

Olga Martyniuk

Uniwersytet Gdański

AUDYT WEWNĘTRZNY I CONTROLLING PODOBIEŃSTWA I RÓŻNICE

1. Wstęp

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie: czy potrzebne jest wprowadzanie do przedsiębiorstw audytu wewnętrznego, jeśli działa w nich controlling? Umożliwić ma to prezentacja różnic i podobieństw pomiędzy audytem wewnętrznym i controllingiem.

W Polsce controlling znany jest od kilkadziesiąt lat, w przeciwieństwie do audytu wewnętrznego, który pojawił się dopiero pod koniec lat dziewięćdziesiątych. Z pewnością, wzrost popularności audytu wewnętrznego w Polsce jest związany z korzystaniem przez przedsiębiorstwa polskie z funduszy unijnych oraz panującą na świecie obawą co do skuteczności audytu zewnętrznego w dobie po upadku Enronu.

2. Definicja i uregulowania prawne

W literaturze przedmiotu spotyka się różnego typu definicje pojęcia „controlling”:

- uproszczoną: porównywanie stanu pożądanego (wyznaczonego) z rzeczywistym,
- bardziej kompleksową: system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli zorientowanej na osiągnięcie założonego wyniku,
- bardzo obrazową: proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu, wyznaczającego miejsce przeznaczenia,
- bardzo abstrakcyjną: zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania” [1, s. 47].

J. Weber wyróżnił trzy grupy poglądów na temat controllingu:

- 1) controlling jako wspomaganie zarządu informacjami, gdy punktem wyjścia jest rachunkowość¹,
- 2) controlling jako szczególna forma zarządzania, nastawiona na osiągnięcie pożądanego wyniku²,
- 3) controlling jako koordynacja różnych podsystemów zarządzania [15, s. 152].

W przypadku audytu wewnętrznego nie ma problemu z jego zdefiniowaniem. Choć w literaturze można spotkać różne definicje, najczęściej są one bardzo zbliżone do definicji zamieszczonej w „Międzynarodowych standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”³. Po ostatniej modyfikacji w 2004 r. brzmi ona następująco: „Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą działalnością, której celem jest dodanie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej danej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i udoskonalenia efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i *governance*”.

W Polsce audyt wewnętrzny został po raz pierwszy zdefiniowany Ustawą z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych. Zgodnie z art. 35c pkt 1: „audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności” [13].

Audytorzy wewnętrzeni są zrzeszeni w Międzynarodowym Stowarzyszeniu Audytorów Wewnętrznych⁴ (IIA), które zajmuje się m.in. ogłaszaniem „Standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”, Kodeksu etyki. IIA organizuje także egzaminy i wydaje certyfikaty audytorom wewnętrznym (CIA)⁵.

W Polsce akty prawne dotyczące audytu wewnętrznego odnoszą się jedynie do jednostek sektora finansów publicznych⁶. Ministerstwo Finansów opracowało także

¹ Zdaniem E. Saundersa, controlling w Polsce jest odpowiednikiem anglosaskiego systemu Management Information & Financial Control, czyli kierowania przez rachunkowość zarządczą poprzez ośrodki kosztów i dochodów, budżety i wyniki finansowe [12, s. 34].

² I. Sobańska interpretuje controlling jako proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość [1, s. 48]. Zdaniem H.J. Vollmutha istota controllingu polega na nastawieniu na cele, na przyszłość i wąskie gardła [14, s. 13].

³ Pierwsza definicja audytu wewnętrznego została ogłoszona w 1947 r. w Kodeksie postępowania audytora wewnętrznego (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor).

⁴ Polski oddział IIA został zarejestrowany w KRS w 2002 r., uznany zaś przez IIA w 2003 r.

⁵ W maju 2005 r. odbędą się pierwsze egzaminy na CIA w j. polskim, przeprowadzone przez polski oddział IIA.

