

Ewolucja kontroli wewnętrznej w kierunku efektywnościowym w instytucjach publicznych

Leszek Chodorowski, mgr, Narodowy Bank Polski, studia doktoranckie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warszawski

Słowa kluczowe: ekonomia instytucjonalna, efektywność, strategia, kontrola wewnętrzna, audyt wewnętrzny

Klasyfikacja JEL: D61, G34, H79, L21, L22

Wstęp¹

Kontrola wewnętrzna, lub — inaczej mówiąc — system kontroli wewnętrznej, stanowi całość działań i związanych z nimi procedur mających na celu zapewnienie kierownictwa, że zarządzana przez nich instytucja lub dana jednostka tej instytucji (zależy od tego w jakim obszarze rozpatrujemy kontrolę) działa „prawidłowo”. Słowo „prawidłowo” może mieć w tym wypadku głęboką pojemność znaczeniową, zawierając w sobie takie elementy jak: stopień osiągnięcia założonych wcześniej celów instytucji lub jej jednostki organizacyjnej, zgodność działania z procedurami oraz wymiar efektywnościowy tych działań. Ten ostatni wymiar w ostatnich latach nabiera dla kontroli wewnętrznej coraz większego znaczenia. Kontrola zatem nie koncentruje się już tylko, jak to było w przeszłości, na ocenie poprawności prowadzenia poszczególnych działań zgodnie z przepisami ogólnymi i procedurami wewnętrznymi, ale także w coraz szerszym stopniu stara się dokonywać oceny tych działań pod względem efektywnościowym. Samo pojęcie efektywności trudno jest zdefiniować w jednoznaczny sposób (zależy ono w szczególności od charakteru kontrolowanej firmy lub instytucji). Jednocześnie zakres kontroli może być różnie pojmowany w zależności m.in. od percepcji kontrolera czy też rodzaju instytucji, w której prowadzona jest działalność kontrolna, a w szczególności jej procedur kontrolnych.

Generalnie efektywność dla firm komercyjnych należy rozumieć jako

rezultat podjętych działań, opisany relacją uzyskanych efektów do poniesionych nakładów².

¹ Poglądy i opinie autora artykułu nie wyrażają oficjalnego stanowiska NBP.

² Definicja podana na stronie internetowej „Encyklopedii zarządzania”.

Jednocześnie dla instytucji publicznych (takich np., jak banki centralne, jednostki administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego) pojęcie to ma z reguły szerszy wymiar obejmujący również najczęściej nie tylko aspekt efektywno-nakładowy (kosztów), ale także kwestie związane ze skutecznością, sprawnością i jakością działania³. Przy tej okazji można dodać, że instytucje publiczne (w przeciwieństwie do firm komercyjnych) nie podlegają normalnej i nieskrępowanej konkurencji rynkowej, która samoczynnie wymusza efektywność ich działania. Instytucje te muszą być zachęcane i stymulowane w sposób często nienaturalny zewnątrz lub wewnątrz do poprawy efektywności, dlatego też kontrola nakierowana na efektywność w przypadku tych instytucji nabiera dużego znaczenia.

Efektywność kontroli w literaturze i ustawie o finansach publicznych

Należy podkreślić, że aspekt efektywnościowy w ramach kontroli wewnętrznej był już wielokrotnie podnoszony w literaturze. Piotr M. Balcerzak i Remigiusz W. Kaszubski [2001, s. 32] zwracali uwagę na to, że

kontrola wewnętrzna to proces, którego celem jest osiągnięcie maksymalnej efektywności i wydajności operacji, wysokiej wiarygodności sprawozdań finansowych...

Jednocześnie w tym samym artykule podnosili oni, że ustalenia z kontroli

mogą dotyczyć sytuacji związanych z nieprawidłowościami, niezgodnymi z prawem czynami, błędami, nieefektywnością, marnotrawstwem, niską wydajnością lub jej całkowitym brakiem, konfliktami interesów i słabościami w zakresie kontroli nad organizacją⁴.

Jak widać z powyższego, już parę lat temu w Polsce uświadomiono sobie, że w ramach kontroli wewnętrznych dokonywanych w organizacjach istotnym elementem ich programu jest też aspekt efektywnościowy, którego odzwierciedleniem winno być również — obok kwestii zgodności działania z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi — badanie gospodarności i wydaj-

³ Leszek Chodorowski, *Banki centralne — jako wiodące instytucje publiczne w dążeniu do poprawy efektywności funkcjonowania* (artykuł ukaże się niebawem w kwartalniku WNE UW „Ekonomia”). Autor w odniesieniu do banków centralnych zastosował np. definicję „...jako taki sposób zorganizowania banku centralnego jako całości i poszczególnych jego działalności, który zapewnia osiągnięcie założonych celów w postaci oferowanych usług i uzyskaniu pożądaných wyników finansowych, a także rezultatów zewnętrznych, przy jednoczesnym nie podnoszeniu nakładów i zachowaniu jakości ww. usług i rezultatów”. Krzysztof Opolski, Piotr Modzelewski, [2004, s. 14]. Autor w odniesieniu do instytucji publicznych w rozumieniu jednostek rządowych i samorządowych zastosował definicję: „W instytucjach publicznych wysoka efektywność może oznaczać uzyskiwanie jak najlepszych wyników przy danych nakładach”

⁴ Por. [Balcerzak, Kaszubski, 2001, s. 35]

ności kontrolowanych, a także dodatkowo skuteczności kontroli bieżącej przełożonych w tym zakresie.

Jeszcze wcześniej James P. Walsh i James K. Seward [1990] uważali system kontroli wewnętrznej w korporacji za integralny system zawierający wewnętrzne i zewnętrzne mechanizmy kontrolne. Związane to było z tym, że — odnosząc się m.in. do teorii agencji⁵ — widzieli ten system jako relację pomiędzy mechanizmami kontrolnymi sprawowanymi przez kadre menedżerską firmy (agent) a mechanizmami utrzymywanymi przez właścicieli czy też akcjonariuszy firmy (pryncypał) reprezentowanymi np. przez zarząd, przy czym stopień i siła tych mechanizmów była wzajemnie odwrotnie proporcjonalna do siebie⁶. Tak postrzegany przez autorów system w efekcie miał stymulować również wzrost efektywności firmy. Stwierdzili oni m.in., że

skuteczność monitoringu i kontroli sprawowanych przez zarząd (właścicieli) może być kompromisem między trudnościami związanymi z wykonywaniem zadań w firmie, wprowadzonymi dla kadry kierowniczej środkami motywującymi w celu realizacji ich obowiązków związanych z tymi zadaniami, stopniem optymalnego ustawienia mechanizmów kontrolnych oraz stopniem utrwalenia się zakorzenionych od lat w firmie dobrych praktyk zarządzania nią⁷.

W powyższym stwierdzeniu aspekt efektywności kontroli uwypukla się na płaszczyźnie praktyk zarządczych stosowanych przez kadre menedżerską wraz z odpowiednim systemem motywacyjnym stworzonym dla nich przez właścicieli (reprezentowanych przez zarząd), a także na płaszczyźnie procedur wewnętrznych funkcjonowania firmy, w które powinny być wpisane skuteczne mechanizmy kontrolne. Umiejętne sprawdzanie przez kadre kierowniczą (menedżerską) przestrzegania przez zwykłych pracowników tych mechanizmów powinno zapewnić w firmie pełną i efektywną realizację nawet najtrudniejszych celów i zadań. Ważne w tym wszystkim jest zatem uświadomienie przez właścicieli (zarząd) kierownictwu firmy, że ich kontrola powinna być nakierowana nie tylko na stopień realizacji celów i zadań firmy przez ich podwładnych, ale także na aspekt kosztowy (efektywnościowy) działań tych ostatnich (nie zapominając oczywiście o zgodności z procedurami wewnętrznymi i prawem ogólnym ww. działań). Należy podkreślić, że w przypadku instytucji publicznych powyższe relacje pomiędzy pryncypałem, któ-

⁵ Teoria opisująca relacje występujące pomiędzy pryncypałem (jako właścicielem i udziałowcem firmy) i agentem (jako kadrami menedżerską firmy).

⁶ [Walsh, Seward, 1990, s. 421–458]. Autorzy przedstawił schemat tych zależności, który polegał na tym, że jeśli menedżerowie wprowadzili odpowiednio skuteczny system mechanizmów kontrolnych w firmie, to nie wymagało to już intensyfikowania działań kontrolnych ze strony właścicieli (udziałowców) firmy. Jeśli jednak mechanizmy kontrolne menedżerów okazywały się stosunkowo słabe, to wymagało to zintensyfikowania działań kontrolnych ze strony właścicieli firmy.

⁷ Por. [Walsh, Seward, 1990, s. 433]. Tłumaczenie nie jest dosłowne, ale nieco zmodyfikowane przez autora artykułu.

rym jest w tym wypadku państwo (rząd, samorząd), a agentem (urząd i jego pracownicy) powinny działać w sposób co najmniej analogiczny lub podobny. Jednak ze względu na brak realnej konkurencji powyższa relacja nie jest już tak oczywista, jak w przypadku działalności firm komercyjnych.

W mocno ekonomicznym wymiarze Cezary Kochalski [2006] postrzega kontrolę wewnętrzną jako jedno z ważniejszych narzędzi służących obniżeniu kosztów działania firmy, a zwłaszcza kosztów działań poszczególnych procesów⁸. Można by rzec, że kontrola ta zmierza do wnikliwej analizy i zbadania, a następnie oceny poziomu kosztów występujących w ramach danej kontrolowanej działalności, w tym w szczególności porównania kosztów rzeczywistych poniesionych w stosunku do kosztów planowanych (controlling). Jednocześnie następstwem rezultatów tej kontroli winny być zalecenia wydane przez kontrolujących mające służyć obniżeniu tych kosztów. Tak sprawowana kontrola powinna stymulować również wzrost wartości firmy, inaczej mówiąc — systematyczne ulepszanie jakości jej działania, jak też i wizerunku firmy w odczuciu kontrahentów czy też klientów zewnętrznych. Ten drugi aspekt jest szczególnie istotny dla instytucji publicznych, które nie są wyceniane pod względem wartości w ramach wolnej konkurencji i gry rynkowej, a jedynie mogą być oceniane przez „kooperantów zewnętrznych” (takich jak rząd w odniesieniu do jego wszelkich jednostek i agend, rady gminy w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego, RPP w odniesieniu do NBP).

