



### **Artur Piaszczyk**

Uniwersytet Jagielloński w Krakowie  
Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej  
Instytut Ekonomii, Finansów i Zarządzania  
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej  
artur.piaszczyk@uj.edu.pl

## **AUDYT A KONTROLA – PORÓWNANIE**

**Streszczenie:** Artykuł porusza istotne zagadnienie, jakim jest merytoryczne porównanie audytu i kontroli z punktu widzenia celów, zadań, usytuowania w organizacji i związanych z tym aspektów prawnych. Szczegółowej analizie poddano definicje obydwu pojęć, zarówno w praktyce krajowej, jak i międzynarodowej. Przedstawiono i omówiono przyczyny nieporozumień, które powstały w pojmowaniu audytu i kontroli. Zwrócono także uwagę na różnice, głównie prawne, dotyczące audytu i kontroli. W artykule skupiono się przede wszystkim na audycie wewnętrznym i kontroli wewnętrznej. Audyt zewnętrzny i kontrolę zewnętrzną przeanalizowano w węższym zakresie z uwagi na fakt, iż w tym zakresie, praktycznie, nie występują zasadnicze różnice.

**Słowa kluczowe:** audyt, kontrola, rewizja, finanse publiczne.

**JEL Classification:** M42.

### **Wprowadzenie**

Celem artykułu jest analiza podobieństw oraz różnic dotyczących audytu i kontroli<sup>1</sup>, głównie w aspekcie wewnętrznym w sektorze publicznym. Działania te, szczególnie kontrola, są znane od wielu lat, dlatego istnieje wyraźna potrzeba uporządkowania pojęć oraz definitywnego wyjaśnienia kwestii z nimi związanych na gruncie teoretycznym i praktycznym. Jako metodykę analizy zagadnienia zastosowano badania literaturowe i źródła internetowe.

---

<sup>1</sup> W artykule używa się również terminu „rewizja”.

## 1. Definicje audytu i kontroli

Podobieństwa i różnice pomiędzy audytem, głównie wewnętrznym, a kontrolą były i są nadal różnie interpretowane w literaturze [Kuc, 2002, s. 73; Saunders, 2003, s. 46; Czerwiński, 2005, s. 10; Winiarska, 2007, s. 15]. Według jednych opinii są to zupełnie różne działania. Spotyka się nawet porównanie, iż audytor i kontroler stoją do siebie plecami: audytor patrzy w przyszłość, a kontroler w przeszłość. Według innych, audyt i kontrola to bardzo zbliżone działania, żeby nie powiedzieć tożsame.

Z tego powodu, należy dokładnie przeanalizować te zagadnienia, aby wyjaśnić, na gruncie teorii i praktyki, liczne rozbieżności w poglądach oraz ustalić istotę audytu i kontroli.

Termin „audyt” pojawił się w Polsce na szerszą skalę wraz z Ustawą z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych [Ustawa, 1998], która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2002 r. Wprowadzenie tej nowelizacji było konsekwencją starań Polski o akcesję do Unii Europejskiej; innymi słowy – audyt wewnętrzny w sektorze publicznym jest obowiązkiem unijnym, wynikającym z postanowień 28. rozdziału negocjacyjnego pomiędzy Polską a UE.

Ustawa wprowadziła obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Audyt był znany i stosowany w Polsce już jednak wcześniej, głównie w sektorze prywatnym, gdzie przy wdrażaniu go wzorowano się na rozwiązaniach przyjętych w krajach, w których stosowano audyt od dawna. Przede wszystkim opierano się na zasadach stosowanych w Stanach Zjednoczonych. Stało się tak nieprzypadkowo, gdyż właśnie Stany Zjednoczone są kolebką nowoczesnego audytu.

W 1941 r. powstał w USA Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors), który obecnie posiada oddziały na całym świecie, także w Polsce, gdzie działa pod nazwą Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA – Polska. Z racji wieloletniej tradycji działania Instytutu, należy w pierwszej kolejności rozważyć, w jaki sposób ta instytucja postrzega audyt i jego rolę w organizacji.

Instytut opracował i wydał dokument, który jest znany na całym świecie jako Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego [The Institute of Internal Auditors, 2001, 2009]. W 2009 r. ukazała się zmieniona i rozszerzona wersja Standardów pt: *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Tłumaczenie na język polski. Polish language translation*, January 2011 [www1]. Dokument ten, za zgodą Instytutu, został w całości włączony – jako

załącznik – do Komunikatu nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych [Komunikat nr 2 MF, 2013].

