

Rozdział 1

KONTROLA WEWNĘTRZNA OPARTA NA RAMACH COSO JAKO PRZEDMIOT BADANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Jakub Grzegorzewski

Wstęp

Kontrola wewnętrzna jest przedmiotem wielu rozważań w literaturze przedmiotu. Warto zauważyć kompletność, jaką oferują rozwiązania wypracowane za granicą, a w szczególności jedno z nich. Amerykańska organizacja Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission opracowała w 1992 r. raport (tzw. COSO I), który wyznaczył wieloletnie standardy w kontroli wewnętrznej, zdobywając popularność na całym świecie. W raporcie omówiono sposób organizacji systemu kontroli wewnętrznej w instytucji. Raport (model) COSO I miał pełnić funkcję elastycznego przewodnika po kontroli wewnętrznej, tłumacząc potencjalnym odbiorcom proces kontroli krok po kroku. W drugim, rozszerzonym raporcie (tzw. COSO II) z 2004 r. skupiono się przede wszystkim na systemie zarządzania ryzykiem. Trzeci raport (tzw. COSO III), opracowany w 2009 r., dotyczy monitorowania systemu kontroli wewnętrznej, czyli jednego z elementów tej kontroli opisanego w COSO I¹.

Celem rozważań w tym rozdziale jest przybliżenie konstrukcji raportu COSO I², określenie jego roli w nauce o kontroli wewnętrznej i rozstrzygnięcie, czy prezentuje on uniwersalne ramy kontroli wewnętrznej. W punkcie 1 przedstawiono zagadnienia związane z kontrolą wewnętrzną. W drugiej części tekstu scharakteryzowany został raport COSO I z 1992 r., wydany i zaadaptowany w Polsce w roku 2008. W punkcie 3 omówiono alternatywne do niego wytyczne, które powstawały w podobnym okresie. Na końcu rozdziału opisano zastosowanie raportu w mechanizmach kontroli wewnętrznej i podano przykład adaptacji ram przez niektóre organizacje i organy publiczne. W rozdziale oprócz naukowej literatury polskiej

¹ W 2023 r. ogłoszono dodatkowe wytyczne dla organizacji związane z osiągnięciem skutecznej kontroli wewnętrznej nad raportowaniem dotyczącym zrównoważonego rozwoju, z wykorzystaniem uznanych na całym świecie zintegrowanych ram kontroli wewnętrznej COSO (COSO, 2023).

² Na temat późniejszych wersji raportu zob. np. Skoczylas-Tworek (2013).

i raportu COSO I wykorzystano literaturę zagraniczną, na którą składały się artykuły naukowe, raporty i inne publikacje.

1. Pojęcie i rola kontroli wewnętrznej

Zdefiniowanie kontroli wewnętrznej należy rozpocząć od krótkiego przybliżenia terminu samej kontroli, jako że obejmuje on znacznie szerszy zakres teoretyczny. Z jednej strony kontrolę można rozumieć jako funkcję, a z drugiej jako system organizacyjny. W pierwszej koncepcji kontrola uważana jest za konieczny etap procesów, którego głównym celem ma być ocenianie i sprawdzanie. Natomiast w drugim podejściu kontrola jest systemem organizacyjnym, czyli łańcuchem podmiotów wykorzystujących kontrolę jako funkcję, i jednostek, które są częścią przeprowadzania kontroli (Kałużny, 2016). Istotą kontroli jest zestawienie informacji wynikających z faktycznego stanu rzeczy z planowanym przebiegiem konkretnego działania czy też działań o charakterze ciągłym (Winiarska, 2010).

Kontrola polega zatem na analizowaniu pewnych faktów i sygnałów i porównaniu ich z wcześniejszym wzorcem. Mogą być one z nim zgodne bądź spełniać jego założenia w mniejszym lub większym stopniu. Po porównaniu rezultatów faktycznych do planowanych zadaniem kontroli jest zareagowanie na nie, jeśli jest taka potrzeba.

Kontrolę można różnie definiować, wyodrębniać różne jej rodzaje i cechy. Kontrolę wewnętrzną można określić jako ciągły proces lub system, który ma na celu zapewnienie jednostce osiągnięcia założonych celów, odznaczający się uporządkowaniem, skutecznością, oszczędnością i wydajnością. Powinien być też etyczny oraz zgodny z prawem i regulacjami. Kontrola wewnętrzna jest elastyczna i podlega zmianom związanym z funkcjonowaniem podmiotu. Nie powinna być dodatkowym ciężarem ani osobnym działaniem, tylko przebiegać równoległe i integralnie z podstawowymi procesami jednostki (NIK, b.d.).

Wskazanie przez kierownictwo organizacji konkretnych zadań umożliwia wyznaczenie celu kontroli i jej rodzaju. Należy podporządkować zadanie do etapu badań. Wyróżnia się etap wstępny (*ex ante*), bieżący lub wynikowy (*ex post*) (Sawicki, 2009). Podział ten jest podobny do klasyfikacji typów kontroli ze względu na kryterium czasu jej wykonania. Kontrola wstępna pełni przede wszystkim funkcję profilaktyczną. Zadania na tym etapie badań będą miały charakter głównie prewencyjny, zabezpieczający przed ryzykiem. Oznacza to wieloetapowy proces, w którym określa się ryzyko, analizuje sytuację jednostki i otoczenia, porównuje do wcześniej występującego ryzyka. Pamiętać trzeba również o możliwości pojawienia się nowych rodzajów ryzyka i jak najszybszym ich zidentyfikowaniu (Kufel, 2009). Po znalezieniu potencjalnego ryzyka i jego analizie następuje

wyznaczenie działań prewencyjnych i obserwowanie dalszych zdarzeń. Inne prewencyjne zadania to np. zapobieganie złym decyzjom na wielu płaszczyznach, niegospodarności i niezgodności z prawem, ochrona majątku. Kontrola prewencyjna powinna być przeprowadzana zarówno instytucjonalnie, jak i funkcjonalnie (Kufel, 2009).

Zadania kontroli bieżącej są realizowane w ramach funkcji sygnalizacyjnej. Jest to kontrola, podczas której z dużą częstotliwością sprawdza się prawidłowość bieżącego funkcjonowania jednostki i informuje o zgodności z wytyczonym kierunkiem działań lub też o jej braku. Głównym przedmiotem działań kontroli bieżącej jest wyszukiwanie niepożądanych elementów procesowych na odcinkach procesów w jednostce, a także badanie przyczyn potencjalnych odchyłeń i wyznaczania odpowiedzialności za nie. Kolejnymi zadaniami są: ocena stanu konkretnych procesów, stopień ich zaawansowania, wyszukiwanie obszarów potrzebujących głębszej kontroli. Ze względu na wspomnianą wcześniej dużą częstotliwość zadania kontroli bieżącej powinny być w dużej mierze realizowane za pomocą kontroli funkcjonalnej.

