uczestnictwo w naradach pokontrolnych,
- j) opracowanie projektu zaleceń i wniosków pokontrolnych w sprawach merytorycznych i/lub personalnych oraz przedstawienie ich do decyzji jednostki.

Źródłem inspiracji tematycznej planu kontroli mogą być zadania zlecone przez kierownika jednostki, jego zastępców, czy radę nadzorczą, a także sygnały organów ścigania przestępstw oraz własne inicjatywy kontrolera czy szefa komórki kontroli wewnętrznej.

Plan kontroli powinien określać jej zakres przedmiotowy (tematykę) i podmiotowy (komórki przewidziane do kontroli). Podlega on zatwierdzeniu przez kierownika jednostki. Podobnie wnioski na przeprowadzenie kontroli doraźnej, zgłaszane poza planem kontroli, wymagają akceptacji szefa firmy. Przed przystąpieniem do czynności kontrolnych kontroler powinien przeprowadzić tzw. analizę przedkontrolną. W jej ramach następuje poznanie zarówno obowiązujących przepisów, jak i decyzji, poleceń i norm regulujących kontrolowaną działalność oraz ustalenie metodyki kontroli. Na tej podstawie opracowuje się szczegółową tematykę kontroli.

Wszczęcie czynności kontrolnych wymaga imiennego upoważnienia wydane-go przez zarządzającego kontrolą. Upoważnienie to powinno zawierać określenie:

- 1) rodzaju kontroli oraz czasu jej trwania,
- 2) zakresu tematycznego oraz okresu objętego kontrolą,
- 3) podstawy prawnej wydanego upoważnienia,
- 4) podmiotu kontroli,
- 5) nazwisk osób upoważnionych do przeprowadzenia kontroli,
- 6) kierownika zespołu kontrolnego, w przypadku wieloosobowego składu.

Przy tym wydane upoważnienie jest ważne w zakresie, jakiego dotyczy. W przypadku potrzeby zmiany wystawionego upoważnienia – konieczne jest wydanie nowego upoważnienia przez zarządzającego kontrolą. Każde upoważnienie wystawia się w dwóch egzemplarzach: jeden dla komórki kontrolowanej, drugi załącza się do akt kontroli. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli przedstawia kontroler kierownikowi kontrolowanej komórki.

Upoważniony do kontroli kontroler wewnętrzny ma prawo do:

- a) wstępu do wszystkich pomieszczeń i obiektów komórki kontrolowanej, z wyjątkiem pomieszczeń do których mają zastosowanie przepisy o informacjach tajnych i niejawnych,

- b) wglądu, z zachowaniem zasad ochrony dóbr osobistych, do akt, urządzeń ewidencyjnych, planów, sprawozdań, analiz oraz wszelkich dokumentów dotyczących przedmiotu kontroli, a także sporządzanie odpisów i wyciągów z tych dokumentów (kontrola dokumentacyjna),
- c) przeprowadzania oględzin stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli,
- d) pobierania od pracowników komórki kontrolowanej wyjaśnień (ustnych i pisemnych) oraz przyjmowanie składanych z ich inicjatywy ustnych i pisemnych oświadczeń,
- e) korzystania z pomocy specjalistów, biegłych itp.,
- f) pobierania dokumentów i materiałów, co do których ma zastrzeżenia, w celu ich zabezpieczenia,
- g) ustalania stanów rzeczywistych w drodze liczenia, pomiarów, szkiców, zdjęć fotograficznych (w tym inwentaryzacji kontrolnej),
- h) asystowania przy wszystkich czynnościach związanych z działalnością kontrolowanych komórek.

Kontroler może być wyłączony z kontroli w wypadku, gdy:

- a) czynności lub rozstrzygnięcia kontrolne dotyczą stosunku zależności jego samego, jego małżonka, krewnych i powinowatych, bądź osób związanych z nim z tytułu kurateli, opieki lub przysposobienia,
 - b) innych przyczyn, które mogą mieć wpływ na bezstronność jego postępowania.
- O przyczynach wyłączenia należy powiadomić kierownika jednostki.