Krzysztof Opolski i Piotr Modzelewski [2004]⁹ stwierdzają, że kontrola (bardziej kontrola bieżąca niż następną) obok innych czynników może mieć bezpośredni pozytywny wpływ na wzrost efektywności i jakości np. w odniesieniu do funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego. Autorzy zwracają uwagę na to, że w ramach wytyczonego w ostatnich kilkunastu latach w niektórych samorządach krajów Europy Zachodniej¹⁰ tzw. *New Public Management* w Sektorze Publicznym (NPM) położono też istotny nacisk m.in. na tzw.

kontrolę finansową, silnie koncentrującą się na wynikach i efektywności...

Kontrola tego rodzaju ma już z pewnością znaczący wymiar efektywnościowy w takim sensie, że jej podstawowe cele skoncentrowane są na analizie i bada-

⁸ [Kochalski, 2006, s. 37]. Autor stwierdza między innymi za T.J. Bentleyem [*Practical cost reduction*, McGraw-Hill Book Company, London 1980, s. IX], że „...kontrola kosztów w zarządzaniu przez wartość nie powinna sprowadzać się tylko do konfrontowania kosztów planowanych z faktyczną realizacją, a następnie podejmowania działań korygujących, które wyczerpują istotę controllingu. Racjonalizacja kosztów w zarządzaniu przez wartość powinna polegać raczej na ulepszaniu otoczenia. Badane powinny być przesłanki, dla których koszty są ponoszone, a następnie przy wykorzystaniu różnych narzędzi i środków poszukiwane możliwości eliminowania przyczyn ponoszenia nakładów”.

⁹ Por. [Opolski, Modzelewski, 2004, s. 24]. Autorzy stwierdzają m.in., że „Efektywność zależy od precyzji, koncentracji, analizy, dyscypliny i kontroli”.

¹⁰ Chodzi głównie o doświadczenia Wielkiej Brytanii w tym zakresie.

niu wyników jednostek samorządu terytorialnego. Wynika to zwłaszcza z tego, że NPM to kierunek, który ma na celu, jak wskazują ww. autorzy

dążenie do upodobnienia sektora publicznego, do sektora prywatnego,

gdzie w tym ostatnim sektorze aspekt efektywności, ze względu na konkurencję, musi tak czy inaczej być szczególnym przedmiotem zainteresowania zarządzających firmą, a co za tym idzie stać się jednym z głównych celów kontroli wewnętrznej.

Wracając zatem do istoty kontroli wewnętrznej, należy zauważyć, że w ostatnim okresie zaczyna ona też w praktycznym wymiarze odnosić się do kwestii efektywnościowych. Bardzo dobrym przykładem w tym zakresie jest definicja „kontroli zarządczej” zastosowana w Ustawie o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku¹¹. Zgodnie z tą ustawą

„kontrola zarządcza” w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy¹².

Biorąc pod uwagę powyższą definicję kontroli zarządczej, odnosi się ona (poza aspektem zgodności działania z przepisami i procedurami wewnętrznymi) do wymiaru czysto ekonomicznego funkcjonowania instytucji (w układzie rozpatrywania relacji poniesionych nakładów w stosunku do uzyskanych efektów), a także do aspektów skutecznościowych i jakościowych. Te dwa ostatnie czynniki w oczywisty sposób dotyczą w szczególności instytucji publicznych, co obejmuje m.in. ww. Ustawa.

Niezależnie od powyższej definicji ustawa reguluje w odrębnym rozdziale cele i zasady związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych (rządowych i samorządowych)¹³. Celem kontroli zapisanym w tej ustawie jest sprawdzenie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczności i efektywności działania;
- wiarygodności sprawozdań;
- ochrony zasobów;

¹¹ Ustawa weszła w życie 1 stycznia 2010 roku i odnosi się do jednostek administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. W ślad za ww. ustawą Ministerstwo Finansów wydało w ramach „Komunikatu” z dnia 16 grudnia 2009 roku *Standardy Kontroli Zarządczej* regulujące m.in. aspekty takie, jak: środowiska kontroli, zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontrolne, informacja i komunikacja związana z kontrolą oraz monitorowanie i ocena systemu.

¹² Art. 68 ust. 1 przedmiotowej ustawy.

¹³ Kwestie związane z kontrolą zarządczą (definicja, cele, zasady działania i odpowiedzialności) uregulowano w Rozdziale 6. *Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w artykułach nr 68–71.

- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- zarządzania ryzykiem.

Za funkcjonowanie tej kontroli odpowiadają odpowiednio: minister w zakresie ministerstwa, wójt, burmistrz lub prezydent miasta w zakresie jednostki samorządu terytorialnego oraz kierownik w zakresie innych jednostek podległych temu samorządowi (np. dyrektorzy szkół, przedszkoli, szpitali oraz kierownicy bibliotek publicznych etc.). Jednocześnie ustawa wskazuje, że do obowiązków ministra należy sporządzenie

planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej

oraz złożenie po danym roku

oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

W związku z ww. definicją „kontroli zarządczej” powyższe oświadczenie będzie musiało się również odnosić do kwestii, w jaki sposób działalność kontrolna w danym roku przyczyniła się do zapewnienia w instytucji

realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy,

inaczej mówiąc będzie to rodzaj oceny stopnia efektywności tej kontroli przez zarządzających¹⁴.

COSO a efektywność w kontroli

Z kontrolą wewnętrzną ściśle związany jest model COSO, a zwłaszcza COSO I¹⁵. Główną ideą COSO I jest opisanie systemu kontroli wewnętrznej jako integralnego systemu składającego się z szeregu uzupełniających się wzajemnie elementów dotyczących jednocześnie wszystkich działalności instytucji we wszystkich jej komórkach i placówkach zamiejscowych. W jednym ze swoich wymiarów COSO I dotyczy m.in. sfery operacyjnej danej instytucji i tu właśnie w największym stopniu obejmuje aspekt efektywności funkcjonowania poszczególnych działalności instytucji.

¹⁴ Ponieważ ustawa objęła działalność kontrolną za 2010 rok, pierwsze takie oświadczenia zostały złożone — zgodnie art. 70 pkt 3 ustawy — do końca kwietnia 2011 roku.

¹⁵ Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission opracował w 1992 roku dokument, tzw. COSO I, generalnie zawierający sposób organizacji systemu kontroli wewnętrznej w instytucji. Drugim, bardziej rozszerzonym dokumentem, był opracowany w 2004 roku dokument COSO II, który był bardziej nakierowany na kompleksowy system zarządzania ryzykiem. W niniejszym artykule autor odnosi się w szczególności do COSO I.

Powyższe potwierdza definicja kontroli wewnętrznej zawarta w dokumencie COSO I. Zgodnie z nią kontrola wewnętrzna jest to proces,

na który składa się kompleks działań rady nadzorczej, zarządu i innych pracowników przedsiębiorstwa, zapewniający, że osiągnięte zostaną cele w następujących kategoriach:

- efektywność i wydajność operacji,
- wiarygodność sprawozdań finansowych,
- zgodność z aktami prawnymi i przepisami¹⁶.

Kontrola wewnętrzna wg modelu COSO I to nie tylko badanie zgodności poszczególnych działalności z przepisami zewnętrznymi i procedurami wewnętrznymi instytucji, ale też sprawdzenie, w jaki sposób w ramach poszczególnych obszarów działalności osiągane są cele (jeśli okaże się, że są osiągalne), a w szczególności, czy osiąganie celów odbywa się w sposób efektywny, czy też nie. Obrazuje to po części poniższa „Kostka COSO I”¹⁷.



Schemat 1.

Kostka COSO I a efektywność

Źródło: opracowanie własne na bazie schematu dostępnego w Internecie.

¹⁶ Cytat z opracowania *Kontrola wewnętrzna...* [2008] — tłumaczenie: *Internal Control — Integrated Framework*, opracowanego przez Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission [COSO, s. 19].

¹⁷ W ramach tzw. Kostki COSO I kwestia efektywności jest odzwierciedlona na płaszczyźnie „operacje” (obok takich kwestii jak „sprawozdawczość finansowa” i „zgodność”). Płaszczyzna ta przenika z jednej strony wszystkie działalności i jednostki organizacyjne instytucji, a z drugiej strony wszelkie aspekty tych działalności, takie jak: monitoring, informacja i komunikacja, działalność kontrolna, ocena ryzyka, środowisko kontroli.

Ale też w przypadku modelu COSO I słowo efektywność odnosi się do samego procesu przeprowadzenia kontroli wewnętrznej, a nie tylko do działalności poddawanej kontroli. Zgodnie z COSO I przyjmuje się, że system kontroli wewnętrznej może być uznany za efektywny,

- jeżeli rada nadzorcza i zarząd mają obiektywne zapewnienie, że
- rozumieją, w jakim stopniu są osiągane cele operacyjne jednostki,
 - publikowane sprawozdania finansowe są przygotowywane wiarygodnie,
 - spełnione są wymogi odpowiednich aktów prawnych i przepisów¹⁸.