Kontrola wynikowa ocenia zakończone działania i ustala, czy były one zgodne z wyznacznikami pod względem zasadności, ekonomiczności i wielu innych kryteriów. Można nazwać to wielopłaszczyznową, kompleksową oceną zakończonego przedsięwzięcia lub operacji. Kontrola wynikowa działa na obszarach zarządzania jednostką, efektywności działalności oraz funkcjonowania systemu informacji (Sawicki, 2009). W każdym z tych obszarów po odnalezieniu nieprawidłowości szuka się przyczyn i skutków zaistniałego odchylenia i osób (lub komórek organizacji) za nie odpowiedzialnych. Warto jednak zaznaczyć, że mogą pojawić się zarówno odchylenia pozytywne, jak i pozorne, które mogą wynikać ze słabej jakości bazy porównawczej. Odchylenia pozorne powinny być zlokalizowane i wyeliminowane z faktycznego procesu analizy. Przyczyny odchyłeń mogą być wewnętrzne (np. błędy w zarządzaniu lub negatywne działania zamierzone) lub zewnętrzne, które często nie zależą od zarządzania i funkcjonowania jednostki. Ustalenie zależności przyczyn od działania jednostki oraz ich istotności dla funkcjonowania organizacji pozwala potem na ewentualną korektę działań, a także stosowanie funkcji instruktażowej, inspirującej i motywacyjnej kontroli.

Kontrola z jednej strony zamyka działanie (kontrolę następcze), z drugiej ma stanowić pomoc i rozwiązania w dalszych, rozpoczynających się i trwających procesach, będąc nieodzownym elementem systemu zarządzania. Ciągła pomoc i ulepszanie działań odbywają się na zasadzie sprzężenia zwrotnego. Proces ten zakłada początkowe stworzenie planu kontroli i późniejsze przekształcenie go we wzorzec. Działania są oceniane i porównywane, co pozwala przygotować poprawki do przyszłych przedsięwzięć tego typu (Kałużny, 2016). Schemat sprzężenia zwrotnego jest przedstawiony na rysunku 1. Kontrola nie stanowi ostatniego etapu działania, lecz występuje w każdym etapie. Porównywanie efektów, poniesionych kosztów i efektywności pozwala stale poprawiać jakość przedsięwzięć, a zakończenie jednego z etapów stanowi punkt odniesienia dla kolejnych (Kałużny, 2016).

finansowa”. Co prawda standardy kontroli wewnętrznej proponowane przez COSO I i adaptowane przez INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli) są używane w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (załącznik „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”), ale nie dotyczą *stricte* kontroli wewnętrznej, mogą być jedynie interpretowane jako takie, gdyż z założenia standardy te dotyczą jednostek sektora finansów publicznych (Winiarska, 2009). Od 2012 r. istnieją polskie standardy instytucjonalnej kontroli, ale nie stanowią one prawa.

2. Raport COSO dla kontroli wewnętrznej

Odpowiadając na potrzeby jednostek, organizacja Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission opracowała w 1992 r. raport pt. *Internal Control – Integrated Framework*, który w języku polskim nosi nazwę *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa* (COSO I, 2008). Jego celem było spopularyzowanie możliwie jednolitych, zrozumiałych i prostych do stosowania wytycznych dotyczących kontroli wewnętrznej. Według wizji komitetu COSO I miało stać się wiarygodnym źródłem informacji na temat zasad poprawnie przeprowadzanej kontroli wewnętrznej i zasad zarządzania ryzykiem (COSO I, 2008).

Raport w pierwszej kolejności rozwiązywał problemy natury definicyjnej. Ujęto w nim szereg definicji, które opracowano na bazie dostępnych wówczas źródeł, tworząc w ten sposób uniwersalne fundamenty pod dalsze wytyczne. Różne rozumienie kontroli wewnętrznej stwarzało wcześniej problemy praktyczne, choć różnorodność ta jest przynajmniej częściowo pożądana. Źródłami różnic w definiowaniu rodzajów i celów kontroli były strony zainteresowane jej przeprowadzaniem, wśród których można wyróżnić: zarząd organizacji, audytorów wewnętrznych, audytorów zewnętrznych, inne podmioty zewnętrzne (COSO I, 2008).

Można zatem przyjąć, że w zależności od priorytetowego celu kontroli zmienia się jej definicja. Przykładowo kontrola wewnętrzna będzie terminem szerokim i elastycznym dla zarządu ze względu na oczekiwania z nią związane – zapewnienie jednostce realizacji założonych celów. Dla innych grup zainteresowanych, np. audytorów zewnętrznych, znaczenie i definicja ulegają niewielkim zmianom. Powstaje wówczas nowa, węższa definicja, kształtowana przez pryzmat obowiązków i celów audytora, tj. badania sprawozdawczości finansowej. W projekcie COSO I przeanalizowano zagadnienie zróżnicowania terminologii i jako punkt wyjścia w określeniu terminologii założono istnienie celów dla jednostki oraz działań pozwalających na dążenie do celu (COSO I, 2008).

W procesie tworzenia raportu COSO I istotną była metodyka przyjęta przez organizację. Opracowanie powstawało w siedmiu etapach, w których maksymalnie wykorzystywano dostępne pomoce i narzędzia, tak by raport był jak najbardziej kompletny. Przykładowo na etapie przeglądu literatury wzięto pod uwagę aż 1700 publikacji, przy czym finalnie użyto 700 z nich. Dalsze przygotowania merytoryczne polegały na konsultowaniu się z kadrą akademicką, specjalistami, audytorami i innymi grupami związanymi ze środowiskiem kontroli (COSO I, 2008). Po nich nastąpiły etapy praktyczne, które polegały na organizacji warsztatów, przeprowadzaniu dalszych konsultacji, wprowadzaniu poprawek i publicznym prezentowaniu aktualnego stanu prac.

W rezultacie powstał produkt finalny – raport składający się z 4 części (tomów):

- streszczenia dla kierownictwa,
- faktycznego raportu (struktury ramowej),
- sprawozdawczości zewnętrznej,
- narzędzi oceny.

W pierwszym tomie raportu streszczono istotę raportu i podano najważniejsze informacje. W zasadniczej części raportu, tzw. strukturze ramowej, wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej. Trzecia część raportu jest dokumentem dodatkowym, mającym pomóc w publikowaniu raportów o kontroli wewnętrznej dotyczącej sporządzania sprawozdań finansowych. W ostatniej części określono narzędzia, za pomocą których ocenia się system kontroli wewnętrznej. Dalej przytacza się kilka kluczowych założeń, na jakich opiera się koncepcja opracowana w raporcie.

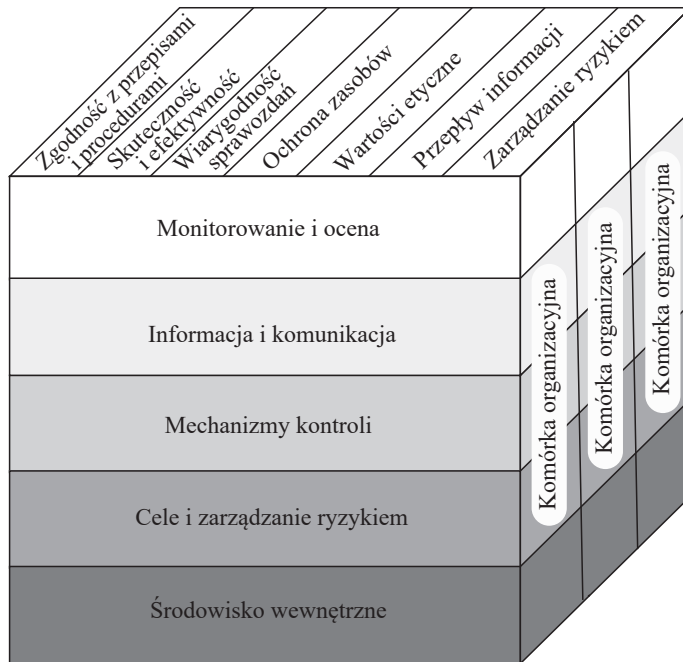
Pierwszym z nich jest rozumienie kontroli wewnętrznej jako procesu lub wielokrotności procesów. Przyjęto, że nie jest to zdarzenie ani operacja, tylko szeroki proces, będący integralną częścią funkcjonowania jednostki. Podkreślono również, że kontrola wewnętrzna powinna być postrzegana jako dobrowolna, jako element struktury jednostki, a nie nadbudowane, narzucone narzędzie (COSO I, 2008). Tak skonstruowany, prawidłowo funkcjonujący system kontroli wewnętrznej będzie przynosił efekty: ograniczenie kosztów, zwiększenie szybkości reakcji oraz poprawę jakości procesów.