⁶ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU z 2003 r. nr 15 poz. 148 z późn. zm., Dział I, rozdz. 5 *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administra-

„Standardy kontroli finansowej i audytu wewnętrznego”, które nie są przepisami prawa, lecz wskazówką dotyczącą zasad budowania systemów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych oraz zasad działania audytorów wewnętrznych.

W przypadku controllingu nie istnieją powszechnie obowiązujące standardy określające zadania, zakres, normy wykonywania zawodu controllera. Parametry te zależą bowiem od wielkości, potrzeb przedsiębiorstwa i są regulowane przez wewnętrzne zarządzenia przedsiębiorstw.

3. Zadania i funkcje w przedsiębiorstwie

Najczęściej spotykanymi funkcjami controllingu w literaturze są:

- planowanie,
- koordynacja,
- kontrola,
- sterowanie,
- dostarczanie informacji⁷.

Controller dba, by w przedsiębiorstwie istniały procedury, które pozwalają przedsiębiorstwu osiągnąć wyznaczony cel⁸ [5, s. 157]. Controller nie kontroluje, lecz dba, by każdy miał narzędzia do samokontroli w ramach podziałek określonych przez budżety, tak by osiągnąć wspólny cel [5, s. 250; 10]. International Group of Controlling określa controllera jako wewnętrznego doradcę gospodarczego, który funkcjonuje jako nawigator w procesie osiągania celów, troszczy się o przejrzystość wyników, finansów, procesów i strategii oraz przyczynia się do wyższej gospodarności, koordynuje całościowo cele i plany częściowe oraz organizuje w całym przedsiębiorstwie sprawozdawczość zorientowaną na przyszłość. Moderuje tak proces controllingu, by każdy mógł podejmować decyzje zorientowane na cele, dostarcza informacji potrzebnych do podejmowania decyzji [10].

Z kolei D. Fjałkowska, podając definicję za E. Nowakiem, stwierdza, że controller może pełnić różne funkcje – począwszy od pracownika administracji odpowiedzialnego za przygotowanie dużej liczby raportów do osoby, która dysponuje informacjami na temat podstawowych zagadnień prowadzenia działalności, które są wykorzystywane

cji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU nr 102, poz. 1116; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2002 r. w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania komisji egzaminacyjnej; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej.

⁷ A. Heigl i H. Kupper wskazują, że zadaniem controllingu jest nie tylko dostarczanie informacji, ale także koordynacja zapotrzebowania na nie z liczbą dostarczonych.

⁸ Taką definicję funkcji controllera podaje za International Group of Controlling także S. Olech [10].

przez ścisły zarząd przedsiębiorstwa [4, s. 36]. D. Fjałkowska stwierdza, że z przeprowadzonych przez nią badań wynika, że pozycja służb kontrolnych w przedsiębiorstwach jest bardzo niska. Controller to najczęściej księgowy rejestrujący informacje o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, przetwarzający te informacje do formy akceptowalnej przez naczelne kierownictwo. Podobne zdanie ma H. Friedag, który uważa, że w bardzo wielu przedsiębiorstwach controlling niestety jest komórką przetwarzającą dużą ilość informacji, które nie są wykorzystywane, ponieważ opierają się na danych historycznych. Jego zdaniem, nowoczesny controller powinien za pomocą zorientowanych na przyszłość informacji sugerować zarządzającym najlepsze w danych momentach rozwiązania, stać się doradcą wewnętrznym, katalizatorem zmian [16].

Z kolei zadania audytu wewnętrznego wynikają z samej jego definicji. Wskazuje ona, że jest to działalność:

- doradcza, wspomagająca przedsiębiorstwo w osiągnięciu jego celów, co oznacza aktywny udział audytorów wewnętrznych w działalności przedsiębiorstwa, zaczynając od zbadania zdarzeń, kończąc zaś na sporządzeniu raportu zawierającego ocenę i rekomendacje,
- udoskonalająca procesy zarządzania ryzykiem, kontroli i *governance*, wspomagająca zarządzanie przedsiębiorstwem na wszystkich poziomach.