Powyższe oznacza, że sam proces kontrolny powinien być prowadzony tak, ażeby był — w sposób jak najbardziej optymalny — wbudowany w prowadzone działalności (w przypadku kontroli bieżącej) i jednocześnie w razie potrzeby podążał za nimi (w przypadku kontroli następnej). W rzeczywistości chodzi o to, aby sposób wbudowania mechanizmów kontrolnych w procedury wewnętrzne danej instytucji nie utrudniał w praktyce efektywnej realizacji głównych jej działalności. Kontrola następna realizowana okresowo również powinna być efektywna, tj. odpowiednio przygotowana, w minimalnym stopniu absorbująca kontrolowaną komórkę i wnosząca — w ramach sformułowanych uwag i zaleceń — korzyści dla instytucji (m.in. usprawniając jej działalność).

Efektywność systemu kontroli wewnętrznej może wynikać również z samej istoty modelu COSO I. Przesądzenie, czy system ten jest efektywny, czy też nie, może wynikać z subiektywnego stwierdzenia obecności i efektywnego funkcjonowania pięciu elementów kontroli zawartych na jednej z płaszczyzn modelu [Saunders, 1999, s. 45] w postaci: środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, czynności kontrolne, informacja i komunikacja oraz monitoring (patrz schemat 1.). Tak jak zostało to opisane wcześniej, ocena przynajmniej części z ww. elementów (np. środowisko kontroli czy też informacja i komunikacja) byłaby niezwykle trudna, choćby ze względu na brak adekwatnych i wymiernych kryteriów w tym zakresie. Mając to na względzie, wynik takiej oceny byłby subiektywny, a tym samym miałby obniżoną wiarygodność. Zastosowanie takiego podejścia do oceny efektywności systemu kontroli wewnętrznej wydaje się więc w praktyce raczej trudne.

Jednakże efektywność samego w sobie systemu kontroli wewnętrznej jest również istotna dla instytucji, ponieważ jest to w pewnym sensie działalność prowadzona przez pewną grupę pracowników, wspierająca i oceniająca inne bardziej kluczowe działalności instytucji. Zatem efektywność działalności kontrolnej składa się w swojej części na łączną efektywność całej organizacji, odzwierciedlając efektywność jej wszystkich obszarów działalności (zgodnie z przesłaniem płynącym z modelu COSO I).

¹⁸ Por. [Kontrola wewnętrzna..., 2008, s. 25].

W przypadku decydentów instytucji rodzi się w związku z powyższym pytanie, kto i jak może ocenić efektywność dwóch poziomów systemu kontroli wewnętrznej, występujących w postaci kontroli bieżącej i kontroli następnej. Jak już wspomniano wcześniej, to właśnie audyt wewnętrzny („trzecia linia obrony”) może dokonać analizy funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej na rzecz powyższych decydentów oraz przedstawić w stosownym raporcie ocenę i zalecenia dotyczące jakości i efektywności jej funkcjonowania w instytucji¹⁹ (w tym również stwierdzić stopień zgodności tego systemu z modelem COSO I, o ile taki model był przedmiotem wcześniejszego wdrażania). Ocena ta powinna zostać przedstawiona następnie ww. decydentom, którzy na jej podstawie mogą podejmować odpowiednie decyzje usprawniające i stymulujące poprawę efektywności systemu kontroli wewnętrznej.

Inne standardy międzynarodowe a efektywność w kontroli

Model COSO I, o którym była mowa powyżej, wydaje się najbardziej znany i uniwersalnym modelem stosowanym na świecie zarówno przez instytucje publiczne (np. banki centralne), jak i instytucje komercyjne. Model ten nie jest w żaden sposób obligatoryjny do stosowania, a jego wdrożenie (raczej częściowe, niż całościowe) wynika z dobrej woli i chęci niektórych instytucji do uporządkowania systemu kontroli wewnętrznej i częściowej reorganizacji podstawowych funkcji tych instytucji. Jednocześnie na świecie istnieją inne wytyczne i standardy mniej popularne, ale zarazem bardziej obligujące dla określonych grup instytucji.

Przykładem ww. są Wytyczne INTOSAI²⁰ dotyczące Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli, w tym Najwyższej Izby Kontroli (NIK). W wytycznych INTOSAI jeden ze standardów stwierdza m.in., że kontrola powinna w ramach swojego zakresu obejmować

¹⁹ Z praktycznego punktu widzenia można powiedzieć, że audyt wewnętrzny dotyczący badania efektywności systemu kontroli wewnętrznej można prowadzić w dwojaki sposób. Po pierwsze można przeprowadzić kompleksowy audyt dotyczący efektywności systemu kontroli wewnętrznej obejmujący całą organizację lub, po drugie, systematycznie badać wycinkowo kwestie związane z efektywnością tego systemu w ramach kolejnych audytów obejmujących poszczególne obszary działalności danej instytucji (w tym drugim przypadku informacje z audytów dotyczące kontroli wewnętrznej należy systematycznie agregować, do momentu, gdy okaże się, że z grubsza wszystkie działalności zostały zaudytowane). Na marginesie: również efektywność funkcjonowania audytu wewnętrznego powinna być przedmiotem okresowych samoocen lub ocen zewnętrznych.

²⁰ INTOSAI — Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli, który zrzesza 189 członków — najwyższych organów kontroli z całego świata (w tym NIK). INTOSAI wspiera swoich członków w realizacji ich nadrzędnego zadania, jakim jest kontrola sektora publicznego i zapewnienie racjonalnego gospodarowania finansami publicznymi. Organizacja wydaje międzynarodowe wytyczne oraz opracowuje metodykę różnych dziedzin kontroli, prowadzi szkolenia, ułatwia wymianę informacji i doświadczeń pomiędzy swoimi członkami. Jedną z 7 grup regionalnych INTOSAI jest Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli.

badanie efektywności wykorzystania zasobów ludzkich, finansowych i innych źródeł, łącznie z badaniem systemów informatycznych²¹.

W związku z powyższym standardem należy stwierdzić, że aspekt efektywności stał się kluczowym elementem kontroli dla najwyższych organów kontroli w różnych państwach (w tym dla NIK). Istotą takich kontroli powinna być zatem ocena sposobu wykorzystania zasobów (personalnych, rzeczowych, finansowych, informatycznych) kontrolowanej instytucji lub firmy komercyjnej, prowadzona z punktu widzenia efektywnościowego.

Jednocześnie w ramach ogólnych norm INTOSAI dotyczących kontrolowania przez najwyższe organy kontroli jednostek administracji rządowej, które są z reguły szczególnym punktem zaingerowania tych organów, wskazano na konieczność

weryfikacji skuteczności i efektywności

tych jednostek²² oraz na potrzebę

przyjęcia zasad i procedury oceny efektywności w odniesieniu do ww. jednostek²³.

Tym samym w odniesieniu do kontroli prowadzonych wobec administracji rządowej wskazane jest opracowanie takiego programu kontroli, który będzie uwzględniał zasady i tryb prowadzenia oceny jednostek pod kątem efektywnościowym. Przeglądowi efektywnościowemu powinny w szczególności podlegać wszelkiego rodzaju procedury wewnętrzne dotyczące funkcjonowania tych jednostek. Inaczej mówiąc, z praktycznego punktu widzenia oznacza to, że w toku kontroli określona działalność danej instytucji (np. agendy rządowej) mogłaby być oceniana nie tylko, jak to bywało dotychczas, z punktu widzenia zgodności z procedurami wewnętrznymi, ale także pod względem efektywnościowym.

Innym ważnym dokumentem związanym z kontrolą wewnętrzną i jej aspektem efektywnościowym są Standardy Komisji Europejskiej — SEC (2007) 1341²⁴, które stanowią rodzaj wytycznych w tym zakresie. Standardy nawiązują do innego dokumentu Komisji Europejskiej²⁵ przytaczając definicję kontroli wewnętrznej jako m.in.:

²¹ Fragment treści standardu INTOSAI 1.0.40 — B.

²² Fragment treści standardu INTOSAI 2.1.2 — E.

²³ Fragment treści standardu INTOSAI 2.1.25.

²⁴ Zmienione Standardy Kontroli Wewnętrznej służące skutecznemu zarządzaniu Komisji Europejskiej (KE) przyjęte w dniu 16 października 2007 r. *The Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework*: SEC (2007) 1341, a w szczególności załącznik nr 1 tego dokumentu: *The Revised Internal Control Standard for Effective Management* (appendix 1).

²⁵ *Reforming the Commission, A White Part 1*, COM(2000)200.

kompleksowa polityka i procedury stworzone i wdrożone w życie przez zarządzających instytucją w celu zapewnienia osiągnięcia jej celów w sposób skuteczny i efektywny²⁶.

W związku z takim zdefiniowaniem kontroli wewnętrznej można wyciągnąć wnioski, że przedmiotowe standardy postrzegają system kontroli wewnętrznej jako podstawowe narzędzie wykorzystywane przez zarządzających, stymulujące i zapewniające wzrost efektywności instytucji w ramach prowadzonych przez nią działań i osiągniętych celów.

Główną ideą tych Standardów jest opis i przegląd tzw. struktury systemu kontroli wewnętrznej przez pryzmat trzech komponentów:

- standardów systemu kontroli wewnętrznej²⁷ sprzyjających efektywnemu zarządzaniu (zaczepniętych z modelu COSO),
- wymogów organizacyjnych skierowanych do instytucji związanych z wdrożeniem tych standardów,
- oceny efektywności (skuteczności) systemu kontroli wewnętrznej w ramach ww. wymogów przypisanych standardom.

W poniższej tabeli przedstawiono elementy tej oceny bazującej na wymogach zawartych w ww. standardach.

Tabela 1.