Kolejnym założeniem raportu jest to, że częścią procesu kontroli są ludzie. To od nich zależy efektywność kontroli na różnych szczeblach organizacji: od kierownictwa, przez zarząd, do pozostałych pracowników. Jednocześnie należy mieć świadomość ludzkiej niedoskonałości, niewiedzy, niekompetencji, a nawet złych intencji. Dlatego też proces kontrolny powinien być dopasowany do ludzi tworzących organizację (COSO I, 2008).

W dalszej części teoretycznych rozważań przyjęto trzy obszary celów jednostki: operacje, sprawozdawczość finansowa i *compliance*³, a także wprowadzono

³ *Compliance* – według Joanny Przybylskiej – stanowi system rozwiązań przyjętych w organizacji, którego celem jest zapewnienie zgodności działalności tej organizacji z przepisami prawa, ale również dobrowolnie przyjętymi normami, wytycznymi, dobrymi praktykami. Szerzej na temat definicji tego pojęcia: (Mitchell, 2014).

pięć elementów kontroli wewnętrznej, które stanowią klucz do właściwej części raportu. Zostały one przedstawione na rysunku 2. Za ważną uważa się zależność między celami, komponentami kontroli wewnętrznej, czynnościami i jednostkami je wykonującymi – wszystkie te płaszczyzny przecinają się wzajemnie, tworząc sieć powiązanych elementów.



Rysunek 2. Komponenty systemu kontroli wewnętrznej

Źródło: (Kańduła i in., 2023).

Pierwszym z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, a zarazem podstawą struktury całego systemu, jest środowisko kontroli. Pojęcie to obejmuje czynnik ludzki – kompetencje i uczciwość pracowników, zasady etyczne, wartości, filozofię. Dotyczy także kompetencji zarządu, takich jak przydzielanie obowiązków, stosunek do pracowników i ogólny styl operacyjnego zarządzania. Jednym z głównych zadań kontroli wewnętrznej jest *compliance* – dbanie o zgodność z aktami prawnymi i pozostałymi normami. Środowisko kontroli nie może być jednak tylko „zgodne”, aby prawidłowo funkcjonować. Niektóre normy, takie jak wartości etyczne i uczciwość, nie są sformalizowane i stanowią raczej element kultury przedsiębiorstwa niż przedmiot aktów prawnych (COSO I, 2008). W tym zakresie szczególnie ważna jest rola wyższych szczebli organizacyjnych, od których zależy

proces kształtowania się zasad obowiązujących w jednostce. Stosowanie się do reguł i etyki we wszystkich aspektach działalności pozwala uniknąć negatywnych reperkusji i zapewnić długofalowe korzyści.

Warto dodać, że organizacja, jej klienci, partnerzy, dostawcy itp. mają różne oczekiwania i potrzeby. Wartości reprezentowane przez daną jednostkę muszą więc odpowiadać na zdywersyfikowane potrzeby i praktycznie nigdy nie jest możliwe wypracowanie idealnego modelu etycznego. Ponadto niektóre działania nastawione na ekonomiczny zysk, a także nieelastyczność w negocjacjach mogą działać na niekorzyść wizerunku jednostki i nie współgrać z jej etycznymi założeniami (COSO I, 2008).

Organizacja składa się z ludzi na różnych stanowiskach, jest zależna od każdego jej członka z osobna. Poszczególni pracownicy mogą mieć predyspozycje do działania na szkodę jednostki, jeśli zapewni im to w jakimś wymiarze korzyści. Może być to spowodowane zachętami i pokusami, jakie napotykać pracownicy. Nieumiejętne zarządzanie i kładzenie nacisku na efektywność w krótkim czasie mogą prowadzić do oszustw w zakresie sprawozdawczości finansowej. Jednocześnie kadra zarządzająca przyznając zbyt duże nagrody uzależnione od wyników lub ustalając minimalną i maksymalną kwotę premii zamiast jednej stawki, może się narażać na zarzut malwersacji motywowanej chęcią zysku (COSO I, 2008). Ograniczenie występowania takich czynników przekłada się na niższe ryzyko wystąpienia niepożądanych manipulacji i oszustw.

Kluczową rolę w tworzeniu środowiska kontroli odgrywa rada nadzorcza lub inny organ o podobnych zadaniach. Do obowiązków osób wysokiego szczebla organizacji należy sprawdzanie kompetencji pracowników i dopasowanie do nich wymagań, przydzielanie uprawnień i dywersyfikacja odpowiedzialności. Nie ma uniwersalnego sposobu prawidłowej kreacji środowiska kontroli wewnętrznej przez zarząd. Różnych działań będzie wymagać duże, formalnie zarządzane przedsiębiorstwo oraz małe, zarządzane w sposób nieformalny. W pierwszym przypadku potrzebna może być duża liczba aktów prawnych i formalnych norm, a także złożone schematy przenoszenia zadań i odpowiedzialności na podmioty niższych szczebli. W małym przedsiębiorstwie wystarczy może dobra komunikacja zarządu z resztą organizacji, wypracowanie odpowiedniej filozofii, stylu operacyjnego i przykładu (COSO I, 2008).

W raporcie COSO I proponuje się konkretne kryteria oceny środowiska kontrolnego. Jednak nie muszą one sprawdzić się w każdym przypadku i powinny służyć poznaniu elementów środowiska i ich ocenie. Lista kryteriów zawiera szereg pożądanych zjawisk i cech poszczególnych aspektów środowiska oraz pytania mające pomóc odbiorcy w ocenie.

Kolejnym elementem w procesie kontroli wewnętrznej jest ocena ryzyka. Według COSO dzieli się ona na dwa etapy – ustalenie celów i oszacowanie ryzyka. Ustalenie celów samo w sobie nie stanowi części procesu kontroli wewnętrznej, ale jest potrzebne do wyznaczenia ryzyka, które jest zależne od celów. W raporcie

przyjmuje się kategoryzację zawartą w definicji kontroli wewnętrznej, czyli podział na cele operacyjne, sprawozdawczości finansowej i zgodności z przepisami (COSO I, 2008). Jest to więc podział różny od przyjmowanego zazwyczaj w nauce zarządzania przedsiębiorstwem, gdzie wyróżnia się cele operacyjne, taktyczne i strategiczne (Maas, 2011).

Realizowanie celów operacyjnych ma prowadzić jednostkę do wypełnienia założonej misji poprzez działania ukierunkowane najczęściej na efektywność i wydajność. Cele sprawozdawczości finansowej sprowadzają się do zapewnienia wiarygodnej i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Kategoria odnosząca się do zgodności z przepisami zapewnia natomiast przestrzeganie konkretnych norm i aktów prawnych, tworzących potrzebę i obowiązek ich przestrzegania lub zrealizowania. Wymienione kategorie mogą się uzupełniać, tj. jeden cel może należeć do dwóch lub trzech kategorii. Niezbędne jest ich wzajemnie powiązanie, tak by tworzyły spójną całość na wielu poziomach i były zgodne z charakterem i strategią działalności (COSO I, 2008).

