

MONITOROWANIE SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ ORGANIZACJI NA PODSTAWIE MODELU COSO III

Wprowadzenie

W zapewnieniu rozwoju przedsiębiorstwa w warunkach niestabilnego, złożonego oraz niepewnego otoczenia niezbędne jest koncentrowanie się na ciągłym usprawnianiu jego funkcjonowania. Stąd istotne znaczenie ma przyjęty w jednostce system organizacji i zarządzania nią. System ten obejmuje otoczenie, w jakim przedsiębiorstwo działa, ustalanie celów oraz planowanie działalności organizacji, zarządzanie ryzykiem, kontrolę i monitorowanie. Ten ostatni element sprawnego systemu zarządzania organizacją jest istotnym procesem warunkującym ciągłość efektywnego funkcjonowania każdego przedsiębiorstwa.

Monitorowanie polega na wdrożeniu w organizacji odpowiednich procedur, które pozwolą na bieżące i okresowe kontrolowanie przyjętego systemu zarządzania jednostką. W jego wyniku kierujący instytucjami otrzymują informację, czy ustalone przez nich zasady działania są przestrzegane, funkcjonują właściwie, są aktualne oraz stanowią skuteczną ochronę przed zagrożeniami.

Celem artykułu jest zaprezentowanie monitorowania jako funkcji zarządzania, jego roli i zadań w jednostce. W opracowaniu przedstawiono elementy, jakie stanowią o skutecznym i efektywnym monitorowaniu organizacji, odpowiedzialność w tym zakresie oraz opisano przebieg procesu monitorowania. W publikacji wykorzystano wytyczne instytucji The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission¹ (COSO), które są implementowane w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym i innych instytucjach prywatnych oraz publicz-

¹ Nazwa Committee of Organization Sponsoring the Treadway Commission pochodzi od nazwiska założyciela organizacji Jamesa C. Treadwaya.

nych. Do tej pory działalność wskazanych organizacji opierała się na modelach COSO I² i COSO II³, COSO III⁴ jest innowacyjnym narzędziem, które pojawiło się stosunkowo niedawno, a jego założeniem jest monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Stąd w treści opracowania zaprezentowano cele i założenie monitorowania jako jednej z funkcji zarządzania, opierając się na modelu COSO III, a także wskazano jego zastosowanie.

1. System kontroli wewnętrznej w organizacji, jego rola i zadania

System kontroli wewnętrznej kształtuje się w każdej organizacji od momentu jej powstania, jest nieodłącznym elementem działalności każdej jednostki, stanowiącym nieodzowne ogniwo procesu zarządzania instytucją. System ten wiąże się z realizacją odpowiednich czynności przez zarządzającego jednostką, dzięki którym organizacja osiąga swoje cele. Działania te powinny przebiegać w sposób terminowy, zgodnie z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, a tym samym przyczyniać się do uzyskiwania możliwie największych korzyści przy jednoczesnym efektywnym wykorzystaniu nakładów⁵. System kontroli wewnętrznej stanowi system zarządzania instytucją, na który składają się m.in. przyjęta struktura organizacyjna jednostki, podział zadań i obowiązków, procedury, instrukcje, wytyczne, na podstawie których przedsiębiorstwo działa oraz kontrola ich realizacji pod względem prawidłowości i efektywności. Zadaniem tego systemu jest realizacja celów organizacji oraz zapewnienie jej bieżącego oraz skutecznego funkcjonowania.

Skuteczność działania systemu kontroli zależy od sposobu jego organizacji, która wpływa na jakość oraz siłę jego działania. Za funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej w instytucji odpowiedzialna jest osoba nią zarządzająca. Do jej zadań należy stworzenie takiego układu elementów w systemie, wewnętrznie skoordynowanego i tworzącego logiczną całość, który zapewni właściwe oraz wydajne działanie jednostki. O sprawności funkcjonowania systemu kontroli decyduje

² Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa (*Internal Control – Integrated Framework*), zwana też modelem COSO I.

³ Zarządzanie Ryzykiem Korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), w skrócie zwanym „ERM” bądź modelem COSO II.

⁴ Przewodnik – jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej (*Internal Control – Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems*), zwany COSO III.

⁵ A. Skoczylas, W.A. Nowak: *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Wydział Zarządzania, UŁ, Łódź 2011, s. 155-184.

osiąganie celów przez organizację w sposób efektywny i skuteczny oraz szybkość reagowania na pojawiające się zagrożenia.