Przegląd standardów KE dot. kontroli wewnętrznej mających zapewnić efektywne zarządzanie

Nazwa standardu	Opis standardu ²⁸	Wpływ na efektywność
1) Misja	Oficjalna treść Misji powinna zostać upowszechniona i właściwie zinterpretowana wobec pracowników na wszystkich szczeblach instytucji.	Średni
2) Wartości etyczno-organizacyjne	Pracownicy powinni posiadać wiedzę nt. tych wartości oraz powinni ich przestrzegać (m.in. w tym celu, żeby nie dochodziło do ich wykroczeń).	Średni
3) Wykorzystanie zasobów kadrowych	Zasoby personalne powinny być wykorzystane optymalnie zgodnie z priorytetami kierownictwa, natomiast rotacja kadrowa ograniczona do racjonalnych rozmiarów.	Wysoki
4) Ocena i rozwój personalny	Pracownicy powinni rozwijać w cyklu rocznym swoje kompetencje dążąc do określonych celów w tym zakresie.	Wysoki

²⁶ Tłumaczenie niedosłowne z ang. fragmentu: „the globality of the policies and procedures conceived and put in place by organisation’s management to ensure the economic, efficient and effective achievement of its objectives” zawarte w części I *Background* przedmiotowych Standardów Komisji Europejskiej.

²⁷ Głównymi 6 standardami są: 1) Misja i Wartości, 2) Zasoby personalne, 3) Proces planowania i zarządzania ryzykiem, 4) Operacje i kontrola aktywów, 5) Przepływ informacji i finansowe raportowanie oraz 6) Ocena i audyt. W praktyce te standardy rozpisano na 16 bardziej szczegółowych standardów (zawartych w tabeli 1.).

²⁸ Opisy stanowią skrócone tłumaczenie i dokonaną przez autora interpretację oryginalnych zapisów zawartych w załączniku nr 1 *The Revised Internal Control Standard for Effective Management* Standardów KE.

Nazwa standardu	Opis standardu	Wpływ na efektywność
5) Cele działalności wraz ze wskaźnikami	Ustalone i zaktualizowane wskaźniki działalności (KPI) powinny służyć kierującym do stopnia osiągnięcia celów.	Bardzo wysoki
6) Zarządzanie ryzykiem	Zbudowany System Zarządzania Ryzykiem powinien być zintegrowany z rocznym planem kontroli.	Wysoki
7) Struktura organizacyjna	Struktura ta powinna sprzyjać podejmowaniu efektywnych decyzji (w tym ich właściwego delegowania zadań) mających na celu m.in. właściwe zarządzanie obszarem IT.	Wysoki
8) Procesy i procedury	Procesy i procedury powinny mieć wbudowane efektywne i odpowiednio dokumentowane mechanizmy kontrolne. Powinny też one zapewnić taki podział obowiązków, który umożliwi eliminowanie błędów.	Wysoki
9) Nadzór kierownictwa	Nadzór kierownictwa powinien zapewnić, że poszczególne działalności są prowadzone w sposób efektywny i zgodny z regułami.	Bardzo wysoki
10) Plany ciągłości działania	Plany te powinny przewidywać zastosowanie odpowiednich środków w celu utrzymania podstawowych funkcji instytucji na wypadek zdarzeń nadzwyczajnych.	Wysoki
11) Udokumentowanie procesu zarządczego	Procesy i procedury powinny zapewnić, że dokumentowanie procesu zarządczego jest bezpieczne, efektywne i zgodne pod względem prawnym.	Średni
12) Informacja i jej komunikacja	Komunikacja wewnętrzna w instytucji powinna umożliwić kierownictwu i pracownikom wypełnianie przez nich obowiązków w sposób efektywny (włączając w to zwłaszcza kontrolę wewnętrzną i wrażliwy obszar IT). Jednocześnie powinna powstać strategia komunikowania na zewnątrz instytucji.	Bardzo wysoki
13) Księgowość i Raporty finansowe	Procedury wraz z mechanizmami kontrolnymi powinny zapewnić, że roczne księgi instytucji i raporty finansowe są precyzyjne, kompletne i terminowe	Średni
14) Ocena poszczególnych działalności	Ocena ta powinna odnosić się do poszczególnych działalności (realizowanych projektów etc.) instytucji i obejmować relację ich kosztów do pożądanych i planowanych efektów (w tym stopnia realizacji wyznaczonych celów).	Bardzo wysoki
15) Ocena systemu kontroli wewnętrznej	Ocena przez kierujących efektywności systemu kontroli wewnętrznej (w tym ciała zajmujących się bezpośrednio tą kontrolą) powinna być dokonywana co najmniej raz w roku.	Bardzo wysoki

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 1 *The Revised Internal Control Standard for Effective Management* Standardów KE.

Powyższe standardy KE w różnym stopniu wpływają na wzrost efektywności funkcjonowania instytucji. Jednocześnie — w opinii autora — stanowią bardzo dobrą podstawę do tworzenia ram proceduralno-organizacyjnych dla systemu kontroli wewnętrznej w danej instytucji, którego priorytetem jest monitorowanie i sprawdzenie efektywności instytucji w ramach różnych działalności oraz w innych jej wymiarach (procedury, pracownicy, struktura organizacyjna, przepływ informacji, sposób delegowania obowiązków). Standardy te zatem w bardziej komplementarny sposób niż COSO odnoszą się i w pewnym sensie rozwiązują problemy organizacyjne związane z tworzeniem systemu kontroli wewnętrznej w praktyce w instytucji. Mało tego, zasto-

sowanie tych standardów powoduje, że utworzony system kontroli wewnętrznej już na starcie jest — w opinii autora — proefektywny.

Ponadto wyrywkowo do systemu kontroli wewnętrznej odnoszą się też Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrzne²⁹. Zgodnie ze standardem 2130.A1 mechanizmy kontrolne powinny skutecznie reagować na ryzyka w zakresie:

- wiarygodności i rzetelności informacji finansowych i operacyjnych,
- skuteczności i wydajności działalności operacyjnej,
- ochrony aktywów,
- zgodności z prawem, przepisami i umowami.

Powyższe cele postawione przed mechanizmami kontrolnymi powinny być przedmiotem oceny audytu wewnętrznego. Zatem audyt ten winien skupić się również na ocenie, czy kontrola ta odnosi się również do aspektu efektywnościowego działania badanej jednostki, tj. czy bada ona m.in. kwestie skuteczności i wydajności działalności operacyjnej.

Efektywność kontroli a audyt wewnętrzny (3 linie obrony)

Bardzo ważnym zagadnieniem jest powiązanie i wzajemne relacje występujące głównie w instytucjach publicznych między kontrolą wewnętrzną i audytem wewnętrznym. Audyt wewnętrzny w ramach działalności zapewniająco-doradczej badając różne aspekty działalności instytucji, może również oceniać system kontroli wewnętrznej, w tym aspekt efektywnościowy tego systemu. Wg Jayanthi Krishan [2005, s. 649–675] szeroko rozumiana jakość funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej jest też często przedmiotem szczególnej troski tzw. Komitetów Audytu³⁰, o ile takie utworzono w ramach struktur instytucji publicznej. Krishan wskazuje, że istnieją pozytywne zależności między jakością funkcjonowania tych Komitetów (czyli w pewnym sensie również samego audytu wewnętrznego) a jakością systemu kontroli wewnętrznej. Autorka zauważa przy tym, że

istotne jest, ażeby sprawdzać, czy wszelkie mechanizmy zarządcze w danej instytucji zapewniają efektywne funkcjonowanie kontroli wewnętrznej³¹.

Takim mechanizmem sprawdzającym efektywność systemu kontroli wewnętrznej na rzecz zarządzających w instytucji, mogą być właśnie ww. Komitety Audytu. W przypadku, gdy takie Komitety nie funkcjonują w instytucji, sam audyt wewnętrzny ma istotną rolę związaną z oceną i monitorowaniem efektywności systemów kontroli wewnętrznej. Wg E.J. Saundersa [2002, s. 21]

²⁹ Standardy wydane w 2009 roku przez światowy Instytut Auditorów Wewnętrznych (wraz z późniejszym tłumaczeniem na język polski).

³⁰ W praktyce Komitety Audytu utworzono tylko w niektórych instytucjach publicznych, w tym w bankach centralnych (taki Komitet funkcjonuje np. w Banku Francji, Banku Irlandii, Banku Luksemburga).

³¹ Por. [Krishan, 2005, s. 650].

audyt ma w szczególności wiodącą rolę związaną z monitorowaniem efektywności tego systemu, ale jest to zgodne z powyższym, gdyż monitorowanie można traktować jako czynność zawierającą w sobie również element oceny. Niezależnie od istnienia przedmiotowych Komitetów to właśnie audyt w ramach swoich działań powinien zbierać (obok innych informacji) dane i informacje w celu dokonania oceny funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, w tym dokonania oceny efektywności tego systemu. Jednym ze sposobów przeprowadzania takiej oceny mogą być testy analityczne badające stopień efektywności i sprawności systemu kontroli wewnętrznej dokonywane przez audytorów, o czym pisał Eric E. Spires [1991]. Testy, które opisywał E.E. Spires, udowodniły istnienie mocnej i pozytywnej korelacji między rezultatami testów kontrolnych a ocenami dokonywanymi przez audytorów, co świadczy, że te ostatnie oceny były dokonane raczej właściwie³².

Generalną zasadą powinno być to, że w efekcie końcowych ocen, dokonywanych w taki czy inny sposób, zagregowana informacja nt. funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej powinna być cyklicznie przekazywana przez audyt wewnętrzny zarządzającym instytucją (w szczególności za pośrednictwem Komitetu, o ile taki został powołany). Jednocześnie zarządzający na podstawie tej informacji powinni wszczynać odpowiednie działania dotyczące usprawnienia systemu kontroli wewnętrznej jako całości lub w określonych — wskazanych przez audyt — działaniach instytucji.