Ryzyko należy rozpatrywać na płaszczyznach identyfikacji i analizy ryzyka, gdzie oba te procesy są powtarzalne i integralne w ramach kontroli wewnętrznej. Ryzyko może zostać zidentyfikowane na płaszczyźnie czynników wewnętrznych i zewnętrznych, a więc takich, na które jednostka ma bezpośredni wpływ lub nie. Identyfikacja powinna wykraczać poza schematy, wskazywać nowe obszary ryzyka, a jednocześnie wykorzystywać informacje uzyskane już w poprzednich procesach. Raport nie podaje uniwersalnego sposobu na klasyfikację tego elementu, jednak przyjmuje znane powszechnie wyznaczniki: istotność i prawdopodobieństwo (COSO I, 2008).

Na podstawie analizy danego ryzyka określa się odpowiednie działania zarządzających – nie jest to element kontroli wewnętrznej, aczkolwiek stanowi jej uzupełnienie w procesie zarządzania. Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka zwiększa się w obliczu zmian otoczenia w różnych aspektach, dlatego też równoległe z identyfikacją i zarządzaniem ryzykiem jednostki powinny przeprowadzać podobny proces w odniesieniu do wszelkiego rodzaju zmian wewnętrznych i zewnętrznych.

Według raportu organizacja powinna zwrócić szczególną uwagę na nowe otoczenie i nowych pracowników. Kluczowym czynnikiem w szacowaniu ryzyka jest czas – im szybciej następuje rozpoznanie, tym większe pole manewru w planowaniu działań na przyszłość. W przypadku mniejszych przedsiębiorstw oszacowanie ryzyka przebiegać może w sposób mniej formalny i prostszy. Do efektywnego procesu często wystarczyć może dobra komunikacja między szczeblami organizacji i angażowanie się zarządu lub kierownika w kontakty wewnątrz i na zewnątrz spółki (COSO I, 2008).

Czynności kontrolne to trzeci element kontroli wewnętrznej (pod względem kolejności omawiania, gdyż postrzeganie tego procesu jako następujących po sobie działań jest mylne). Tak jak ryzyka, czynności kontrolne dotyczą jednego celu lub więcej. Raport COSO I wspomina jedynie o kategoryzacji czynności

kontrolnych, unikając ich wyraźnego podziału teoretycznego. Procedury kontrolne bazują na polityce kontrolnej – przekazywanych często ustnie wytycznych, jak często, w jakich sytuacjach i w jaki sposób powinna być przeprowadzana procedura kontroli.

Wraz z postępowaniem technologicznym w XX i XXI w. powstała także potrzeba kontroli systemów informatycznych w zakresie przetwarzania danych, oprogramowania i ochrony dostępu. Czynności kontrolne w tych sektorach pozwalają na optymalizację pracy poprzez wykorzystanie potencjału komputerów i adaptowanie ich do swoich potrzeb. Kontrola jest też częścią ochrony danych wrażliwych przed wyciekami podczas ataków hakerskich lub za sprawą nieautoryzowanego dostępu. Podobnie jak w poprzednich etapach czynności kontrolne zależą od specyfiki jednostki i różnią się nawet w przypadku takich samych celów i ryzyka. Duże jednostki z założenia będą miały więcej złożonych czynności kontrolnych, natomiast mniejszym mogą wystarczyć podobne w zakresie działania, ale na mniejszą skalę i znacznie mniej sformalizowane (COSO I, 2008).

Wszystkie elementy systemu kontroli są połączone poprzez informacje i komunikację. Prawidłowo przekazywane informacje pozwalają jednostce na efektywne realizowanie zadań we wszystkich trzech obszarach celów. Są one zbierane poprzez systemy informacyjne, które następnie przetwarzają informacje i je raportują. Obiektem pracy systemów informacyjnych jest wszystko, co może być przydatne dla realizacji celów, a pozyskiwanie danych może odbywać się na różne sposoby: w trybie rutynowym i ciągłym lub też w procesie odbiegającym od pasywnej normy w celu pozyskania konkretnych wiadomości.

Systemy informacyjne zrewolucjonizowały finanse, tworząc łatwe, rzetelne i szybkie źródło informacji. Operacje zostały zintegrowane z informacjami, co umożliwiło łatwiejsze i szybsze zarządzanie zasobami, np. poprzez stosowanie reguły *just in time*, która zakłada utrzymywanie niewielkich zapasów i automatyczne ich zamawianie w razie potrzeby, co obniża koszty (COSO I, 2008). By informacje były relewantne, powinny spełniać kilka kryteriów: być aktualne, na czas, dokładne, dostępne i odpowiednie (COSO I, 2008). Brak którejś cechy może sprawić, że dana informacja nie będzie przydatna lub zadziała na szkodę jednostki.

Równoległe do informacji przebiega sieć komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej. Komunikacja wewnętrzna to sposób porozumiewania się członków organizacji poprzez tworzone do tego kanały oficjalne i nieoficjalne w celu bieżącej wymiany informacji i wielostronnego uświadamiania. Komunikacja musi się odbywać między wszystkimi szczeblami jednostki. Pracownicy wysokiego szczebla, np. zarząd lub kierownicy, muszą przekazywać pracownikom niższych szczebli kompetencje, aktualne informacje, a także uświadamiać o istotności komunikacji obopólnej. Z kolei osoby zatrudnione na niższych stanowiskach powinny komunikować się w obszarze działań operacyjnych, zauważonych problemów oraz całokształtu spostrzeżeń i wiedzy i przekazywać te komunikaty wyżej. O kanały komunikacji powinien dbać zarząd, tworząc nieskrępowane i drożne środowisko, w którym

każdy pracownik wie o potrzebie komunikowania, a także jest świadomy, że nie spotka go za to kara.

Komunikacja zewnętrzna odnosi się natomiast do relacji i wymiany wiadomości z podmiotami zewnętrznymi. Są to kontakty z klientami i dostawcami, organami finansowymi i innymi stronami niezwiązanymi bezpośrednio z jednostką. Komunikacja w tych obszarach pozwala jasno odczytywać intencje po obu zainteresowanych stronach, alarmować o zmianach oraz ułatwia jednostce działanie i relacje zewnętrzne. Najczęstszym i najprostszym sposobem komunikacji jest droga ustna podczas zebrań, wizyt prywatnych, w trakcie pracy. Innymi środkami komunikacji mogą być ogłoszenia i wiadomości przesyłane drogą elektroniczną lub publikacje, np. informatory, procedury, podręczniki (Trębecki, 2012). W organizacjach mniejszych komunikacja może być łatwiejsza z powodu prostszej struktury i bardziej bezpośredniego kontaktu, natomiast jej rola nadal pozostaje tak samo ważna. Kryteria oceny funkcjonowania systemów informacji i komunikacji powinny zawierać przede wszystkim stwierdzenia dotyczące efektywności, otwartości, rozwoju i szybkości działania.

Ostatnim z elementów systemu kontroli wewnętrznej jest monitoring. Prawidłowo skonstruowany system monitoringu działa w sposób ciągły. Monitoring wieńczy pięcioelementową strukturę poprzez ewaluowanie i proponowanie możliwych działań w całym systemie kontroli.