Obowiązkiem kierownika kontrolowanej komórki jest zapewnienie kontrolerowi warunków do sprawnego wykonania czynności kontrolnych. Dotyczy to w szczególności:

- a) przygotowanie odpowiedniego pomieszczenia,
- b) udostępnienie żądanych dokumentów dotyczących przedmiotu kontroli i zapewnienie terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników,
- c) uczestniczenie w niezbędnym zakresie w czynnościach kontrolnych (oględzinach, kontroli kasy itp.),
- d) zapewnienie pomocy przy sprawdzeniu rzeczywistego stanu składników majątkowych,
- e) zapewnienie niezbędnej pomocy pracowników w toku kontroli,
- f) likwidowanie na bieżąco uchybień stwierdzonych przez kontrolera,
- g) uwierzytelnianie odpisów i kserokopii dokumentów.

Ustalanie faktów kontrolnych powinno być dokonywane na podstawie odpowiednich dowodów. Mogą to być dokumenty źródłowe, dowody rzeczowe, protokoły z oględzin, dane ewidencji i sprawozdawczości, opinie specjalistów i biegłych, wyjaśnienia i oświadczenia złożone na piśmie oraz zdjęcia fotograficzne. Przy tym postępowanie dowodowe powinno być prowadzone w zakresie zapewniającym niepodważalność ustaleń kontroli. Dowody te powinny być dołączone do protokołów kontroli.

W razie konieczności ustalenia stanu faktycznego w kontrolowanych obszarach dokonuje się oględzin pomieszczeń, terenów, składników majątkowych i procesów produkcyjnych czy organizacyjnych. Przy oględzinach konieczna jest obecność pracownika bezpośrednio odpowiedzialnego za kontrolowany obszar (stan) lub osoby przez niego upoważnionej. Jeżeli w trakcie oględzin stwierdzono nieprawidłowości konieczne jest sporządzenie protokołu, który podpisuje kontroler i pracownik bezpośrednio odpowiedzialny. Podobnie przy ustalaniu ilościowego stanu składników majątkowych wymagane jest sporządzenie protokołu oględzin. Pobrane dowody rzeczowe, takie jak: próbki wyrobów, materiałów oraz przedmioty stwierdzające nieprawidłowości powinny być udokumentowane odrębnym protokołem. Warto dodać, że dowody rzeczowe powinny być zaopatrzone w trwałe cechy lub znaki uniemożliwiające zastąpienie ich innymi.

W wypadku ujawnienia w toku kontroli czynu noszącego znamiona przestępstwa kontroler powinien zabezpieczyć dowody niezbędne do dalszego postępowania. Przy czym zabezpieczenie dowodów polega na ich:

- a) przechowywaniu w zamkniętej i opieczętowanej szafie,
- b) zamknięciu i opieczętowaniu pomieszczenia, w którym są przechowywane,
- c) zabranii z kontrolowanej komórki, za potwierdzeniem odbioru.

Kontroler może sporządzać niezbędne do kontroli odpisy czy wyciągi z dokumentów, a także zestawienia i obliczenia oparte na dokumentach. Przy tym ich zgodność z dokumentami powinien potwierdzić kierownik komórki organizacyjnej, w której te dokumenty są przechowywane. Na żądanie kontrolera wewnętrznego każdy pracownik kontrolowanej komórki jest obowiązany udzielić ustnych lub pisemnych wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli. Może on także z własnej inicjatywy złożyć oświadczenie dotyczące przedmiotu kontroli. Oświadczenia takie stanowiące dowód powinny być ujęte w sporządzanym przez kontrolera wewnętrznego protokole przyjęcia ustnych wyjaśnień lub oświadczeń i dołączone do proto-

kołu kontroli. Jeżeli złożone wyjaśnienia są niezgodne z dokonanymi ustaleniami, kontroler powinien poinformować o tym i przedstawić udokumentowane fakty składającemu wyjaśnienia.