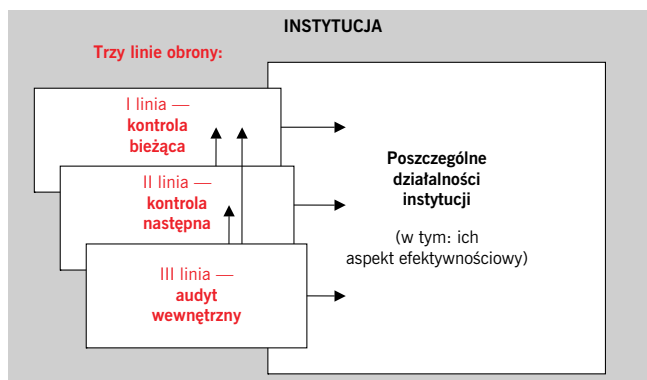
W praktyce w wielu instytucjach (np. w NBP) sama kontrola obejmuje zarówno mechanizmy kontrolne wbudowane w procedury wewnętrzne danej instytucji, które wymagają przestrzegania w czasie realizacji poszczególnych czynności (inaczej mówiąc jest to kontrola bieżąca realizowana w toku realizacji czynności), jak również kontrolę następną dokonywaną po tych czynnościach w celu sprawdzenia, jak na danym odcinku w praktyce funkcjonują mechanizmy kontrolne, tj. czy są one przestrzegane, i jaki to ma wpływ na kontrolowaną działalność. Należy podkreślić, że w języku potocznym w odniesieniu do systemu kontroli wewnętrznej mówi się o tzw. pierwszej linii obrony danej instytucji, czego odzwierciedleniem jest właśnie kontrola bieżąca (mechanizmy kontrolne zawarte w procedurach), oraz o „drugiej linii obrony” w postaci kontroli następnej. Jednocześnie swoistą „trzecią linią obrony” jest dla instytucji audyt wewnętrzny³³. Mając na uwadze powyższe,

³² [Spires, 1991, s. 259–276]. W artykule autor opisał założenia i zasady przeprowadzenia testu oraz jego wyniki. Wspólnymi elementami testów były: przegląd dokumentacji kontrolnej, zapytania audytorów dotyczące przeprowadzonych kontroli, obserwacje kontroli, samodzielne przeprowadzanie typowych kontroli przez audytorów, identyfikacja błędów związanych z przeprowadzanymi kontrolami (s. 261).

³³ Obligatoryjnie komórki kontroli i audytu wewnętrznego są ustawowo powoływane w bankach komercyjnych (zgodnie z art. 9 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 Prawo Bankowe, w ramach tego artykułu „system kontroli wewnętrznej” stanowi integralny element „systemu zarządzania”, natomiast zgodnie z 9c tej Ustawy „audyt wewnętrzny” wchodzi w skład „systemu kontroli wewnętrznej”) i NBP (zgodnie z art. 8 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 o Narodowym Banku Polskim, w ramach tego artykułu używa się już zdezaktualizowanego pojęcia „rewizja wewnątrz-

instytucje będą dążyć w najbliższym czasie do tego, ażeby wszystkie „trzy linie obrony” nastawiły się również na analizę i ocenę efektywności ich funkcjonowania. W związku z tym — obok kontroli zarządczej — w administracji publicznej pojawiło się też pojęcie „audytu efektywnościowego”³⁴.

Powyższe rozważania reasumuje poniższy schemat poglądowy obrazujący wzajemne powiązania i zależności zachodzące pomiędzy ww. trzema liniami obrony (w tym pomiędzy nimi samymi) i działalnością instytucji.



Schemat 2.

Trzy linie obrony systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

Optymalne środowisko organizacyjne dla kontroli efektywnościowej

Każdy system kontroli wewnętrznej jest oparty i jednocześnie wbudowany w istniejącą i funkcjonującą w danej instytucji strukturę organizacyjną. Budowa i kształt tego systemu, tak czy inaczej, wynikają w praktyce z kształtu struktury organizacyjnej instytucji. Oczywiście struktura organizacyjna stanowi element szeroko rozumianego tzw. *Corporate Governance*, a ten ostatni tym samym ma również wpływ na kształt systemu kontroli wewnętrznej i w ogóle na zakorzenienie się w instytucji tzw. kultury kontroli³⁵. Intuicyjnie

na”)). Jeśli chodzi o inne instytucje publiczne, to z reguły komórki takie są powoływane w jednostkach administracji rządowej, a w mniejszym stopniu w jednostkach administracji samorządowej (regulują to art. 68–71 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych, w których uregulowano zasady funkcjonowania „kontroli zarządczej”).

³⁴ Jest to jedno z zadań audytu wewnętrznego zawarte w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego wydanych w 2009 roku przez światowy Instytut Auditorów Wewnętrznych (wraz z późniejszym tłumaczeniem na język polski). Standard nr 2130 zawarty w tych Standardach stanowi, że „Działanie audytu wewnętrznego musi wspierać organizację w utrzymywaniu skutecznej kontroli poprzez ocenę jej skuteczności i efektywności oraz promowanie ciągłego usprawniania”.

³⁵ „Kultura kontroli” jest pojęciem szerszym, niż system kontroli wewnętrznej. W opinii autora „kultura kontroli” obejmuje nie tylko mechanizmy kontrolne wpisane w procedury we-

można zaryzykować stwierdzenie, że zarówno *Corporate Governance*, jak i „kultura kontroli”, powinny z natury rzeczy poprawiać efektywność funkcjonowania instytucji.

Generalnie struktury hierarchiczne, które występują w większości instytucji publicznych, sprzyjają systemowi kontroli wewnętrznej, ale można też stwierdzić, że w mniejszym stopniu ułatwiają przeprowadzenie kontroli nakierowanej na badanie efektywności. Kontrole w tej strukturze są generalnie wycinkowe i dotyczą tylko tego fragmentu działalności (inaczej mówiąc procesu), która jest realizowana w ramach komórki, w której kontrola jest przeprowadzana. Nie obejmują one zatem w sposób logistyczny całych procesów przebiegających często w poprzek wielu komórek organizacyjnych będących pod różnymi kierownictwami, można by rzec — w poprzek struktury hierarchicznej. I to jest najlepsza odpowiedź na pytanie dlaczego trudno jest uzyskać zadowalające rezultaty kontroli nakierowanej na efektywność w takiej hierarchicznej strukturze organizacyjnej (lub strukturach zbliżonych do niej).

Struktura procesowa, oparta na wdrożonym podejściu procesowym³⁶, jest generalnie przyjazna dla kontroli wewnętrznej, w tym także kontroli nakierowanej na efektywność. Stworzona wg jednolitych zasad mapa procesowa powinna pozwolić zbudować na niej efektywny system kontroli wewnętrznej. Każdy opisany proces poza wszystkimi innymi niezbędnymi elementami, takimi jak np.: cele procesu, przebieg poszczególnych czynności, użycie lub zużycie wszelkich zasobów w procesie, produkt procesu, powinien też zawierać i pokazywać tzw. punkty kontrolne. Punkty te są w praktyce odzwierciedleniem mechanizmów kontrolnych (kontroli bieżącej) towarzyszących wykonywanym czynnościom, inaczej mówiąc: wbudowanych w proces i najczęściej zapisanych w odpowiednich procedurach wewnętrznych. Mechanizmy kontrolne powinny być również powiązane ściśle zarówno z kierownictwem, jak i szeregowymi pracownikami, wykonującymi poszczególne zadania w ramach procesu³⁷. Są one zawsze przedmiotem badania kontroli następnej. Należy przy tym podkreślić, że liczba tych mechanizmów nie powinna być też nadmierna, bo to spowoduje obniżenie efektywności poszczególnych działań. Jednocześnie w ramach każdego procesu mogą być ustanowione i cyklicznie obliczane (mierzone) wskaźniki efektywnościowe³⁸. Kontrola następna idąca po danym procesie może po pierwsze sprawdzać rzetelność i wiarygodność obliczanych wskaźników, a także dawać, szczególnie decydom, od-

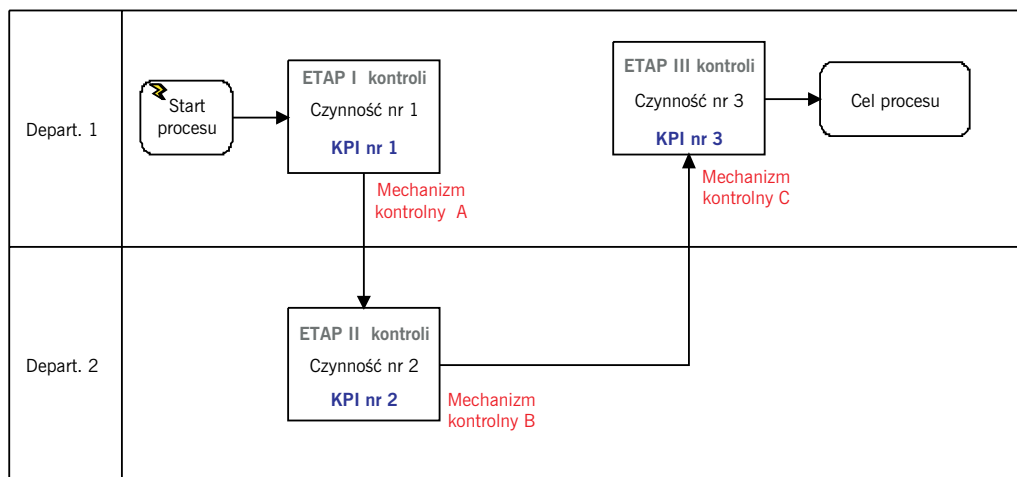
wewnętrzne i ich stosowanie, ale również utrwalone wśród pracowników (w tym zwłaszcza u kierownictwa) instytucji pozytywne zwyczaje i nawyki kontrolne (głównie w zakresie kontroli bieżącej).