Rozróżnia się dwie formy monitoringu: bieżący i osobne oceny, przy czym jeśli system kontroli jest stabilny i jest w stanie kontrolować sam siebie, to potrzeba tworzenia osobnych ocen, czyli ponadprogramowy monitoring, będzie mała. Bieżące działania monitoringu przejawiają się na każdej istotnej płaszczyźnie działania organizacji. Może być to porównywanie danych z fizycznym stanem rzeczy, przegląd regulaminów lub obserwacja przebiegu transakcji. Osobne oceny stosowane są w zależności od istotności ryzyka w danej kontroli – im jest większe, tym częściej przeprowadza się ocenę. Monitoring jest realizowany w dużej mierze przez samych członków organizacji w formie samokontroli na poszczególnych stanowiskach. Może też zostać zlecony pracownikom niższego szczebla w określonym zakresie. Oceny może dokonać także audytor wewnętrzny – leży to w zakresie jego obowiązków lub zostaje on do tego wyznaczony. Kierownictwo może również podjąć współpracę z audytorem zewnętrznym.

Raport COSO I nie podaje żadnych konkretnych metod monitoringu, gdyż narzędzia do tego służące są bardzo zróżnicowane. Wymieniona jest jedynie metoda benchmarkingu, czyli porównania monitorowanego systemu do innych podobnych systemów, jednak wiąże się to z koniecznością wzięcia pod uwagę wszystkich różnic między porównywanymi jednostkami – często trudno jest wykonać to zadanie rzetelnie. Informacje o wszelkich aspektach wymagających zainteresowania, a wynikających z procesu monitoringu, powinno się raportować osobie, której funkcja pozwala na podjęcie odpowiednich działań, a także osobie na wyższym szczeblu. W mniejszych przedsiębiorstwach proces monitoringu

może być mniej sformalizowany i w dużej mierze może zachodzić naturalnie (COSO I, 2008).

Wszystkie pięć elementów kontroli wewnętrznej według COSO I współpracują ze sobą. Wiele procesów zachodzi cały czas, powtarzalnie budując system, a jednocześnie zależąc od pozostałych jego części. Czynności kontrolne wspomagają szacowanie ryzyka, informacje i komunikacja sprzęgają wszystkie elementy, monitoring ma zapewniać stałe funkcjonowanie kontroli itd. Raport COSO I w prosty sposób pokazuje nie tyle gotowy do implementacji szkielet modelu, ile elastyczne i szerokie ramy wraz z wytycznymi oraz przykładami, które mają pomóc w zrozumieniu istoty kontroli wewnętrznej i jej prawidłowego konstruowania.

3. Alternatywne definicje kontroli wewnętrznej

COSO I było pierwszym raportem, który zawierał elastyczne i łatwo dostępne ramy kontroli, natomiast nie był jedynym takim modelem. Chociaż można uznać go za prekursorski w rozumieniu uniwersalnych ram kontroli wewnętrznej, to prace nad podobnymi projektami podjęto również w Kanadzie. W 1994 r. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) opublikował raport znany powszechnie jako CoCo – *Guidance on control* (CICA, 1995). Raport ten, a także inne standardy tworzone od 1992 r. po dzień dzisiejszy, w dużym stopniu czerpie z COSO I jako punktu wyjścia, natomiast znacznie się od niego różni.

CoCo nie definiuje kontroli wewnętrznej, zamiast tego wyjaśnia termin szerszy – kontrolę. Według CoCo kontrola to te elementy w organizacji (zasoby, systemy, procesy, kultura, struktura i zadania), które wspomagają pracowników w osiąganiu celów organizacji (CICA, 1995). Raport CoCo jest silnie powiązany z COSO I. Wyróżnia się jednak aspekty, które nie zostały w ogóle poruszone w amerykańskim raporcie.

Model CoCo, w przeciwieństwie do COSO I, zakłada, że identyfikacja i ocena ryzyka są narzędziem służącym do szukania i wykorzystywania zarówno zagrożeń, jak i szans dla realizacji celów jednostki. Wyróżniona jest funkcja kontroli, która umożliwi realizację celów i poprawę działalności jednostki. Można więc stwierdzić, że CICA w swoim raporcie podkreśliła bardziej operacyjny charakter pozytywnych skutków tego elementu kontroli, podczas gdy COSO I opisuje zarządzanie ryzykiem głównie jako mechanizm defensywno-kontrolny, mający na celu zabezpieczenie ogółu działalności.

Kolejnym założeniem dotyczącym funkcji kontroli jest poprawienie „obrony” jednostki. Oszacowanie ryzyka powinno wzmacniać możliwości adaptacyjne jednostki, a także przygotować ją na radzenie sobie z zagrożeniami niestandardowymi i niespodziewanymi.

Przed omówieniem trzeciej różnicy warto krótko scharakteryzować układ raportu CoCo. Jest on podzielony na cztery sekcje główne oznaczone literami A–D, które są porównywalne do pięciu elementów wyodrębnionych przez COSO. Zatytułowane są odpowiednio: „cel”, „zaangażowanie”, „możliwości” oraz „monitorowanie i nauka”. Każda sekcja została podzielona na 4–6 wytycznych zawierających zalecenia i nakazy. Na przykład A5 to zalecenie ustalania mierzalnych celów i wskaźników. Formuła ta może wydawać się bardziej uporządkowana dzięki dwupoziomowemu wylistowaniu i jasnym wyznacznikom.

W odniesieniu do tego układu powrócić można do trzeciej różnicy między raportami. CICA w swoim opracowaniu ukazała dokładnie, do których elementów COSO I można przyporządkować ponumerowane kanadyjskie zalecenia. Wszystkie elementy niższego stopnia (jest ich 20) w raporcie CoCo da się umieścić w kategoriach amerykańskiego pierwowzoru. Na trzecią różnicę składają się natomiast dwa zalecenia, które – mimo że pasują do koncepcji – nie zostały w istotnej mierze zawarte w COSO I. Są to elementy B4 (wzajemne zaufanie) oraz D3 (okresowe kwestionowanie założeń). Pierwszy z nich podkreśla znaczenie atmosfery zaufania w efektywnym przepływie informacji, natomiast drugi zaleca regularne weryfikowanie założeń poczynionych odnośnie do jednostki na rzecz procesu kontroli, zakładając ich potencjalną zmienność (CICA, 1995).

Niektórych aspektów kanadyjskiego raportu nie powinno się traktować jako różnice, gdyż nie tyle różnią się od pierwowzoru, ile go nadbudowują, wprowadzając nowe stwierdzenie, refleksję lub założenie. Przykładowo CoCo formułuje zależność, według której kontrola jest efektywna do momentu, gdy ryzyko niewypełnienia celu staje się nieakceptowalne. Takie konkretyzowanie efektywności oraz innych wyznaczników w połączeniu z krótszą i bardziej przejrzystą formą może stanowić istotną zaletę przy dokonywaniu wyboru ram kontroli wewnętrznej. Jednocześnie bardzo podobny trzon raportu, opracowany na podstawie COSO I, zapewnia, że standardy te nie różnią się w znacznym stopniu, a efekty ich stosowania powinny być podobne. CoCo można zatem uznać za bliźniaczy raport, podobnie prezentujący kontrolę wewnętrzną, jednak w odmiennej i być może bardziej przystępnej formie.