W opracowywaniu i wdrażaniu systemów kontroli wewnętrznej wspierają organizacje międzynarodowe instytucje, które dostarczają wskazówek oraz modeli do prawidłowego konstruowania i funkcjonowania tych systemów.

2. Wytyczne w ramach systemu kontroli wewnętrznej

Na świecie powstało wiele organizacji podejmujących prace badawcze i koncepcyjne nad problematyką kontroli wewnętrznej. Wśród najpopularniejszych instytucji zajmujących się tą tematyką można wymienić w szczególności:

- Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO) – USA,
- organizacje kontroli państwowej krajów europejskich zrzeszone w Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI).

W definiowaniu kontroli wewnętrznej i zasad jej funkcjonowania duży wkład wniósł i nadal wnosi Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO). Jest to amerykańska organizacja sektora prywatnego, której celem jest udoskonalanie jakości sprawozdawczości finansowej instytucji, poprzez etykę biznesu, efektywne kontrole oraz ład organizacyjny.

W 1994 r. Komitet COSO, aby pomóc jednostkom w ocenie i usprawnianiu systemów kontroli wewnętrznej, opublikował opracowanie pt. „Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa” (*Internal Control – Integrated Framework*⁶), zwane też modelem COSO I.

W roku 2004 COSO wydał kolejne opracowanie „Zarządzanie Ryzykiem Korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa” (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*), w skrócie zwanym ERM bądź modelem COSO II. Opracowanie to określa podstawowe elementy zarządzania ryzykiem korporacyjnym, przedstawia kluczowe zasady i pojęcia, proponuje wspólny język ERM oraz prezentuje wskazówki dla zarządzania ryzykiem w organizacjach publicznych.

W roku 2009 organizacja COSO opublikowała trzeci model kontroli wewnętrznej, zatytułowany „Przewodnik – jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej” (*Internal Control – Integrated Framework Guidance on Monitoring*

⁶ <http://www.ic.coso.org/default.aspx>.

Internal Control Systems), zwany COSO III⁷. Dokument ten ma na celu dostarczenie wskazówek organizacjom w zakresie efektywnego i skutecznego monitorowania funkcjonujących systemów kontroli wewnętrznej w jednostkach.

Inną z instytucji, która miała znaczący wpływ na kształtowanie się systemu kontroli wewnętrznej, jest Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Jest to niezależna organizacja, która ma wspierać pomysły i przepływ informacji pomiędzy instytucjami najwyższych organów kontroli w państwach w dziedzinie kontroli finansów publicznych⁸. Zgodnie z definicją INTOSAI, przez najwyższy organ kontroli (Supreme Audit Institution) należy rozumieć „[...] organ publiczny danego państwa, w jakikolwiek sposób wyznaczony, utworzony czy zorganizowany, który z mocy prawa sprawuje najwyższą funkcję kontroli publicznej danego państwa”⁹, w Polsce jest to Najwyższa Izba Kontroli.

Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) wydała w 1992 r. standardy kontroli, zwane standardami kontroli INTOSAI, które odzwierciedlają bieżące trendy, problemy i zadania z zakresu metodyki oraz praktyki kontroli wewnętrznej¹⁰. Ich stosowanie nie jest obligatoryjne, ale najwyższe krajowe organy kontroli państwowej powinny dążyć do ich stosowania, gdyż stanowią one wskazówki w zakresie postępowania przy wykonywaniu czynności kontrolnych oraz wskazują metody kontroli.

Poza zaprezentowanymi modelami i wytycznymi kontroli wewnętrznej pojawiały się też inne wytyczne i regulacje w tym zakresie. Należy tu wymienić w szczególności zasady zawarte w raportach Ronniego Hampela i Nigela Turnbulla. Wskazywały one na konieczność zamieszczania przez kierownictwo jednostki w rocznym sprawozdaniu finansowym oceny efektywności systemu kontroli wewnętrznej organizacji.

Raport Ronniego Hampela został opublikowany w listopadzie 1995 r. Podkreśla on konieczność utrzymywania przez kierownictwo instytucji odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, poprzez ocenę efektywności mechanizmów kontrolnych w zakresie zgodności z przepisami prawa oraz przyjętego przez organizację procesu zarządzania ryzykiem.

⁷ *Internal Control – Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Volume III – Application Techniques*. June 2008, Exposure Draft, Public Comment Period, Closes August 15, 2008.