³⁶ Należy podkreślić, że autorowi nie są znane przedsiębiorstwa czy też instytucje, w których ramach funkcjonowałaby struktura oparta jedynie na podejściu procesowym, bez współudziału innych struktur. W praktyce możemy mieć jedynie do czynienia z funkcjonowaniem podejścia procesowego wraz z inną strukturą organizacyjną (np. hierarchiczną).

³⁷ Bardzo dobrym rozwiązaniem jest jednocześnie — obok procedur wewnętrznych — zapisanie obowiązków kontrolnych w kartach zadań kierownictwa i pracowników szeregowych.

³⁸ Mogą to być w szczególności tzw. KPI (z ang. *Key Performance Indicators*).

powiedz na pytanie: jakie niesprawne elementy procesu powodują niezadawalające wartości wskaźników. Obrazuje to poniższy schemat.



Schemat 3.

Przebieg kontroli następczej efektywnościowej w ramach procesu

Źródło: opracowanie własne w ramach programu iGrafx.

Prawidłowo zbudowana (bardzo często w ramach zmapowanych procesów) struktura systemu zarządzania ryzykiem w instytucji sprzyja również generalnemu wzrostowi efektywności funkcjonowania kontroli wewnętrznej³⁹. Mechanizmy kontrolne funkcjonujące w ramach systemu kontroli wewnętrznej stanowią z reguły skuteczny środek ograniczania ryzyka (głównie ryzyka operacyjnego) w ramach systemu zarządzania ryzykiem. W szczególności mechanizmy te powinny na zasadzie prewencji zmniejszać prawdopodobieństwo zmaterializowania się danego rodzaju ryzyka towarzyszącego kontrolowanej działalności (procesowi), tym samym

sprawne działanie systemu kontroli wewnętrznej stwarza instytucjonalne warunki do tego, aby osoby odpowiedzialne za kierowanie bankiem uzyskały na czas informacje o potencjalnych zagrożeniach, wynikających czy to z charakteru prowadzonych operacji, czy to ze sposobu organizacji i stylu zarządzania daną instytucją [Daniluk, 1996, s. 171].

³⁹ Przykładowo taką strukturę w zakresie systemu zarządzania ryzykiem zbudował NBP. Jest ona zdecentralizowana i 3-poziomowa (składa się z Zarządu, Komisji ds. Zarządzania Ryzykiem oraz departamentów Centrali i oddziałów okręgowych zarządzających swoimi ryzykami).

W związku z powyższym mniej prawdopodobna staje się możliwość wystąpienia strat materialnych i niematerialnych (np. reputacyjnych) z tytułu materializacji danego ryzyka. Mniejsza liczba strat, dzięki zapobiegawczym kontrolom bieżącym i następnym, w pośredni sposób również poprawia efektywność funkcjonowania instytucji na polu ograniczania ryzyka. Oczywiście wydaje się tu następująca zależność: niższe ryzyka — wyższa efektywność.

Wyższym stopniem zarządzania procesowego i kontroli z tym związanej są metody mające na celu usprawnianie procesów poprzez ich modyfikację⁴⁰. Jedną z takich metod jest metoda Six Sigma, która w szczególności polega na doskonaleniu wydolności procesów i jednocześnie tworzy jednolity system pomiaru ich jakości. W ramach stosowanych narzędzi metoda ta stosuje m.in. algorytm DMAIC⁴¹ (*Define, Measure, Analyse, Improve and Control*). Mówiąc ogólnie, proces powinien być najpierw zmapowany, a potem zmierzony i odpowiednio zanalizowany, a następnie poprawiony i w końcu skontrolowany odpowiednimi metodami (np. przetestowany). Należy podkreślić, że kontrola jest tu jednym z ważnych elementów służących poprawie efektywności w wymiarze pojedynczego procesu. Jednocześnie, gdy zastosowanie algorytmu DMAIC zostanie odniesione do wielu procesów w instytucji z grubsza pokrywających jej działalność, a ponadto to stosowanie będzie systematyczne i wielokrotne w określonym czasie w odniesieniu do poszczególnych procesów, można stwierdzić, że całość działalności instytucji będzie ulegał stopniowej poprawie z punktu widzenia efektywnościowego. Można by rzec, że w wymiarze ogólnym instytucji kontrole, stanowiące element algorytmu DMAIC, również mogą stanowić element całego systemu kontroli wewnętrznej, eliminując przy tym w jakimś stopniu liczbę kontroli następnym. Jednocześnie system ten jako całość będzie nabierał też charakteru efektywnościowego.

Nieco podobnie w środowisku czysto informatycznym działa model usprawnień SAP⁴² zaimplementowany w ramach systemu kontroli wewnętrznej; jego wdrożenie pozwala eliminować w dużej części kontrole następne. Model ten w ramach danej aplikacji informatycznej lub całościowo zintegrowanego środowiska informatycznego zwiększa w praktyce efektywność lokalnych systemów kontroli wewnętrznej przy jednoczesnym minimalnym zaangażowaniu czynnika ludzkiego (w dłuższej perspektywie czasowej, po poniesieniu kosztów wdrożenia SAP, obniża koszty funkcjonowania takiego systemu). Powyższy model ma dosyć szerokie zastosowanie w administracjach publicznych państw UE i Ameryki Północnej.

⁴⁰ Autor ma tu na myśli wszelkie metody nakierowane głównie na optymalizowanie, a nawet dekompozycję przebiegu i długości procesów, mające np. formę „modelowania procesów” lub „reengineering procesowy”. Wszystkie te metody mają na celu poprawę efektywności procesów.

⁴¹ Metodę tę w ramach prezentacji dot. Six Sigma omawiał Władysław Popławski z Polish Six Sigma Academy.

⁴² Model usprawnień SAP wspierającej system kontroli wewnętrznej był prezentowany przez Aleksandrę Sieklucką, Piotra Grzywacza i Patryka Oleszka (wszyscy z Ernst & Young).

Należy podkreślić, że istnieje wiele innych metod i modeli sprzyjających wdrażaniu kontroli efektywnościowej, przy czym zostały stworzone one do innych celów związanych często z jak najbardziej efektywnym zarządzaniem instytucją (np. budżetowania kosztów). Przykładem takich metod jest metoda ABC (*Activity Based Costing*) mającą na celu pomiar i analizę kosztów pośrednich⁴³, a następnie właściwe ich umiejscowienie i przyporządkowanie do zasobów, lub zbliżona do niej metoda ABM (*Activity Based Management*)⁴⁴ dążąca do stworzenia rachunku kosztów w celu umiejętnego zarządzania efektywnością organizacji (obie metody dążą w praktyce do umiejętnego obniżania kosztów). W ramach instytucji, w których wdrożono jedną z dwóch ww. metod, łatwiej można — w opinii autora — budować proefektywnościowe systemy kontroli wewnętrznej.

Należy podkreślić, jak pokazuje praktyka, że banki centralne są bardziej — w stosunku do administracji rządowej i samorządowej — zaawansowane w wdrażaniu podejścia procesowego czy też w osiągnięciu dojrzałych systemów zarządzania ryzykiem oraz w wdrożeniu innych nowoczesnych metod i modeli w tym zakresie. W związku z tym ich *Corporate Governance*, w tym „kultura kontroli”, jest na wyższym poziomie, dlatego też posiadają z natury rzeczy lepsze „startowe” środowisko organizacyjne do prowadzenia skutecznych kontroli o charakterze efektywnościowym.

Elementy kontroli efektywnościowej zawarte w ramach wdrażanej strategii

Generalnie system kontroli wewnętrznej może wspierać właściwe wdrażanie strategii w instytucji, sprawdzając samodzielnie lub wspomagając „controlling strategiczny” w zakresie trybu i efektów wdrażania strategii na poszczególnych jej odcinkach w wymiarze operacyjnym. Inaczej mówiąc, systematycznie kontrolując poszczególne fragmenty wdrażania zoperacjonalizowanej strategii, może on prezentować własne oceny w tym zakresie (poza ocenami prezentowanymi przez komórkę zajmującą się controllingiem wdrażania strategii). Oznacza to, że w ramach tych ocen kontrole będą odnosić się do tego, na ile w danej instytucji pod wpływem wdrażanej strategii uległa poprawie efektywność „cząstkowa” jej funkcjonowania w ramach danej wyrwykowo sprawdzanej działalności.

⁴³ *Activity-Based Costing* — metoda mająca na celu pomiar i analizę kosztów pośrednich (produkcyjnych i nieprodukcyjnych), pozwalająca na ich dokładniejsze przypisanie do obiektów kosztowych — wyrobów, usług, klientów, kanałów dystrybucji, polegająca na powiązaniu zużycia zasobów z działaniami oraz działań z obiektami kosztowymi na podstawie stopnia ich wykorzystania (Wikipedia w Internecie).

⁴⁴ *Activity Based Management* jest metodą — można by rzec — bardziej zaawansowaną w kierunku zarządczym w stosunku do ABC, a jednocześnie czerpiącą z niej. Istotą ABM jest wg Małgorzaty Adamskiej „określenie związków pomiędzy koniecznymi działaniami a ilością wykorzystanych w celu ich realizacji zasobów, a także poziomem zaspokojenia potrzeb wewnętrznych i zewnętrznych przedsiębiorstwa”.

Kontrola badając efektywność osiągania celów poszczególnych działalności, musi mieć odpowiedni punkt odniesienia. Punktem odniesienia może być mapa procesowa⁴⁵ instytucji stworzona na podstawie wcześniejszego opisu procesów wg jednolitych zasad lub inna struktura organizacyjna w instytucji (np. struktura hierarchiczna). Jednocześnie na bazie tych procesów (ewentualnie komórek organizacyjnych), które powinny mieć określony wcześniej przynajmniej cel, zasoby i efekt, trzeba w instytucji stopniowo zbudować system mierników⁴⁶, który może być przedmiotem właśnie kontroli wewnętrznej. Najlepszym takim punktem wydaje się być system mierników tworzony w celu możliwości dokonania pomiaru efektywności poszczególnych działalności.