Standardy kontroli wewnętrznej tworzono nie tylko w Ameryce Północnej. W 1999 r. w Wielkiej Brytanii Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) opublikował opracowanie *Internal control: Guidance for directors on the Combined Code*, szerzej znane jako *Turnbull report*, które zostało uaktualnione w 2005 r. (ICAEW, 2005). Raport Turnbulla był najpóźniejszym opracowaniem w latach 90. XX w. na temat zasad ładu korporacyjnego, lecz jako pierwszy dotyczył kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem *sensu stricto* i wskazywał kierownictwu jednostek, w jaki sposób spełnić wymagania angielskiego *Combined Code*⁴ (Brennan, 2000). Ten z kolei był, jak nazwa wskazuje,

⁴ Obecnie *UK Corporate Governance Code*.

Tabela 1. Brytyjskie publikacje dotyczące kontroli wewnętrznej w latach 90. XX wieku

| Wyszczególnienie | Nazwa publikacji | | | | |
|-----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|----------------------|----------------------|--|
| | <i>Cadbury report</i> | <i>Rutterman guidance</i> | <i>Hampel report</i> | <i>Combined Code</i> | <i>Turnbull report</i> |
| Główny przedmiot publikacji | wewnętrzna kontrola finansowa | wewnętrzna kontrola finansowa | kontrola wewnętrzna | ład korporacyjny | kontrola wewnętrzna i zarządzanie ryzykiem |
| Rok wydania | 1992 | 1994 | 1998 (styczeń) | 1998 (lipiec) | 1999 |

Źródło: na podstawie (Brennan, 2000; Page i Spira, 2004).

połączonym kodeksem wszystkich wypracowanych wcześniej wytycznych, np. zawartych w *Cadbury report* z 1992 r. czy w raportach Ruttemana i Hampela (Brennan, 2000).

Chronologia brytyjskich publikacji oraz przedmiot ich badań zostały przedstawione w tabeli 1. *Combined Code* powstał w 1998 r. i zawierał 17 reguł (z czego 14 dotyczyło spółek, a 3 instytucjonalnych akcjonariuszy) dotyczących ładu korporacyjnego, a także skutecznego systemu kontroli wewnętrznej – punkt 2 w sekcji D (Brennan, 2000). Punkt ten oraz uzupełniające go trzy przepisy, które regulowały sposób sprawozdawczości raportów o kontroli wewnętrznej, stanowiły podstawę do opracowania raportu Turnbulla, mającego pomóc kierownictwu organizacji stosować się do odpowiednich wymagań (Brennan, 2000).

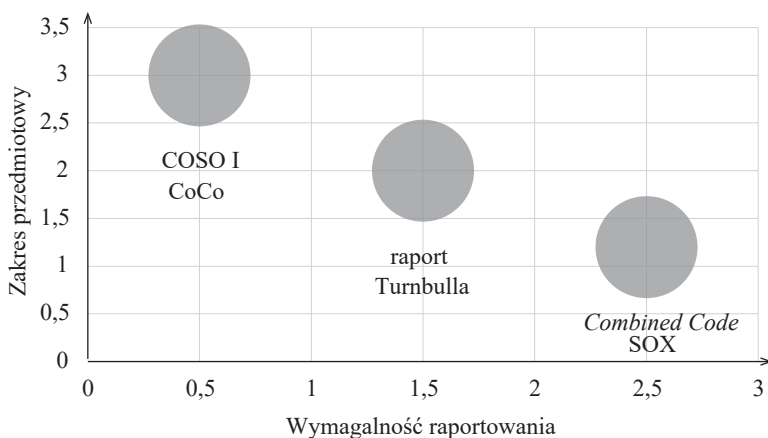
Raport Turnbulla, podobnie jak CoCo, pokrywa się w dużym stopniu z założeniami COSO I, jednakże nie odwołuje się do niego w sposób tak bezpośredni jak raport kanadyjski. Proces kontroli wewnętrznej podzielono na cztery elementy: środowisko kontroli; identyfikowanie celów, priorytetów i ryzyka; czynności kontrolne; monitoring i działania korekcyjne (ICAEW, 2005). Dwa z nich są więc identyczne jak w COSO I (środowisko i czynności kontrolne), a dwa podobne (identyfikowanie ryzyka i monitoring). Jednocześnie brakuje tu uwzględnienia informacji i komunikacji, co stanowi znaczącą różnicę między publikacjami.

Ukazanie się raportu Turnbulla przyniosło częściowy sukces w Wielkiej Brytanii. Wiele przedsiębiorstw stosowało już narzędzia zarządzania ryzykiem i w małym stopniu odczuło pozytywne efekty wykorzystania opracowanych wytycznych. Jednak dzięki publikacji bardziej zrozumiała stała się istota kontroli i audytu wewnętrznego, a małe jednostki zaczęły na większą skalę spełniać wymogi kontroli wewnętrznej (Page i Spira, 2004).

Do pozytywnych stwierdzeń doszła powołana w 2004 r. komisja oceniająca oddziaływanie raportu Turnbulla i postanowiła pozostawić go w podobnej formie, określonej jako elastyczna i zorientowana na wytyczne. Po około roku badań wydano nową, zaktualizowaną wersję z niewielkimi zmianami, przy czym zaznaczono wyraźnie, że proces kontroli nie jest zdarzeniem jednorazowym i należy go

nieustannie udoskonalać, niezależnie od częstotliwości wydawania pomocniczych raportów (Financial Reporting Council, 2005).

Raport Turnbulla różni się od swoich odpowiedników z Ameryki Północnej pod względem wymagalności raportowania. COSO I i CoCo pełnią funkcję przewodników i wytycznych, bez odwoływania się do specyfiki podmiotów i konkretnych aktów prawnych⁵, w których określono obowiązek publikowania sprawozdań w określonych przypadkach. Raport Turnbulla natomiast nie ogranicza się do zaleceń, tylko powołuje się na konkretne wymagania z *Combined Code*, a także na przepisy brytyjskiego Urzędu ds. Notowań na Giełdzie (United Kingdom Listing Authority). Zależność ta została ukazana na rysunku 3 za pomocą skali punktowej 1–3.



Rysunek 3. Wymagalność sprawozdawczości a zakres przedmiotowy raportów i wytycznych (w punktach od 1 do 3)

Źródło: na podstawie (Page i Spira, 2004).

Oprócz ogólnych wytycznych dotyczących kontroli wewnętrznej istnieją także raporty związane ze specjalistycznymi dziedzinami, które wymagają innego podejścia ze względu na ich specyfikę. Jednym z takich raportów jest *Control objectives for information and related technology* (COBIT), opracowany przez

⁵ Przykładami takich aktów prawnych są amerykańska ustawa Sarbanaesa-Oxleya (zwana SOX) z 2002 r. (Deloitte, b.d.) oraz chińska – tzw. China-SOX lub C-SOX z 2009 r. (Nowe przepisy dotyczące kontroli przedsiębiorstw, b.d.), w których zawarto standardy kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach notowanych na giełdzie. Określono w nich obowiązek dokonywania kontroli wewnętrznej w podmiocie, jej monitorowania i publikowania raportów pokontrolnych.

ISACA⁶ (Information Systems Audit and Control Association) w 1996 r. (De Haes i in., 2020). Od 1998 r. kolejne wersje COBIT opracowywane są we współpracy z IT Governance Institute (ITGI), który został założony ze względu na coraz większe znaczenie sektora IT w funkcjonowaniu przedsiębiorstw.