W *Definicji audytu wewnętrznego* Instytut następująco określił audyt wewnętrzny: „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego [*governance*] i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również przez doradztwo” [www1]. Należy wyjaśnić, iż pojęcie *governance* oznacza, według Standardów, ład organizacyjny, czyli kombinację procesów oraz struktur wprowadzanych przez radę<sup>2</sup> lub komitet audytu dla uzyskania przepływu informacji, zarządzania, kierowania oraz monitorowania działań w organizacji nakierowanych na realizację celów tej organizacji [www1]; inaczej: jest to sformalizowane zarządzanie.

W tej definicji zwracają uwagę następujące elementy:

- 1) niezależność i obiektywizm audytu,
- 2) kreowanie wartości dla organizacji,
- 3) działanie poprzez zapewnienie (atestacja) i doradztwo,
- 4) systematyczne podejście,
- 5) procesowy charakter,
- 6) ocena procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i *governance*.

Pod pojęciem procesów kontroli rozumie się, według Standardów, zasady, procedury oraz czynności będące częścią ramowej koncepcji kontroli, opracowane celem zapewnienia, że ryzyka mieszczą się w akceptowalnych granicach ustalonych w procesie zarządzania ryzykiem [www1].

Przysporzenie wartości (dodawanie wartości) polega natomiast na polepszeniu możliwości realizacji celów organizacji poprzez:

- identyfikowanie usprawnień działań operacyjnych,
- ograniczanie ekspozycji na ryzyko [www1].

W tym miejscu należy zauważyć, że tak pojmowany audyt wewnętrzny ściśle nawiązuje do koncepcji prezentowanej przez wybitnych znawców problematyki audytu: V.Z. Brinka, J.A. Cashina i H. Witta, którzy pisali, iż unikatowość

---

<sup>2</sup> Rada, w realiach amerykańskich, oznacza radę dyrektorów, czyli monistyczny organ zarządzająco-nadzorczy w spółkach kapitałowych. W realiach polskich i w większości krajów Unii Europejskiej termin „rada” odnosi się do rady nadzorczej.

audytu polega na tym, że „(...) audyt wewnętrzny, sam będąc kontrolą, mierzy i ocenia skuteczność innych rodzajów kontroli” [Brink, Cashin, Witt, 1973, s. 4].

Zwraca uwagę także nawiązanie w Standardach do ramowej koncepcji kontroli. Po raz pierwszy zaprezentowano ją w 1992 r. w znanym na całym świecie Standardzie COSO, czyli raporcie Komisji Treadwaya [The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992]<sup>3</sup>. Standard COSO podchodzi do zagadnień kontroli systemowo, określając pięć podstawowych elementów systemu kontroli wewnętrznej:

- 1) środowisko wewnętrzne,
- 2) zarządzanie ryzykiem,
- 3) mechanizmy kontroli,
- 4) informację i komunikację,
- 5) monitorowanie i ocenę.

W ostatnim elemencie systemu mieści się także audyt wewnętrzny, który według Standardu COSO jest częścią systemu kontroli wewnętrznej.

Przedstawione koncepcje znalazły odzwierciedlenie w sektorze publicznym w Polsce. Wyraźnie potwierdza taki pogląd, wydany w lipcu 2005 r., *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej* [NIK, 2005]. Opracowanie jest wspólnym wysiłkiem wielu instytucji publicznych, wraz z udziałem przedstawiciela Europejskiego Trybunału Obrachunkowego w charakterze konsultanta,.

Według *Glosariusza*, „znaczenie słowa *audyt* jest tożsame ze słowem *kontrola* w znaczeniu funkcjonalnym” [NIK, 2005]. Z kolei termin „kontrola” można rozumieć w znaczeniu:

- 1) funkcjonalnym (*audit*),
- 2) zarządczym (*control*).

Kontrola w znaczeniu funkcjonalnym, czyli audyt, oznacza badanie lub przegląd, polegający na ustaleniu stanu faktycznego i porównaniu go ze stanem wymaganym, oraz dokonanie jego oceny. Tak rozumiana kontrola może być rozpatrywana, w następujących aspektach:

- podmiotu przeprowadzającego kontrolę: kontrola wewnętrzna, kontrola zewnętrzna,
- czasu przeprowadzenia: kontrola *ex ante*, kontrola *ex post*, kontrola bieżąca,
- badanego obszaru: kontrola finansowa, kontrola wykonania zadań.

---

<sup>3</sup> Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya. Dokument ten stał się podstawą polskich *Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, wydanych przez Ministra Finansów [Komunikat nr 11, 2006]. Od 2010 r. używa się w Polsce terminu „kontrola zarządcza”, zamiast „kontrola finansowa”.

Kontrola w znaczeniu zarządczym oznacza z kolei:

- przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy), służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte,
- proces, dzięki któremu zarządza się określonymi działaniami.