⁸ *Standardy kontroli INTOSAI*. Wydane przez Komisję Standardów Kontroli Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli. Tłum. Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2000, sfinansowane ze środków pochodzących z projektu PHARE’97, Słownik terminów, s. 75.

⁹ *Ibid.*, s. 75.

¹⁰ K. Winiarska: *Audyt wewnętrzny 2008*. Difin, Warszawa 2008, s. 126-127.

Z kolei Raport Turnbulla powstał w 1999 r. i określał rolę kontroli wewnętrznej w zarządzaniu ryzykiem. Wskazywał on następujące elementy, jakie powinna obejmować kontrola wewnętrzna: czynności kontrolne, procesy wymiany informacji, procesy monitorowania skuteczności kontroli wewnętrznej. Dodatkowo raport podkreślał konieczność istnienia ciągłego procesu identyfikacji, oceny i zarządzania ryzykiem oraz monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez kierownictwo organizacji¹¹.

Wśród innych uregulowań i wytycznych dotyczących kontroli wewnętrznej należy wskazać uchwaloną 30 lipca 2002 r. przez rząd amerykański ustawę *The Sarbanes-Oxley Act* (SOX). Określa ona rygory, jakim mają podlegać szeroko rozumiane sprawozdania finansowe, oraz nakłada kary na osoby ze ścisłego kierownictwa, które manipulowałyby danymi finansowymi bądź celowo je ukrywały. Największe zainteresowanie wokół ustawy SOX, koncentruje się na jej dwóch rozdziałach 302 i 404¹². Pierwszy z nich zakłada, że kadra zarządzająca jest zobowiązana do oceny efektywności funkcjonowania kontroli wewnętrznej oraz poprawności tworzenia raportów finansowych, a także ujawniania wszelkich nieprawidłowości i oszustw w tym zakresie. Drugi wspomniany rozdział ustawy SOX zakłada, że kadra zarządzająca powinna oceniać efektywność kontroli wewnętrznej oraz ujawniać rezultaty tych kontroli, znaczące braki i słabości systemu kontroli wewnętrznej oraz oszustwa¹³.

Zaprezentowane modele i wytyczne w zakresie kontroli wewnętrznej stanowią pomost pomiędzy ładem organizacyjnym, odnoszącym się do systemu kierowania i kontrolowania działalności organizacji, a metodami i narzędziami wykorzystywanymi do oceny działania systemu kontroli wewnętrznej¹⁴. Dostarczają one wskazówek dla kierujących organizacjami w zakresie oceny systemu kontroli wewnętrznej jednostki, przyjętych mechanizmów kontrolnych oraz strategii zarządzania ryzykiem instytucji.

Bez względu na zastosowane wytyczne, celem zapewnienia efektywności i sprawności działania systemu kontroli niezbędne jest jego ciągłe monitorowanie.

¹¹ Ibid., s. 1 i 3; P. Smardz: *Funkcjonowanie i rozwój komitetów audytu*, www.twoja-firma.pl/16786291,funkcjonowanie-i-rozwoj-komitetow-audytu.

¹² Ibid., s. 1 i 2.

¹³ M. Kaczmarek, *Rachunkowość kreatywna a perspektywy rozwoju rachunkowości*, www.uoo.univ.szczecin.pl/~marcink/index_pliki/pliki/RK2.ppt.

¹⁴ K. Winiarska: Op. cit., s. 56.

3. Monitorowanie jako funkcja zarządzania

Odpowiednio zorganizowany i funkcjonujący system kontroli wewnętrznej ma na celu dostarczenie informacji i zapewnienia o skutecznym oraz efektywnym zarządzaniu jednostką. Informacje te powinny być przekazywane w procesie monitorowania.

Monitorowanie to proces ciągły, którego zadaniem jest dostarczenie aktualnej i rzetelnej informacji na temat funkcjonowania określonego systemu. Proces ten powinien być wbudowany w system kontroli wewnętrznej, poprzez ustanowienie odpowiednich procedur kontrolnych, które obejmują cały system zarządzania organizacją, wszystkie obszary jej działalności.

Procedury kontrolne mogą przyjmować formę schematów postępowania, wytycznych, instrukcji, macierzy, kontroli, analiz wskaźnikowych, kwestionariuszy samooceny czy aplikacji informatycznych, stanowiąc tym samym metody i narzędzia monitorowania.

Wyniki monitorowania stanowią potwierdzenie słuszności podjęcia pewnych decyzji, działań czy zastosowanych procedur. Ich zadaniem jest dostarczanie informacji zwrotnej na temat skuteczności przyjętej polityki zarządzania organizacją.