W ciągu 21 lat (1996–2017) pojawiło się aż pięć wersji raportu, co wyróżnia ten zbiór wskazówek na tle poprzednio omówionych standardów (De Haes i in., 2020). Było to spowodowane dynamicznym rozwojem branży informatycznej i zmieniających się potrzeb, głównie w zakresie ryzyka, ponieważ o ile schematy funkcjonowania jednostek na płaszczyźnie celów operacyjnych można byłoby powielić z wersji wcześniejszych, o tyle stosowne reakcje i mechanizmy zapobiegania muszą być aktualizowane regularnie, wraz z pojawiającymi się nowymi zagrożeniami (De Haes i in., 2020). W 2018 r. ukazała się ostatnia (jak dotąd) aktualizacja raportu pod nazwą COBIT 2019 (Altkom Akademia, 2019).

Według IT Governance Institute raport miał być ściśle związany z operacyjnymi celami jednostki i jej przedsiębiorczym charakterem, a jednocześnie w jak największym stopniu skupiać się na IT. W raporcie podkreśla się również, że COSO I jest przede wszystkim opracowaniem zarządczym, które stanowi merytoryczne podstawy kontroli w organizacji, ale nie zawiera perspektywy informatycznej, która w tym przypadku jest bardzo ważna (Campbell, 2003).

W aspekcie dzielenia procesu kontroli na poszczególne elementy COBIT nie utrzymuje stałości w swoich kolejnych wydaniach. W większości wersji wyróżnia się cztery elementy główne: planowanie i organizowanie, nabycie i implementacja, dostawa i usługa, monitorowanie i ewaluacja. W raporcie określa się je zbiorowo jako środowisko kontroli, a więc zakresy, w których się ją przeprowadza, i zarazem jej etapy. Sposób ujęcia kontroli wewnętrznej w COBIT różni się więc od zawartego w COSO I (Briciu i in., 2014). Obok środowiska kontroli wyróżnia się także proces kontroli oraz czynności kontrolne. Dla zobrazowania dynamiki zmian można zauważyć, jak niestałe są zalecenia najniższego poziomu (poszczególnych punktów – poleceń) – w okresie od 1996 do 2000 r., a więc po dwóch aktualizacjach, ich liczba zmniejszyła się z 318 do 210 (Briciu i in., 2014; Campbell, 2003). COBIT rozszerza niektóre aspekty COSO I, wyszczególnia np. więcej kategorii celów. Wszystkie cele operacyjne są zaczerpnięte z raportu amerykańskiego, natomiast omówiono także dwie inne kategorie: cele jakościowe (jakość, koszt, dostarczenie) i cele bezpieczeństwa (poufność, dostępność, uczciwość). Część z nich pojawia się w COSO I, jednak nie jest jasno oddzielona (Briciu i in., 2014).

⁶ ISACA jest międzynarodowym stowarzyszeniem osób zajmujących się zawodowo problematyką audytu, kontroli, bezpieczeństwa oraz innymi aspektami zarządzania systemami informatycznymi. W Polsce działają dwa oddziały tej organizacji (w Warszawie i Katowicach). W 2023 r. Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu rozpoczął współpracę z ISACA Warszawa. Organizacja wspiera studentów w uzyskaniu kilku certyfikacji, oferując im dostęp do programów, zasobów, inicjatyw i wiedzy specjalistycznej.

COSO I wywarło wyraźny wpływ na inne standardy kontroli wewnętrznej. Inspirowało do pracy w sektorze kontroli i sprawozdawczości oraz stanowiło punkt wyjścia do opracowania innej wersji opracowania. Pod wieloma względami raporty różnią się znacznie, np. w zakresie docelowego podmiotu (COBIT – dla przedsiębiorstw branży informatycznej, raport Turnbulla – pierwotnie dla spółek giełdowych), zagadnień przedmiotowych oraz aktów prawnych, z jakimi są związane (COSO I – SOX, CoCo – C-SOX, raport Turnbulla – *Combined Code*) (Babuška, 2013; Campbell, 2003). Nie ulega jednak wątpliwości, że opracowania nie reprezentują opozycyjnych wobec siebie stanowisk, tylko są komplementarne – ukazują jedno podejście do kontroli w różnych wydaniach.

4. Stosowanie raportu COSO I

Opracowane w latach 90. XX w. standardy i pojęcie kontroli wewnętrznej znajdują swoje odbicie w dzisiejszych regulacjach rządowych i pozarządowych. Ogólne standardy kontroli wewnętrznej nie wymagają tak częstej aktualizacji jak ich odpowiedniki dotyczące specjalistycznych sektorów działalności, np. dziedziny informatycznej. COSO I zaktualizowano tylko raz – po 15 latach (w 2013 r.), przy czym nowsza wersja funkcjonuje już (w wersji angielskiej) prawie 8 lat. Wersja ta powoływana jest jako ICIF-2013 lub Framework (KPMG, 2016). Amerykański raport dzięki swojemu uniwersalnemu charakterowi został zaadaptowany nie tylko przez przedsiębiorstwa i jednostki jako indywidualny wybór ram kontroli, ale stał się także filarem międzynarodowych, oficjalnych zaleceń (De Haes i in., 2020).

W 1953 r. założono INTOSAI, która zrzeszała początkowo 34 organy kontrolne z różnych państw (INTOSAI, 2013). Charakter tej organizacji dotyczy kilku sfer – dyplomatycznej, ekonomicznej i sprawczej, z której w sposób widoczny się rezygnuje. INTOSAI stworzyło własne wytyczne i standardy dla krajów członkowskich, jednak na 17. zjeździe INCOSAI (International Congress of Supreme Audit Institutions – Międzynarodowy Kongres Najwyższych Organów Kontroli) w 2001 r. podjęto decyzję o przyjęciu COSO I jako fundamentu w obszarze kontroli wewnętrznej (NIK, b.d.). Standardy te zastąpiły wcześniejszą rezolucję z roku 1992, która zakładała konieczność ewoluowania. Powodami zaimplementowania COSO I były aspekty wzbogacające kontrolę wewnętrzną o kwestie związane z etyką oraz czynnikiem ludzkim, co pozwoliło na przyjęcie nowego, humanistycznego spojrzenia na proces kontroli (NIK, b.d.).

Najwyższa Izba Kontroli, która jest członkiem INTOSAI jako jedna z SAI, (czyli *supreme audit institution* – najwyższy organ kontroli), przyjmuje wypracowane przez organizację wytyczne dotyczące kontroli wewnętrznej sektora publicznego.

Ostatni, najbardziej aktualny i zintegrowany z wcześniejszymi normami raport INTOSAI został zatwierdzony w roku 2004 w Budapeszcie pod nazwą INTOSAI 9100 (NIK, b.d.). Został opracowany przede wszystkim na podstawie COSO I, z którego zaczerpnięto definicję kontroli wewnętrznej, podział procesu na elementy, a także większość zaleceń. W odróżnieniu do alternatywnych raportów, w tym przypadku nastąpiła całkowita adaptacja COSO I, z uzupełnieniem o wcześniej wypracowane normy i niektóre aspekty, których COSO I nie obejmuje.

Jedynym raportem o kontroli wewnętrznej w języku polskim jest COSO I. Został przetłumaczony na język polski w 2008 r. i jest także dostępny w publikacji INTOSAI 9100, którą przetłumaczył i opracował NIK (b.d.). Podmioty sektora publicznego w Polsce ze względu na wyłączne spopularyzowanie tego jednego raportu i częściowe włączenie go do sfery publiczno-prawnej poprzez wytyczne NIK zmuszone są korzystać ze standardów COSO. Kraje członkowskie INTOSAI niemające własnych raportów dotyczących kontroli wewnętrznej (wyjątkami są np. Hong Kong i RPA; zob. Campbell, 2003) podobnie jak Polska mają łatwy dostęp do standardu COSO.