Poza tym „Standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego” dokładnie określają zakres działalności audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie. Należą do nich⁹:

- kontrola zgodności operacji gospodarczych pod względem księgowym i z podstawowymi procedurami przedsiębiorstwa,
- analiza procedur obowiązujących w przedsiębiorstwie pod względem konieczności wprowadzenia różnego rodzaju kontroli,
- niezależna ocena systemu kontroli wewnętrznej i raportowanie o stanie tego systemu do zarządzających,
- identyfikowanie ryzyka gospodarczego,
- ocena i doradztwo w zakresie ograniczania ryzyka gospodarczego,
- raportowanie o ryzyku gospodarczym i wprowadzanie kontroli zabezpieczających przed nim,
- podwyższanie wartości dodanej¹⁰.

⁹ Por. [8, § 2100-2130C1]. Zgodnie z artykułem 35 pkt 2 Ustawy o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r., w polskich jednostkach sektora finansów publicznych działania audytu wewnętrznego obejmują szczególnie: badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych, ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem, ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

¹⁰ Zdaniem H. Johnosona, zarządzający przedsiębiorstwami znów oczekują od audytorów wewnętrznych większego zainteresowania systemem kontroli wewnętrznej, badaniem jego efektywności i skuteczności. Na drugi plan schodzą usługi konsultingowe i podwyższanie wartości dodanej. J. Roth tłumaczył to tym, że usługi konsultingowe i podwyższanie wartości dodanej mogą być świadczone przez inne komórki przedsiębiorstwa, natomiast jedynie audyt wewnętrzny może zapewnić bezpieczeństwo i ochronę przed ryzykiem gospodarczym [3, s. 42-43].

Zadania te ewaluowały w ciągu ostatnich pięćdziesięciu lat. Rola audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie zmieniała się od odpowiedzialności za poprawność transakcji finansowych do obecnie obowiązującej roli instrumentu wspomagającego opracowywanie strategii przedsiębiorstwa, określającego i rekomendującego środki zapobiegawcze, by uniknąć ryzyka gospodarczego. Dynamiczny rozwój audytu wewnętrznego nastąpił po upadku Enronu. M.F. Cangemi i T. Spingelton sądzili, że dzisiejszy audyt wewnętrzny jest integralną częścią procesu zarządzania, zajmującą się wykrywaniem oraz zapobieganiem stratom i nieefektywności. Jest on dobrą szkołą dla przyszłych zarządzających [2, s. 14]. L. Rittenberg i J. Krogstad uważali, że znacznie wzrosła jakość prac audytorów wewnętrznych, a także ich ranga w przedsiębiorstwach. Obecnie ich funkcja w przedsiębiorstwie jest znacznie bliższa funkcji nadzorującego niż funkcji analityka czy opiniodawcy [3, s. 42-43].

Z kolei L.R. Howarda [6, s. 38] twierdził, że funkcje i zadania audytu wewnętrznego są bardzo różnorodne, mogą bowiem zależeć od wielkości i struktury przedsiębiorstwa, umiejętności i doświadczenia audytora wewnętrznego, a przede wszystkim od żądań, jakie nadał mu organ zarządzający.

4. Miejsce w przedsiębiorstwie, formy działania, efekt prac

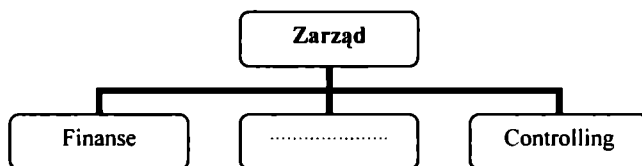
Audyt wewnętrzny został wyposażony w atrybut dużej niezależności (audytor w hierarchicznej strukturze organizacji podlega jedynie jej kierownikowi). W samej definicji pojawia się stwierdzenie, że jest to działalność niezależna, obiektywnie zapewniająca, co oznacza, że audytor wewnętrzny sam określa zakres i przedmiot badania.