Proces monitorowania, aby był skuteczny, powinien spełniać następujące warunki:

- aktualność – powinien dostarczać informacji, które umożliwią natychmiastowe reagowanie w sytuacjach stanowiących zagrożenie dla organizacji,
- zrozumiałość i obiektywizm – powinien być zrozumiały przez jego użytkowników, a także na tyle obiektywny, aby budował zaufanie wśród pracowników instytucji,
- koncentracja na strategicznych punktach kontrolnych – powinien koncentrować się na obszarach istotnych dla funkcjonowania jednostki oraz jej słabościach,
- elastyczność – powinien być skonstruowany na tyle elastycznie, aby możliwe było podejmowanie działań zaradczych w sytuacji pojawienia się zagrożenia dla działalności organizacji,
- normatywność i operatywność – w sytuacji odchylenia od normy proces monitorowania powinien wychwycić nieprawidłowość i umożliwić podjęcie działań zaradczych,

- kompletność – proces monitorowania, aby był skuteczny, musi obejmować wszystkie obszary działalności jednostki¹⁵.

Proces monitorowania powinien być procesem rutynowym, zakorzenionym w strukturze organizacyjnej każdej instytucji. Jednakże, aby spełniał on swoją rolę w systemie kontroli wewnętrznej oraz dostarczał zapewnienia o prawidłowym jej funkcjonowaniu, niezbędne jest przestrzeganie opisanych jego cech. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że nie jest możliwe przewidywanie wszystkich sytuacji mogących stanowić zagrożenie dla jednostki, dlatego też powinna zostać zachowana pewna elastyczność przy formułowaniu procedur monitorowania.

Z uwagi na pojawiające się problemy w opracowywaniu skutecznych systemów monitorowania, a także usprawnianiu już istniejących, organizacja COSO opracowała wytyczne w zakresie wdrażania oraz funkcjonowania procesu monitorowania. Stanowią one swoisty model, na którym powinny wzorować się jednostki dążące do usprawniania i doskonalenia przyjętych systemów kontroli wewnętrznej.

4. Monitorowanie systemu kontroli według COSO III

Zgodnie z modelem COSO III, zatytułowanym „*Internal Control – Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems*”, celem monitorowania jest dostarczenie zapewnienia, że system kontroli wewnętrznej funkcjonuje efektywnie¹⁶. Jego zadaniem jest umożliwienie dokonania oceny systemu przez kierującego organizacją z punktu widzenia istotnych ryzyk oraz słabości systemu kontroli w jednostce.

W odniesieniu do monitorowania systemu kontroli wewnętrznej, można wyróżnić dwa jego rodzaje, bieżące i okresowe. Bieżące monitorowanie wiąże się z regularnym podejmowaniem czynności ze strony osób odpowiedzialnych za efektywność działania kontroli oraz dokonywaniem oceny skuteczności działania systemu i wykrywaniem zagrożeń w zakresie realizacji celów organizacji. Monitorowanie okresowe z kolei oznacza dokonywanie oceny wybranych punktów kontrolnych systemu kontroli w określonych przedziałach czasowych bądź w da-

¹⁵ Por. S. Kałużny: *Kontrola wewnętrzna, teoria i praktyka*. PWE, Warszawa 2008, s. 40-43.

¹⁶ *Internal Control – Integrated Framework...*, op. cit., s. 2-11.

nym momencie czasowym. Oceny tej mogą dokonywać osoby pełniące funkcje zarządcze w organizacji bądź wybrane przez nie jednostki czy grupy osób¹⁷.

Proces monitorowania powinien obejmować, w szczególności¹⁸:

- określenie podstaw monitorowania,
- oszacowanie ryzyk,
- wskazanie zakresu i obszarów monitorowania,
- zaprojektowanie oraz wdrożenie procesu monitorowania,
- ocenę przyjętych procedur i narzędzi monitorowania,
- raportowanie.

Określenie podstaw monitorowania stanowi jeden z ważniejszych etapów realizacji tego procesu. Kluczową rolę w tym zakresie pełni kierownictwo instytucji, do którego zadań należy nadanie odpowiedniej rangi nie tylko znaczeniu systemu kontroli wewnętrznej, ale również jego monitorowaniu. Jest to ważne z uwagi na znaczenie kontroli w hierarchii organizacji, a tym samym właściwe postrzeganie i podejście do systemu kontroli pozostałych pracowników jednostki.