W przypadku potrzeby zbadania, w toku kontroli, określonych zagadnień przez ekspertów, kontroler powinien wystąpić do dyrektora z wnioskiem o wyznaczenie osoby o stosownym przygotowaniu fachowym. O stwierdzonych nieprawidłowościach, których szybkie usunięcie leży w kompetencjach kierownika kontrolowanej komórki, kontroler wewnętrzny powinien go poinformować. Sprzyja to bowiem usprawnieniu kontrolowanej działalności. Przedmiotem bieżącej informacji nie powinny być dostrzeżone przez kontrolera nieprawidłowości, których znajomość mogłaby ujemnie wpłynąć na wyniki postępowania kontrolnego czy pokontrolnego.

Ustalenia kontroli ujmuje się w protokole z przebiegu kontroli. Protokół ten powinien zawierać takie dane jak: zakres kontroli, kontrolowane dokumenty, nazwę kontrolowanej komórki oraz dane jej kierownika, dane identyfikacyjne kontrolera, okres objęty kontrolą, datę jej rozpoczęcia i zakończenia, sposób badania (pełny, wrywkowy), stwierdzone nieprawidłowości (wynik badania), wyszczególnienie załączników do protokołu, dane o liczbie egzemplarzy sporządzonego protokołu, jak też datę i miejsce podpisania protokołu.

W protokole ujmuje się wzmianki o okolicznościach czy działaniach ustalonych w trakcie postępowania kontrolnego. Dotyczą one w szczególności:

- a) ustaleń dokonanych w trakcie kontroli, o decyzjach i środkach oraz o rezultatach podjętych przez kierownika kontrolowanej komórki,
- b) zabezpieczenia dowodów,
- c) dokonania oględzin i ewentualnych pobrań dowodów rzeczowych,
- d) przeprowadzenia badań przez ekspertów,
- e) odmowy podpisania protokołu i złożenia wyjaśnień co do przyczyn tej odmowy.

Kierownikowi komórki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia kontrolującemu, w terminie określonym w protokole, umotywowanych zastrzeżeń do ustaleń zawartych w protokole kontroli. O ile zastrzeżenia te zostały złożone na piśmie przed podpisaniem protokołu kontroli, kontrolujący obowiązany jest dokonać analizy tych zastrzeżeń w przypadku:

- nieuwzględnienia w części lub całości zastrzeżeń, przekazuje na piśmie swoje stanowisko kierownikowi komórki kontrolowanej wraz z pouczeniem o jego

prawie do zgłoszenia umotywowanych zastrzeżeń w terminie 7 dni do zarządzającego kontrolę,

- uwzględnienia zastrzeżeń, winien ponownie przeanalizować ustalenia zawarte w protokole i w miarę potrzeby, podjąć dodatkowe czynności kontrolne.

W celu omówienia ustaleń kontroli i sformułowania wniosków dotyczących podjęcia czynności i środków dla usprawnienia kontrolowanej działalności, może być zorganizowana narada pokontrolna. Narada taka może być zorganizowana zarówno na wniosek kontrolującego, jak i z inicjatywy kierownika jednostki. Naradę winien w takim przypadku zorganizować kierownik komórki kontrolowanej, w terminie nie dłuższym niż 7 dni od daty podpisania protokołu kontroli lub od daty wydania decyzji. W naradzie pokontrolnej powinien uczestniczyć zarządzający kontrolę (kierownik jednostki), kontroler oraz wyznaczeni przez kierownika komórki kontrolowanej pracownicy odpowiedzialni za kontrolowaną działalność. Z jej przebiegu sporządza się protokół, w którym ujmie się wnioski wraz z terminami ich realizacji. Protokół podpisują protokolant i kierownik komórki kontrolowanej. Protokół sporządza się w dwóch egzemplarzach, które otrzymują kierownik komórki kontrolowanej i zarządzający kontrolę.