W przypadku controllingu występują różne rozwiązania dotyczące jego miejsca w organizacji. J. Grasshoff przedstawił trzy z nich [5, s. 277]:

- controlling podlega zarządowi na tym samym poziomie co inne działy, np. finanse (rys. 1),
- controlling nie podlega w przedsiębiorstwie bezpośrednio pod zarząd, ale jest podległy w stosunku do działu finansów i rachunkowości (rys. 2),
- controlling podlega wyłącznie pod zarząd, w strukturze organizacyjnej nie jest na równym poziomie z żadnym innym działem (rys. 3).

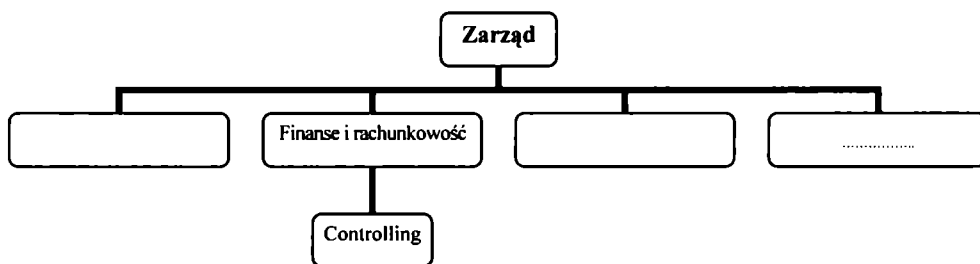
Audyt wewnętrzny w dużej mierze jest nastawiony na rozmowy z pracownikami różnych szczebli, studiowanie istniejących procedur i sposobów działań, w tym funkcjonowania kontroli, tak aby móc dokonać analizy systemów i procesów w organizacji. Badanie określonych dokumentów i towarzyszących im zdarzeń ma zweryfikować prawidłowość procesu i systemu kontroli. Audytor wewnętrzny pracuje na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego, na który składają się poszczególne zadania audytowe. Rezultatem jego pracy nad zadaniem audytowym jest sprawozdanie z przeprowadzenia audytu, w którym dokonywana jest ocena bada-

nych obszarów. Audytor prezentuje wnioski, daje rekomendacje, biorąc pod uwagę kryteria zarówno mierzalne, jak i niemierzalne (ilościowe i jakościowe).



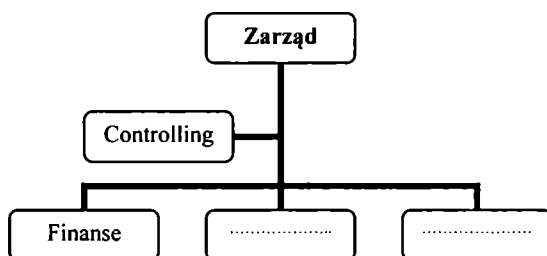
Rys.1. Miejsce controllingu w organizacji – wariant I

Źródło: [5, s. 277].



Rys. 2. Miejsce controllingu w organizacji – wariant II

Źródło: [5, s. 277].



Rys. 3. Miejsce controllingu w organizacji – wariant III

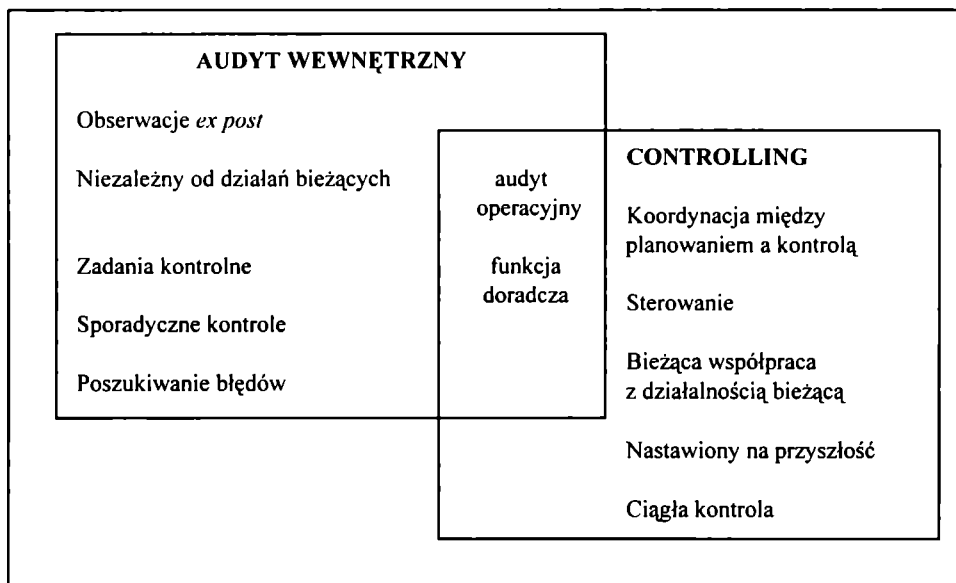
Źródło: [5, s. 277].