W tym miejscu warto porównać to, jak w Polsce jest rozumiana kontrola, a jak audyt wewnętrzny.

Jeśli chodzi o kontrolę wewnętrzną, to na gruncie prawnym w latach 1983-2000 obowiązywała uchwała nr 57 Rady Ministrów z 23 maja 1983 r. w sprawie wykonywania kontroli przez organy administracji państwowej [Uchwała nr 57, 1983]. Następnie, przez dwanaście lat nie było żadnych systemowych rozwiązań prawnych na szczeblu krajowym w tym zakresie. Dopiero od 1 stycznia 2012 r. obowiązuje całkiem nowa Ustawa o kontroli w administracji rządowej (uok) [Ustawa, 2011].

Od 1 stycznia 2002 r. obowiązywała znowelizowana Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (uofp), która wprowadziła na grunt polski pojęcie audytu wewnętrznego – w ramach dostosowywania polskiego prawodawstwa do wymogów Unii Europejskiej.

Obydwa akty prawne w bardzo zbliżony sposób określają zarówno ogólne zasady przeprowadzania kontroli i audytu, zadania, jak i metodykę działań (tryb przeprowadzania kontroli i audytu), a także usytuowanie w jednostce osób, które je wykonują. Podobieństwa kontroli i audytu wewnętrznego ilustruje tabela 1.

**Tabela 1.** Podobieństwa kontroli i audytu wewnętrznego na gruncie prawnym

<b>Kontrola (uok)</b>	<b>Audyt wewnętrzny (uofp)</b>
<b>Cele</b>	
Ocena działalności jednostki kontrolowanej na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu kryteriów kontroli: legalności, gospodarności, celowości, rzetelności. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości celem kontroli jest również ustalenie ich zakresu, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości – art. 3 i 4	Dostarczanie kierownikowi jednostki obiektywnej i niezależnej oceny funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności – art. 35c
<b>Usytuowanie</b>	
Kontrolę przeprowadza pracownik jednostki kontrolującej (kontroler) na podstawie pisemnego imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli wydaje kierownik jednostki kontrolującej – art. 16	Audyt wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, który zapewnia organizacyjną odrębność wykonywania przez niego zadań określonych w ustawie – art. 35e, ust. 3
<b>Obowiązki</b>	
Kontroler ustala stan faktyczny na podstawie dowodów zebranych podczas kontroli – art. 27	Obowiązkiem audytora wewnętrznego jest rzetelne, obiektywne i niezależne: ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania gospodarki finansowej; określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień; przedstawienie uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień – art. 35h, ust. 3

Źródło: Opracowanie własne.

Jak widać, w obydwu przypadkach cele, usytuowanie oraz obowiązki kontroli i audytu są prawie identyczne.

## 2. Przyczyny różnic i nieporozumień w pojmowaniu audytu i kontroli

Z powyższych rozważań można wysnuć jednoznaczny wniosek o bardzo dużym podobieństwie w pojmowaniu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego. Dodatkowo należy jeszcze wskazać, że zarówno audytor wewnętrzny, jak i kontroler wewnętrzny są pracownikami jednostki, którą kontrolują. Analogicznie, audytor zewnętrzny i kontroler zewnętrzny są spoza badanej jednostki i nie podlegają jej kierownikowi. Można więc zadać pytanie, skąd wzięły się tak różne opinie odnośnie do istoty audytu i kontroli, które prezentowano zarówno na gruncie naukowym, jak i publicystycznym.

Moim zdaniem, nieporozumienia powstały na skutek braku znajomości realiów krajów cywilizacji zachodniej. W Stanach Zjednoczonych, skąd nowoczesny audyt wewnętrzny trafił do Europy kontynentalnej<sup>4</sup>, w tym do Polski – głównie za pośrednictwem oddziałów Instytutu Audytorów Wewnętrznych – nie było i nie ma pojęcia instytucjonalnej kontroli wewnętrznej. Nie rozróżnia się też pojęć kontroli funkcjonalnej i instytucjonalnej [Saunders, 2003]. Istnieje tylko pojęcie kontroli w sensie zarządczym, a więc systemu kontroli wewnętrznej. Wszelkie działania kontrolne, wykonywane przez wyspecjalizowanych w tym zakresie pracowników jednostki, nazywa się audytem. Bardzo trafnie przyczyny nieporozumienia scharakteryzował Z. Fedak: „I wreszcie – na marginesie: czy rewizja i audyt to coś innego? Rewizja to termin użyty w przedwojennym Kodeksie handlowym, a w ślad za nim w ustawie o rachunkowości, o biegłych rewidentach i ich samorządzie i innych. Niestety określenie «rewident» źle się kojarzy (np. rewizja osobista) i ma pejoratywny wydźwięk. Dlatego nazwę tę zaczyna wypierać zapożyczone z angielskiego słowo «audyt», które oznacza – rewizję, sprawdzanie, kontrolę, a więc to samo” [Piaszczyk, 2003].