Kontroler wewnętrzny, na podstawie wyników kontroli i wniosków z narady, opracowuje projekt zaleceń i wniosków pokontrolnych, który przedstawia do decyzji kierownikowi jednostki. Na tej podstawie kierownik jednostki podejmuje decyzje o wydaniu zarządzenia pokontrolnego. W treści zarządzenia formułuje się konkretne zalecenia, zobowiązujące do podjęcia działań zmierzających do usunięcia nieprawidłowości. Wyznacza się ponadto termin ich realizacji oraz termin do przysłania informacji o sposobie wykonania zaleceń.

Zarządzenie pokontrolne powinno zawierać zwięzły opis wyników, ze wskazaniem źródeł i przyczyn stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości i uchybień, polecenia wdrożenia działań zmierzających do usunięcia tych nieprawidłowości i uchybień.

Kierownik komórki kontrolowanej, w terminie do 30 dni od daty otrzymania zarządzenia pokontrolnego, powiadamia kierownika jednostki o realizacji poleceń. W przypadku niezrealizowania poleceń, informuje o powodach uniemożliwiających ich zrealizowanie.

Wykonanie zaleceń pokontrolnych winno być egzekwowane i podlegać kontroli sprawdzającej dla ustalenia:

- 1) stopnia realizacji zaleceń i wniosków pokontrolnych,
- 2) rzetelności odpowiedzi na polecenia pokontrolne,
- 3) zmiany zakwestionowanego, w trakcie poprzedniej kontroli, stanu faktycznego w kierunku stanu pożądanego.

Przy tym kontrole sprawdzające i doraźne mogą być dokonywane w postępowaniu uproszczonym. Efektem tego postępowania jest sprawozdanie, do którego dołącza się dowody związane z jego treścią. Sprawozdanie to podpisuje kontroler wewnętrzny i powiadamia kierownika kontrolowanej jednostki o dokonanych ustaleniach.

Za obiektywne, rzetelne i zgodne z obowiązującymi kryteriami kontroli badanie i przedstawianie faktów, przyczyn i skutków nieprawidłowości oraz odpowiedzialności za ich powstanie, jak też za poprawność wniosków i zaleceń pokontrolnych, odpowiedzialność ponosi kontroler wewnętrzny.

Uwagi końcowe

Właściwe funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej wymaga opracowania i przestrzegania zasad i procedur kontroli wewnętrznej wszystkich obszarów działalności i czynności wykonywanych przez jej pracowników. Równie istotne jest określenie zakresu uprawnień i obowiązków zarówno osób kontrolujących i kontrolowanych. Te ostatnie powinny być ustalone w zakresach czynności poszczególnych pracowników. Szczególne uregulowania w tym zakresie dotyczą stanowisk pracy powołanych do wykonywania zadań kontrolnych (kontroli instytucjonalnej). Takim stanowiskiem jest kontroler wewnętrzny, który powinien spełniać wymogi kwalifikacyjne i cechy osobowościowe (predyspozycje) sprecyzowane w obowiązującym standardzie zawodowym i kodeksie powinności. Umożliwi to wspieranie kierownictwa w efektywnym wykorzystaniu zasobów będących w dyspozycji jednostki oraz w realizacji założonych celów i zadań.

Literatura

- Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
- Kuc B.R., *Funkcje i dysfunkcje kontroli*, w: *Kontrola, kontroling i audyt w zarządzaniu*, red. B.R. Kuc, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Prawa w Warszawie, Warszawa 2006.

Paczuła G., *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998.

Rozporządzenia Ministra Gospodarki i Pracy w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności dla potrzeb rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (DzU nr 265, poz. 2644).

Trepner G., Kałużny S., *Zawód – kontroler wewnętrzny*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr 5, www.psz.praca.gov.pl.

THE POWERS AND RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDITOR

Summary

This paper presents the professional and ethical qualifications for the internal auditor, as well as the scope of his duties and powers relating to internal control. The unsolved problems that affect the functioning of the internal control system in every economic unit was also noted.

Translated by Przemysław Mućko