Analizując literaturę, można z kolei stwierdzić, że głównym źródłem informacji dla controllingu jest rachunkowość finansowa i zarządcza. W swojej pracy controller wykorzystuje głównie analizę prognozy rentowności, analizę odchyleń, analizę

wskaźnikową, krótko- i długookresowy rachunek wyników, modele rachunku kosztów. Swoją pracę najczęściej rozpoczyna od sporządzenia planów, budżetów, kończy zaś, przygotowując raporty z ich wykonania dla zarządzających na różnych szczeblach, zawierające ocenę i analizę raportowanych działań [7].

5. Podsumowanie

Podsumowując należy stwierdzić, że audyt wewnętrzny i controlling mogą istnieć w przedsiębiorstwie jednocześnie, oraz że przypisane im zadania wzajemnie się uzupełniają. Podobieństwa i różnice między audytem wewnętrznym a controllingiem wskazane przez J. Grasshoffa przedstawia rys. 4.



Rys. 4. Audyt wewnętrzny a controlling. Podobieństwa i różnice

Źródło: [5, s. 278].

Uważał on, że wspólną częścią działań audytu wewnętrznego i controllingu są audyt (kontrola) działalności operacyjnej oraz funkcja doradcza, jaką pełnią te dwie jednostki. Natomiast różnice to koncentracja audytu na obserwacjach *ex post*, controllingu na analizach *ex ante*, brak powiązania audytu z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Jego zdaniem, audyt wewnętrzny to sporadyczne kontrole, poszukiwanie błędów, natomiast controlling to koordynacja między planowaniem a kontrolą oraz sterowanie.

Tabela 1. Podobieństwa i różnice między controllingiem a audytem wewnętrznym

Kryteria	Audyty wewnętrzny	Controlling
Definicja	Ścisłe określona w „Standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”	Wiele definicji
Uregulowania prawne	„Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”, Kodeks etyki, w Polsce ustawy i rozporządzenia dotyczące jednostek sektora finansów publicznych,	Brak
Zadania	Kontrola zgodności operacji gospodarczych pod względem księgowym i z podstawowymi procedurami przedsiębiorstwa Analiza procedur obowiązujących w przedsiębiorstwie pod względem konieczności wprowadzenia różnego rodzaju kontroli Niezależna ocena systemu kontroli wewnętrznej i raportowanie o stanie tego systemu do zarządzających Identyfikowanie ryzyka gospodarczego Ocena i doradztwo w zakresie ograniczania ryzyka gospodarczego Raportowanie o ryzyku gospodarczym i wprowadzanie kontroli zabezpieczających przed nim Wzrost wartości dodanej	Planowanie, Koordynacja, Kontrola, Sterowanie, Dostarczanie informacji
Miejsce w przedsiębiorstwie	Niezależny, podlega tylko zarządowi	Różne rozwiązania
Częstotliwość kontroli	Sporadyczna, zgodna z planem audytu	Ciągła
Związek z bieżącą działalnością	Niezależny	Bieżąca współpraca
Narzędzia pracy	Rozmowy, analiza procedur, analiza ryzyka, analiza procesów w przedsiębiorstwie	Analiza prognozy rentowności, analiza odchyleń, analiza wskaźnikową, krótko- i długookresowy rachunek wyników, modele rachunku kosztów
Efekt pracy	Sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego	Raporty
Czas	Obserwacje <i>ex post</i>	Zorientowany na przyszłość

Źródło: opracowanie własne.