Odpowiedzialność zarówno za ustanowienie systemu kontroli wewnętrznej, efektywność jego funkcjonowania leży w gestii kierownictwa przedsiębiorstwa. Do jego zadań należy opracowanie i wdrożenie skutecznych procedur monitorowania kontroli na każdym etapie zarządzania organizacją. Ważnym elementem jest również wskazanie właścicieli poszczególnych procedur monitorowania oraz obszarów wymagających monitorowania. Osoby odpowiedzialne za gromadzenie i dostarczanie informacji na temat efektywności oraz skuteczności działania systemu kontroli wewnętrznej, zgodnie z koncepcją COSO to tzw. ewaluatorzy. Ich zadaniem jest ocena informacji pod względem ich wystarczalności, o której decyduje jej istotność, wiarygodność, rzetelność, aktualność oraz kompletność. Ewaluatorami najczęściej są osoby z kadry kierowniczej, wybrani pracownicy posiadający wystarczającą wiedzę oraz audytorzy wewnętrzni¹⁹.

Kolejnym etapem procesu monitorowania jest wyznaczenie najmocniejszych i najsłabszych punktów działalności instytucji, obarczonych wysokim poziomem ryzyka. Scharakteryzowane zostało to w modelu COSO jako „określenie punktów odniesienia kontroli”²⁰, którego zadaniem jest ocena funkcjonujących mechanizmów kontrolnych w obszarach wysokiego ryzyka oraz ich siły i znaczenia dla

¹⁷ *Przewodnik – jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej, Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa. COSO III. Tłumaczenie PIKW pod kierunkiem E.J. Saundersa.* Warszawa 2011, s. 59.

¹⁸ *Ibid.*, s. 2-11.

¹⁹ *Ibid.*, s. 8.

²⁰ *Zob. Przewodnik – jak monitorować...*, op. cit., s. 52 i 84.

osiągania celów przez jednostkę. Na tej podstawie możliwe jest ustalenie zakresu i obszarów wymagających szczególnej uwagi w procesie monitorowania.

Następny etap to zaprojektowanie oraz wdrożenie procesu monitorowania. Powinien być on zaprojektowany w taki sposób, aby umożliwiać dostarczanie kierownictwu aktualnych i wiarygodnych informacji na temat sprawności działania systemu kontroli wewnętrznej.

W procesie monitorowania niezwykle istotna jest wartość informacji, jaką otrzyma się w wyniku jego przebiegu. O jej wartości decydują przede wszystkim takie czynniki, jak: dokładność, podatność na zmienność, adekwatność, czas jaki upłynął od jej dostarczenia²¹.

Kolejny etap to ocena przyjętych procedur i narzędzi monitorowania, jest on niezmiernie ważny z punktu widzenia kierujących organizacją celem uzyskania potwierdzenia, czy dotychczas przyjęte procedury monitorowania działają, są efektywne, czy też są nieaktualne, nieskuteczne i należy zastąpić je innymi.

W tym zakresie bardzo istotny jest ostatni etap procesu monitorowania – raportowanie, które wiąże się z formalnym zaprezentowaniem wyników pozyskanych w związku z przeprowadzonym procesem monitorowania. Dostarcza on informacji na temat prawidłowości działania przyjętych mechanizmów kontrolnych w organizacji, radzenia sobie z ewentualnymi zagrożeniami oraz pozwala na ich bieżącą ocenę, wskazując tym samym na konieczność podjęcia działań zaradczych i doskonalących. Raportowanie stanowi formę komunikacji z kierownictwem i pracownikami na temat sprawności działania przyjętego systemu monitorowania. Podkreśla wagę i znaczenie systemu kontroli wewnętrznej w jednostce oraz priorytety kierownictwa w tym zakresie.

Przykładową sekwencję działań przy wdrażaniu procesu monitorowania przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej

Proces monitorowania powinien funkcjonować na podstawie systemu zarządzania ryzykiem. Zidentyfikowanie ryzyk oraz ustalenie priorytetowych zagro-

²¹ *Internal Control – Integrated Framework...* op.cit., s. 16-18.

zeń umożliwiła podjęcie stosowanych działań zmierzających do ich ograniczenia. W tym celu niezbędne jest pozyskanie odpowiednich, aktualnych i wiarygodnych informacji, które będą dostarczały wiedzy na temat poziomu ryzyka oraz sprawności działania podjętych czynności kontrolnych w tym zakresie. Zmierzając do zachowania ciągłości dostarczania informacji w ramach funkcjonowania systemu kontroli zasadne jest wdrożenie procedur monitorowania ryzyka oraz przyjętych kontroli we wszystkich obszarach działania organizacji celem zachowania ciągłości pozyskiwania informacji o możliwych zagrożeniach. Procesem monitorowania należy objąć wszystkie obszary działania organizacji oraz powiązać je z ryzykami związanymi z funkcjonowaniem organizacji, a także przyjętymi mechanizmami kontrolnymi.