Zasadniczo kontrola wewnętrzna (w zależności od przyjętej koncepcji organizacyjnej instytucji) może z jednej strony oceniać, a z drugiej wspierać komórki „controllingowe”, które zajmują się tymi wskaźnikami (ich pomiarem, systematycznym obliczaniem, porównywaniem z wartościami pożądanymi). W związku z tym te powyższe, „wycinkowe pod względem zakresu”, kontrole efektywnościowe mogą w wąskim wymiarze badać stopień wdrożenia strategii na bardzo wąskich odcinkach działalności instytucji. Dopiero jakaś określona liczba regularnie przeprowadzonych kontroli i skupionych na różnych obszarach działalności, może dać szerszą odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu wdrożono wcześniej zoperacjonalizowaną strategię.

Jednocześnie sam system kontroli wewnętrznej, a w zasadzie pożądane w nim zmiany, może być przedmiotem fragmentu tej strategii. Tak jak w wymiarze całej instytucji strategia będzie postulowała takie zmiany w systemie kontroli wewnętrznej, które będą prowadziły do zwiększenia efektywności i skuteczności tego systemu. Szczegółowe elementy strategii mogą też postulować wprowadzanie mechanizmów kontrolnych (lub też czasami eliminowanie mechanizmów nadmiernych), których generalnym celem winno być w lepszym niż dotychczas stopniu zabezpieczenie i usprawnienie poszczególnych działalności (procesów) instytucji.

Audyt jako działalność zapewniająco-doradcza, w przeciwieństwie do kontroli, może badać sam sposób zoperacjonalizowania strategii, a także — w sposób bardziej kompleksowy niż kontrola — stopień jej wdrożenia w całej instytucji. Audyt wewnętrzny, idąc za kontrolą bieżącą i następną, może badać efektywność działania w badanym obszarze instytucji (w tym ewentualną poprawę w tym zakresie z tytułu wdrażanej strategii). W bardziej wąskim zakresie audyt ten może wypowiedzieć się, czy postulowane w strategii zmiany odnoszące się do systemu kontroli wewnętrznej faktycznie usprawnią działanie tego systemu

⁴⁵ W ramach procesów zidentyfikowanych i opisanych stosunkowo łatwo jest też wbudować mechanizmy kontrolne, których jakość funkcjonowania może być badana przez kontrolę następną lub audyt wewnętrzny.

⁴⁶ Jest to lista przyjętych w instytucji efektywnościowych wskaźników działania poszczególnych jej obszarów, obliczanych okresowo (w wymiarze np. miesięcznym, kwartalnym lub rocznym). Wskaźniki te mogą mieć wymiar strategiczny i operacyjny (np. KSI — z ang. *Key Strategic Indicators* — i KPI — z ang. *Key Performance Indicators*).

i czy też przypadkiem go nie nadmiernie nie osłabiają (choćby ze względu na postulowane w strategii obniżenie kosztów w tym zakresie). Tak czy inaczej, z natury (niezależnie od faktu istnienia i wdrażania strategii) nowoczesny audyt wewnętrzny powinien sprawdzać, czy kontrola wewnętrzna właściwie ocenia efektywność kontrolowanych obszarów oraz czy system kontroli wewnętrznej sam w sobie jest efektywny. Niezależnie od powyższego sam fakt wdrażania strategii sprzyja z reguły ewoluowaniu systemu kontroli wewnętrznej w kierunku efektywnościowym, a także jest nowym wyzwaniem dla audytu wewnętrznego.

Strategia i cały przebieg jej operacjonalizacji i wdrażania ma miejsce częściej w instytucjach komercyjnych, niż publicznych. Wynika to z faktu, iż z natury rzeczy to instytucjom komercyjnym zależy bardziej — ze względu na konkurencję rynkową — na wzroście efektywności. Tym samym stopień wykorzystania kontroli efektywnościowych wydaje się być szerszy w sektorze komercyjnym niż w instytucjach publicznych. Jednocześnie wśród instytucji publicznych banki centralne wydają się być najbardziej zaawansowane w rozwoju kontroli efektywnościowych, gdyż to one w dużej części zdobywały się na opracowanie strategii, a następnie jej wdrażanie⁴⁷. Jeśli chodzi o inne instytucje publiczne (instytucje rządowe i samorządowe), to — ze względu na rozległość struktur i tradycyjne urzędnicze przyzwyczajenia — są one trudniejsze w budowaniu myślenia strategicznego i tym samym tworzeniu ram organizacyjno-proceduralnych dla systemu kontroli efektywnościowej.

Rozwój kontroli efektywnościowej w bankach centralnych i innych instytucjach publicznych

Należy podkreślić, że tworzenie efektywnego systemu kontroli wewnętrznej, a w zasadzie stopniowe przekształcanie już istniejącego systemu w bardziej efektywny, jest procesem złożonym i w praktyce trudnym do realizacji. W bankach centralnych jest on z reguły powiązany z tworzeniem efektywnego systemu zarządzania ryzykiem oraz generalnymi działaniami mającymi na celu poprawę efektywności poszczególnych ich działalności, w szczególności w związku z wdrażaną strategią.

Klasycznym przykładem wbudowania systemu kontroli wewnętrznej w system zarządzania ryzykiem jest Bank Włoch. W ramach danej działalności tego banku mechanizmy kontrolne powodują ograniczenie ryzyka z poziomu inherentnego do poziomu rezydualnego⁴⁸, przy czym im bardziej kontrola jest efektywna, tym bardziej zostaje obniżony poziom ryzyka (do poziomu ryzyka rezydualnego). W praktyce oceną efektywności mechanizmów kontrolnych

⁴⁷ Strategie lub dokument o zbliżonym charakterze do strategii opracowały m.in.: Bank Austrii, Bank Estonii, Bank Finlandii, Bank Irlandii, Bank Anglii, Bank Niemiec, Bank Słowenii, a także NBP.

⁴⁸ Ryzyko inherentne (z ang. *inherent*) to ryzyko naturalne lub wrodzone związane z daną działalnością instytucji, natomiast ryzyko rezydualne (z ang. *residua*) to ryzyko po zastosowaniu mechanizmów kontrolnych i innych środków ograniczania ryzyka.

w Banku Włoch zajmuje się audyt wewnętrzny, który na podstawie tej oceny oszacowuje też wysokość ryzyka rezydualnego w danej działalności.

W Banku Francji umiejscowienie i rola systemu kontroli wewnętrznej jest zbliżona do Banku Włoch. Tutaj jednak system ten — redukujący poziom ryzyka inherentnego do poziomu ryzyka rezydualnego — jest postrzegany szerzej jako konglomerat złożony z mechanizmów kontrolnych wbudowanych np. w aplikacje informatyczne i procedury oraz z kontroli hierarchicznej wynikającej ze struktury organizacyjnej, a także — co nie jest uznawane w wielu innych bankach — składa się z audytów wewnętrznych i kontroli dokonywanych przez organa zewnętrzne mające uprawnienia do kontrolowania banku centralnego. Problematyczna wydaje się możliwość oceny efektywności tak szeroko rozumianego systemu — chodzi tu o dwa ostatnie elementy (audyt wewnętrzny i kontrole zewnętrzne). Oczywiście wydaje się jednak, że bardziej efektywny audyt wewnętrzny i kontrole zewnętrzne mają swój udział w ograniczaniu ryzyka. Bank Francji też eksponuje wyraźnie znaczenie efektywności systemu kontroli wewnętrznej w możliwości osiągnięcia celów w ramach poszczególnych działalności.

W Banku Austrii mechanizmy kontrolne stanowią element planowania i zarządzania operacyjnego (prowadzonego w cyklu rocznym) w ramach poszczególnych istotnych działalności tego banku. Jest to wynikiem wdrożonej strategii i zarządzania strategicznego w tym banku, które mają na celu w szczególności zwiększenie efektywności. Rolę efektywności systemu kontroli wewnętrznej w swoich dokumentach strategicznych uwypukliły też inne banki centralne, np. Bank Niemiec i Bank Portugalii.

Doświadczenia NBP w zakresie zwiększania efektywności systemu kontroli wewnętrznej są póki co nieco mniejsze. Ocenianie efektywności tego systemu, jak i poszczególnych działalności NBP, jest jednym z zadań audytu wewnętrznego. Jednocześnie audyt wewnętrzny w NBP widzi również potrzebę zwiększania efektywności systemu kontroli wewnętrznej, np. poprzez wskazywanie luk i słabości w tym systemie, w ramach badanych działalności podstawowych, oraz eliminowaniu mechanizmów nadmiarowych. Jednocześnie w przyszłości kontrole następne winny kłaść w NBP większy nacisk na ocenę efektywności wycinkowo kontrolowanych wycinkowych działalności banku. Kontrola efektywnościowa zapewne będzie się również wpisywać w działania związane z tworzonym systemem budżetowania kosztów banku i controllingiem wdrażania strategii.

Doświadczenia administracji rządowej związane z funkcjonowaniem systemu kontroli wewnętrznej („kontroli zarządczej”) są generalnie związane z wejściem od początku 2010 roku nowej ustawy o finansach publicznych. W kwietniu 2011 roku wszyscy zarządzający jednostkami administracji rządowej (np. ministrowie) i duża część zarządzających w jednostkach samorządu terytorialnego (prezydenci miast, burmistrzowie i wójtowie oraz kierownicy podległych samorządom jednostek) złożyli — wymagane ustawą — pierwsze oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za 2010 rok. Był to bardzo ważny element uwypuklenia ich odpowiedzialności za jakość i efektywność podległych im systemów kontroli wewnętrznej, zdefiniowanych w ustawie jako „kontrola zarządcza”.