Z kolei w tabeli 1 zostały zestawione podobieństwa i różnice między audytem wewnętrznym a controllingiem.

Audyty wewnętrzny, skupiający się na analizie i ocenie procedur obowiązujących w przedsiębiorstwie, kontroluje, czy są one przestrzegane, natomiast controlling

zajmuje się planowaniem i kontrolą, zgodnie z tymi procedurami. Obie jednostki w przedsiębiorstwie dostarczają zarządzającym informacji i pełnią funkcję doradczą. Różnią się tym, że audyt wewnętrzny informuje o ryzyku gospodarczym, o tym, jak działa kontrola wewnętrzna, która ma zapobiegać temu ryzyku, czy w przedsiębiorstwie istnieją odpowiednie procedury chroniące przedsiębiorstwo przed nadużyciami wewnętrznymi i zewnętrznymi. Od controllerów zaś zarządzający otrzymują informacje i ocenę dotyczącą:

- mocnych i słabych stronach przedsiębiorstwa,
- realizacji planów, ewentualnych od nich odchyień i ich przyczyn,
- sytuacji finansowej przedsiębiorstwa,
- wydajności pracowników, efektywności majątku.

Obie jednostki w przedsiębiorstwie, wspomagające zarządzających w tym, by osiągnąć założone cele, często też aktywnie uczestniczą w ich wyznaczeniu.

LITERATURA

- [1] Bogdanowicz U., *Definicja controllingu w literaturze polskiej i zagranicznej*, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 2003.
- [2] Cangemi M.F., Spingelton T., *Managing the Audio Function: a Corporate Audio Department Procedures Guide*, wyd. III, J. Wiley & Sons, New Jersey 2003.
- [3] Chapman Ch., *On the Road of Change*, [w:] *Internal Auditor*, IIA, czerwiec 2004.
- [4] Fjałkowska D., *Controller w przedsiębiorstwie, czyli kto?!*, [w:] *Controlling i rachunkowość zarządcza*, INFOR, nr 3/2005.
- [5] Grasshoff J., *Betriebliches Rechnungswesen und Controlling*, Band II, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 1998.
- [6] Howard L.R., *Auditing*, Pitman Publishing, Londyn, 1992.
- [7] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Referat na konferencję „Controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach”*, Wrocław 2005.
- [8] Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego, IIA, Altamonte Springs.
- [9] Nowak E., *Uwarunkowania systemu controllingu przedsiębiorstwa*, [w:] *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, red. E. Nowak, Wrocław 2003.
- [10] Olech S., *Materiały szkoleniowe. Controlling w małym przedsiębiorstwie*, Gdańsk 12-13 lipca 2004.
- [11] Radzikowski W., Wierzbński J., *Controlling: koncepcje, metody, zastosowania*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń 1999.
- [12] Saunders J.E., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wyd. Akademii Polonijnej „Educator”, Częstochowa 2003.
- [13] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU z 2003 r. nr 15, poz. 148, z późn. zm., Dział I, rozdz. 5 *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*.
- [14] Vollmuth H.J., *Controlling. Instrumenty od A do Z*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995.
- [15] Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Materiały V Kongresu Controllingu „Controlling w zarządzaniu firmą”*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 1999.

[16] Wywiad M. Grzeskowiak z H. Friedagiem z dnia 12 września 2002 r., www.controlling.info z dnia 15 kwietnia 2005.

INTERNAL AUDITING AND CONTROLLING. SIMILARITIES AND DIFFERENCES

Summary

The goal of the essay is to answer the question – Is it necessary to implement an internal auditing in a company, if there exists a controlling department? In order to answer that question, the author presents the similarities and differences between the internal auditing and controlling in the following aspects: the definition, the law regulations, tasks and requirements, place in a organization structure, the frequency of control, tools and methods, the effects of their activities.