Bez względu na przyjęte procedury i narzędzia monitorowania nie można zapominać o tym, że proces ten jest ze swej natury dynamiczny, stąd nie jest możliwe określenie sztywnych ram jego przebiegu oraz wszystkich jego elementów składowych w sposób formalny.

W praktyce proces monitorowania może przyjmować formę bardziej bądź mniej formalną. Formalizacja procesu monitorowania zależy w szczególności od takich czynników, jak:

- wielkość organizacji,
- złożoność struktury organizacyjnej,
- przyjęty system zarządzania ryzykiem,
- narzędzia i techniki wykorzystywane w procesie monitorowania²².

Im większa organizacja i bardziej złożona struktura organizacyjna, tym proces monitorowania powinien przyjmować formę bardziej formalną. W przypadku małych struktur, bardziej elastyczny, a tym samym mniej formalny proces monitorowania będzie mógł mieć większe zastosowanie. Bez względu na przyjęty system zarządzania ryzykiem, proces monitorowania powinien koncentrować się na najistotniejszych i najbardziej zagrożonych obszarach działalności instytucji. Nie istnieje stały zestaw narzędzi i metod warunkujących stateczność monitorowania. Każda jednostka powinna zastosować w tym zakresie narzędzia adekwatne do struktury organizacyjnej, poziomów zarządzania, kompetencji i uprawnień, posiadanej wiedzy oraz efektywności, adekwatności i wystarczalności pozyskiwanych informacji.

²² Por. *Przewodnik – jak monitorować...*, op. cit., s. 70.

Podsumowanie

Każda organizacja, aby dostosować się do zmiennego otoczenia, dąży do usprawniania swojej działalności poprzez różnego rodzaju przedsięwzięcia i zmiany w jej strukturze. Przyjęta polityka zarządzania jednostką, a także organizacja jej funkcjonowania, stanowią system kontroli wewnętrznej jednostki. Za jego ustanowienie i funkcjonowanie odpowiedzialność ponosi zarząd jednostki. O skuteczności systemu kontroli wewnętrznej stanowią takie elementy, jak: środowisko instytucji, zarządzanie ryzykiem, działania zaradcze podejmowane w sytuacjach stanowiących zagrożenie, przepływ informacji i komunikacji oraz monitorowanie.

System kontroli wewnętrznej, z uwagi na jego rolę w jednostce, powinien być tak skonstruowany i dostosowany do specyfiki instytucji, aby umożliwił organizacji osiągnięcie jej celów oraz dostarczał informacji na temat zjawisk stanowiących zagrożenie dla ich realizacji. Należy jednak mieć na uwadze, iż nawet najbardziej przemyślany i najlepiej zorganizowany system kontroli wewnętrznej nie jest w stanie zapewnić osiągnięcia celów przez organizację, tak jak proces monitorowania nie zagwarantuje wykrycia wszystkich słabości systemu. Dobrze zaprojektowany i na bieżąco stosowany proces monitorowania powinien dostarczyć rezultatów w postaci skutecznego i sprawnego funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej²³. Nie będzie on rozwiązywał wszystkich problemów przed jakimi stoi organizacja, będzie natomiast wspomagał proces podejmowania decyzji zarządczych oraz ukierunkowywał jej działania na przyszłość.

MONITORING OF THE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL IN ORGANIZATION BASED ON COSO III

Summary

Organizations to adapt to a constantly changing environment seeking to improve their business through various projects and changes in the organizational structure adopted. Established management policy unit, as well as the organization of an entity's internal control system. The board of institution is responsible for its functioning. This system includes the environment in which the company operates, goal setting and planning activi-

²³ Ibid., s. 33.

ties of the organization, risk management, control and monitoring. The latter part of the organization of an efficient management system is an important process of conditioning the continuity of the effective functioning of each institution. The purpose of this article is to present the monitoring as a management function, its role and responsibilities in the unit. The paper presents the elements that constitute an effective and efficient monitoring of the organization, responsible for monitoring and describes the process of monitoring. In the publication were used the guidelines of The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).