Samo oświadczenie, które — zgodnie z ww. ustawą — jest obligatoryjne tylko dla kierujących jednostkami administracji rządowej, nie jest póki co obowiązkiem dla jednostek samorządu terytorialnego i jednostek im podległych. Z uzyskanych doświadczeń⁴⁹ wynika, że ustawa i fakt zdefiniowania w niej „kontroli zarządczej” stały się w jednostkach samorządu terytorialnego powodem do zmian organizacyjnych z tym związanych. „Kontrola zarządcza” stała się tam w praktyce, ale i w jednostkach administracji rządowej, narzędziem wspomagającym zarządzanie stymulujące poprawę efektywności. Ponadto, a może i w związku z powyższym, „kontrola zarządcza” jest postrzegana jako nadrzędny element porządkujący system zarządzania ryzykiem, systemy zarządzania jakością⁵⁰ czy też planowanie i budżetowanie zadaniowe. Należy przy tym podkreślić, że dzięki implementacji tej kontroli w części ww. jednostek zracjonalizowano pod względem kosztowym pewne działania (np. zaprzestano monitorowania i utrzymywania nadmiernych mechanizmów kontrolnych w obszarach o małej usterkowości, w których możliwość strat w praktyce była niewielka). To wszystko powoduje, że kontrola zarządcza staje się bliska idei kontroli efektywnościowej.

Wnioski

Kontrola efektywnościowa w najbliższych latach będzie prawdopodobnie ważnym krokiem w podwyższaniu „kultury kontroli”, a tym samym w szeroko rozumianym *Corporate Governance* w instytucjach i firmach. Jednocześnie stanie się ona dla zarządzających i akcjonariatu (właścicieli) firmy ważnym narzędziem, które będzie mogło zapewnić im wsparcie w efektywnym zarządzaniu, m.in. poprzez eliminowanie „nisz” efektywnościowych w organizacji i korygowanie poszczególnych działalności pod względem poprawy ich efektywności. Może to być też ważny element w skutecznym operacjonalizowaniu i wdrażaniu strategii. Zmapowane w instytucji procesy wraz ze wskaźnikami efektywnościowymi i punktami kontrolnymi mogą być w szczególności przedmiotem takich kontroli, których wynikiem będzie sukcesywne modyfikowanie (modelowanie) tych procesów tak, aby stawały się coraz bardziej efektywne.

Jednocześnie w dobie światowego kryzysu finansowego i dążenia poszczególnych rządów do zmniejszania deficytów finansów publicznych kontrola efektywnościowa będzie się z pewnością rozwijać w sferze budżetowej (głównie administracji publicznej). Można zatem przewidzieć, że w kolejnych latach stopniowe zwiększanie efektywności systemów kontroli wewnętrznej będzie podstawowym trendem w ewolucji tych systemów właśnie w ramach

⁴⁹ Doświadczenia te prezentowano na Konferencji „Pierwsza ocena kontroli zarządczej w Polsce — doświadczenia pierwszego roku wdrożenia” — zorganizowanej przez Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej w Warszawie w dniach 4 i 5 kwietnia 2011 roku. W dniach 24–25 kwietnia 2012 roku odbyła się druga taka konferencja — autor artykułu nie uczestniczył w niej.

⁵⁰ W jednostkach samorządu terytorialnego używa się w praktyce kilka systemów jakości i zarządzania ISO (pojedynczo lub łącznie). Są to: ISO 9001 dotyczący jakości, ISO 27001 dotyczący bezpieczeństwa informacji, ISO 20000 dotyczący realizacji usług IT, ISO 31000 dotyczący zarządzania ryzykiem.

sfery budżetowej. Kontrola efektywnościowa mogłaby stać się jednym z narzędzi kierownictwa, za którego pomocą będzie ono stymulować wzrost efektywności funkcjonowania instytucji publicznych.

W mniejszym stopniu kontrola ta może rozwijać się w jednostkach samorządu terytorialnego, w których ramach determinacja w zmniejszaniu kosztów wydaje się być słabsza, a jednocześnie możliwości wpływania przez rządy na te jednostki są nieco bardziej ograniczone (rząd może tylko w pośredni sposób wpłynąć na ograniczanie kosztów samorządów, np. tworząc określone rozwiązania prawne w tym zakresie).

Ponadto międzynarodowe otoczenie instytucjonalne (Komisja Europejska, Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli, Międzynarodowy Instytut Auditorów Wewnętrznych) w swoich oficjalnych wytycznych lub standardach już aktualnie wskazuje na konieczność tworzenia proefektywnościowego systemu kontroli wewnętrznej, zwłaszcza w instytucjach publicznych. I fakt ten również będzie wpływał w istotny sposób na ewolucję systemów kontroli wewnętrznej w kierunku efektywnościowym (w szczególności aspekt efektywności pod wpływem ww. wytycznych i standardów będzie coraz częściej stał się obligatoryjnym elementem zakresu danej kontroli następnej).

W związku z powyższym także audyt wewnętrzny będzie coraz bardziej nakierowany na ocenę efektywności samego systemu kontroli wewnętrznej (np. jego zasobów), a także na badanie w jakim stopniu kontrola wewnętrzna sprawdza aspekty efektywnościowe kontrolowanego obszaru instytucji.

Bankowość centralna w dążeniu do poprawy efektywności będzie podlegać prawdopodobnie podobnym trendom jak sfera budżetowa. Jednak ze względu na wyższą kulturę funkcjonowania (*Corporate Governance*), co ma odzwierciedlenie w postaci np. wyższego zaawansowania we wdrożeniu podejścia procesowego czy też systemów zarządzania ryzykiem, można przypuszczać, że banki centralne osiągną łatwiej — niż jednostki administracji rządowej i samorządowej — zakładane cele efektywnościowe oraz wyższy poziom „kultury kontroli”. W przypadku tych banków również nowoczesniejszy i sprawniejszy audyt wewnętrzny, w ramach dokonywanych ocen systemu kontroli wewnętrznej, będzie szybciej stymulował ewoluowanie tego systemu i całej organizacji w kierunku efektywnościowym.

Bibliografia

- Adamska Małgorzata, *Analiza procesów gospodarczych — wstęp do zarządzania kosztami działań* (publikacja w Internecie; http://www.swo.ae.katowice.pl/_pdf/161.pdf).
- Balcerzak Piotr M., Kaszubski Remigiusz W., 2001, *Kontrola wewnętrzna w banku w świetle międzynarodowych standardów*, „Bank i Kredyt”, lipiec.
- Chodorowski Leszek, 2009, *Rola podejścia procesowego w ograniczaniu ryzyka*, „Ekonomia” nr 23.
- Chodorowski Leszek, 2010, *Banki centralne — jako wiodące instytucje publiczne w dążeniu do poprawy efektywności funkcjonowania*, *Ekonomia* nr 25 i 27.
- Daniluk Dariusz, 1996, *Regulacje i nadzór bankowy w Polsce*, „Biblioteka menedżera i bankowca”, Warszawa.

- Kochalski Cezary, 2006, *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość — ujęcie modelowe*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań.
- Kontrola wewnętrzna — zintegrowana struktura ramowa — COSO I, 2008, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, WEMA.
- Krishan Jayanthi, 2005, *Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis*, „The Accounting Review” Vol. 80, No. 2, Apr., s. 649–675.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, 2001, wydane przez światowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (wraz z późniejszym tłumaczeniem na język polski).
- Opolski Krzysztof, Modzelewski Piotr, 2004, *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, CeDeWu.PL.
- Popławski Władysław, prezentacja „Co to jest i dlaczego Lean Six Sigma”.
- Saunders Edmund J., 1999, *Kontrola wewnętrzna — zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, s. 45.
- Saunders Edmund J., 2002, *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej.
- Sieklucka Aleksandra, Grzywacz Piotr, Oleszko Patryk, prezentacja „System kontroli wewnętrznej wspierany przez model usprawnień SAP (*Governance, Risk & Compliance*)”.
- Spires Eric E., 1991, *Auditors’ Evaluation of Test-of-Control Strength*, „The Accounting Review” Vol. 66, No. 2, Apr., s. 259–276.
- Walsh James P., Seward James K., 1990, *On the Efficiency of Internal and External Corporate Control Mechanisms*, „The Academy of Management Review” Vol. 15, No. 3 (Jul.), s. 421–458.

A b s t r a c t The Evolution of Internal Control In Public Institutions Towards Effectiveness

A

This article describes the growing importance of effectiveness in the internal control system in public institutions. This new “effective” approach to internal control has already been noted in literature. Moreover, the *Regulation on public finance* dated 27 August 2009 introduced the notion of the effective “managerial control” in the area of functioning of the Polish public administration and local governments. The COSO I model also underlines the necessity of permanent research of the operations productivity and the evaluation of effectiveness of the internal control system as a whole in a given company, which is especially important for the management. Additionally, the INTOSAI guidance and the Standards of European Commission no 1341/2007 point to the effective aspects of the internal control system.

The full and efficient internal control system in an institution should consist of 3 integrated lines: current control, control conducting after carrying out operations and also internal audit. The internal audit has an important role in the internal control system efficiency evaluating for the management. The organizational structure of the institution has crucial influence on the internal control system and its effectiveness. The hierarchic structure is a natural environment favorable for the internal control system, however the process approach usually stimulates and facilitates the research of effectiveness of control mechanisms built into a given business process. The effective internal control system can support the implementation of strategy in a given institution by periodically checking the level of achievement of strategic sub-purposes. Finally, it can observe the gradual evolution of internal control towards effectiveness in central banks and other public institutions, which means a better awareness of “control culture” among staff and a better quality of *Corporate Governance*.

Key words: institutional economics, efficiency, strategy, internal control, internal audit

JEL classification: D61, G34, H79, L21, L22