Ramy COSO przyjęła także Unia Europejska. W odróżnieniu od INTOSAI organizacja ta w swoich zaleceniach wykorzystwała zaktualizowany model COSO I z 2013 r. przy opracowaniu raportu *Internal Control Framework of the European Commission*. Najbardziej aktualna jego wersja pt. *Revision of the Internal Control Framework* została zatwierdzona w 2017 r. (European Commission, 2017), po zaktualizowaniu wcześniejszych standardów kontroli wewnętrznej do najnowszej wersji COSO I z 2013 r. Jest to jednocześnie najbardziej dostępne źródło zawierające wymienione standardy. Unia opracowała też 16-punktowe wymagania kontroli wewnętrznej, dotyczące przede wszystkim dyrekcji generalnych Unii Europejskiej i innych jej organów.

W raporcie COSO I została wyjaśniona większość istotnych spraw związanych z kontrolą wewnętrzną. Raport ma przystępną dla odbiorców formę, oprócz części teoretycznej zawiera formularze do wypełnienia, pytania nakierowujące i wiele innych przydatnych narzędzi. Dzięki temu korzystanie z COSO I jest bardzo intuicyjne. Sekcja przeznaczona na samoocenę kontroli wewnętrznej liczy aż 151 stron i jest bardzo szczegółowa.

Podsumowanie

COSO to z pewnością najbardziej spopularyzowane standardy kontroli wewnętrznej na świecie. Śmiało można stwierdzić, że raport spełnił swoje zadanie, prezentując elastyczne, uniwersalne ramy w przystępnej formie. Obecnie są one implementowane w jednostkach prywatnych, publicznych, a także na poziomach państwowych i międzynarodowych. COSO – w przeciwieństwie do innych standardów – jest

łatwo dostępne, dzięki czemu nawet najmniejsze organizacje mogą wdrażać procedury na jego podstawie. Amerykański raport można nazwać prekursorem współczesnego podejścia do kontroli wewnętrznej. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission włączyła do pojęcia kontroli elementy humanistyczne i opracowała raport, którego forma przywodzi na myśl poradnik lub podręcznik. Ramy stały się punktem wyjścia do opracowywania wytycznych kontroli wewnętrznej na świecie.

Bibliografia

- Altkom Akademia (2019, 13 czerwca). *COBIT 2019 – najnowsza wersja sprawdzonego standardu nadzoru i zarządzania IT*. <https://www.altkomakademia.pl/baza-wiedzy/blog/cobit-2019-najnowsza-wersja-sprawdzonego-standardu-nadzoru-i-zarzadzania-it/>
- Babuška, E. (2013). Model kanadyjski i modele brytyjskie kontroli wewnętrznej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie / Cracow Review of Economics and Management*, 901, 5–17. <https://zeszyty-naukowe.uek.krakow.pl/article/view/836/658>
- Brennan, N. (2000). Turnbull puts risk management to the top of corporate agendas. *Irish Business Law*, 3(3), 57–61. https://www.researchgate.net/publication/264382698_Turnbull_puts_Risk_Management_to_the_Top_of_Corporate_Agendas
- Briciu, S., Dănescu, A., Dănescu, T. i Prozan, A. (2014). A comparative study of well-established internal control models. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1015–1020. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00662-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00662-5)
- Campbell, P. L. (2003). *An introduction to information control models*. Sandia National Laboratories.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). (1995). *Guidance on control*. https://openlibrary.org/books/OL19909963M/Guidance_on_control
- COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Internal Control). (2023). *Achieving effective internal control over sustainability reporting (ICSR): Building trust and confidence through the COSO Internal Control – Integrated Framework*. https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_0b33989b84454d1682399ab-5c71e49cb.pdf
- COSO I. (2008). *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*. Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej.
- De Haes, S., Van Grembergen, W., Joshi, A. i Huygh, T. (2020). Enterprise governance of IT, alignment, and value. In: S. De Haes, W. Van Grembergen, A. Joshi, T. Huygh, *Enterprise governance of information technology. Management for professionals* (1–13). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-030-25918-1_1
- Deloitte. (b.d.) *Czym jest SOX?* Pobrane 25 lutego 2023 z <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/technology/articles/czym-jest-SOX.html>
- European Commission. (2017). *Revision of the Internal Control Framework*, C(2017) 2373 final. https://commission.europa.eu/system/files/2018-10/revision-internal-control-framework-c-2017-2373_2017_en.pdf

- Financial Reporting Council. (2005). *Internal control. Revised guidance for directors on the Combined Code*. https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FRC_Revised_Guidance_for_Directors_on_Combined_Code_051027102005121030.pdf
- ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales). (2005). *Internal control. Revised guidance for directors on the Combined Code*. <https://www.frc.org.uk/getattachment/fe1ba51a-578d-4467-a00c-f287825aced9/Revised-Turnbull-Guidance-October-2005.pdf>
- INTOSAI. (2013). *60 years INTOSAI – 50 years general secretariat*. <https://www.eurosai.org/en/databases/products/60-Years-INTOSAI-50-Years-General-Secretariat.-Transparency-Accountability-Good-Governance/>
- Kałużny, S. (2016). *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kańduła, S., Przybylska, J. i Chodakowska, A. (2023). *Transformacja cyfrowa samorządu gminnego w Polsce*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84).
- KPMG (2016). *COSO Internal Control – Integrated Framework (2013)*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf>
- Kufel, T. (2009). Ryzyko i jego analiza na potrzeby audytu wewnętrznego. W: T. Kiziu-kiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych* (wyd. 2 zm., s. 67–98). Difin.
- Maas, P. (2011). *Wiedza praktyczna. Zarządzanie poprzez cele*. Verlag Dashöfer.
- Mitchell, R. B. (2014). Compliance theory: An overview. W: J. Cameron, J. Werksman i P. Roderick (red.), *Improving compliance with international environmental law* (2 wyd., s. 3–28). Routledge.
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli). (b.d.). *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym. INTOSAI GOV 9100*. Pobrane 26 października 2023 z <https://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf>
- Nowe przepisy dotyczące kontroli przedsiębiorstw (b.d.). Pobrane 30 października 2023 z <https://antykorupcja.gov.pl/ak/aktualnosci/4975,Nowe-przepisy-dotyczace-kontroli-przedsiębiorstw.html>
- Page, M. i Spira, L. (2004). *The Turnbull report, internal control and risk management: The developing role of internal audit*. The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Sawicki, K. (2009). Audyt systemu kontroli wewnętrznej. W: T. Kiziu-kiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych* (wyd. 2 zm., s. 275–294). Difin.
- Skoczyła-Tworek, A. (2013). Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej organizacji na podstawie modelu COSO III. *Studia Ekonomiczne*, 174, 371–382.
- Trębecki, J. (2012). Klasyfikacja narzędzi komunikowania wewnętrznego – nowe propozycje. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu*, 249, 40–48.
- Winiarska, K. (2009). Uwagi w sprawie systemu kontroli wewnętrznej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, 16, 283–297.
- Winiarska, K. (2010). Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej. W: K. Winiarska (red.), *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych* (s. 9–33). Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.