Doświadczenia polskich podmiotów pokazują, że w praktyce istnieje wiele różnych uregulowań w zakresie kontroli wewnętrznej. W tabeli 2 przedstawiono kilka wybranych przykładów, odnoszących się do organizacji kontroli wewnętrznej.

---

<sup>4</sup> W tym artykule pod pojęciem Europy kontynentalnej rozumie się Europę bez Wielkiej Brytanii.

**Tabela 2.** Przykłady organizacji instytucjonalnej kontroli wewnętrznej

Podmiot	Nazwa komórki kontrolnej	Podstawa prawna działania
Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji	Departament Kontroli i Nadzoru	Statut w formie Zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i Regulamin organizacyjny nadany przez Ministra
Ministerstwo Edukacji Narodowej	Biuro Kontroli	Statut w formie Zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i Regulamin organizacyjny nadany przez Ministra
Ministerstwo Rozwoju	Biuro Kontroli	Statut w formie Zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i Instrukcja – załącznik do decyzji Dyrektora Generalnego
Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej	Biuro Kontroli i Audytu Wewnętrznego	Statut w formie Zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i Regulamin organizacyjny nadany przez Ministra
Ministerstwo Zdrowia	Departament Nadzoru, Kontroli i Skarg	Statut w formie Zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i Regulamin organizacyjny nadany przez Ministra

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji znajdujących się na stronach internetowych wskazanych w tabeli jednostek – według stanu na dzień 28.03.2017 r.

Podane przykłady świadczą o dużej wadze, jaką przywiązuje się do kontroli wewnętrznej. Dowodzą tego również wysokiej rangi przepisy wewnętrzne, wydane przez organy władzy państwowej. Charakterystyczne jest też łączenie komórek kontroli i audytu, świadczące o tym, że osoby podejmujące taką decyzję nie rozróżniają odrębności kontroli i audytu.

Podobnie rzecz się ma w sektorze niepublicznym, w którym również wiele podmiotów – szczególnie dużych, działających w formie spółek akcyjnych – wdrożyło instytucjonalną kontrolę wewnętrzną i łączy ją z audytem. Nazwy komórek często brzmią: Departament Audytu i Kontroli albo podobnie.

### 3. Audyt wewnętrzny w ustawodawstwie

Polski ustawodawca również miał problem ze zdefiniowaniem istoty audytu wewnętrznego oraz jego roli i zadań, o czym świadczą liczne zmiany w ustawie o finansach publicznych, dotyczące audytu wewnętrznego. Zmieniała się sama definicja audytu wewnętrznego, zadania audytora, sposób i tryb przeprowadzania audytu, jednostki zobowiązane do wdrożenia audytu, wymogi kwalifikacyjne audytorów, a także zakres i formy nadzoru prowadzonego przez Ministerstwo Finansów.

Od czasu opublikowania w Polsce regulacji, dotyczących audytu wewnętrznego, w dniu 27 lipca 2001 r., ustawę o finansach publicznych zmieniano wielokrotnie, w tym kilkakrotnie kwestie związane z audytem oraz kontrolą finansową i kontrolą zarządczą<sup>5</sup>.

Warto w tym miejscu przytoczyć definicje audytu wewnętrznego, jakie sformułował ustawodawca w trzech ustawach o finansach publicznych:

#### **I. W ustawie z dnia 27 lipca 2001 r.**

##### **Art. 35c.**

1. Audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.
2. Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności:
  - 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;
  - 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;
  - 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

#### **II. W ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r.**

##### **Art. 48.**

1. Audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:
  - 1) niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, o których mowa w art. 47 ust. 3, w wyniku którego kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;
- 2) czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.
2. Ocena, o której mowa w ust. 1 pkt 1, dotyczy w szczególności:
  - 1) zgodności prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi;
  - 2) efektywności i gospodarności podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli;
  - 3) wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

---

<sup>5</sup> Sejm RP, *Internetowy System Aktów Prawnych*, [www.isap.sejm.gov.pl](http://www.isap.sejm.gov.pl).



### III. W ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r.

#### Art. 272.

1. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.
2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

#### Art. 273.

1. Minister Finansów określi, w formie komunikatu, i ogłosi w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodne z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego.
2. Audytor wewnętrzny, prowadząc audyt wewnętrzny, kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego, o których mowa w ust. 1.

Ostatnia z wymienionych regulacji wyraźnie pokazuje kierunek ewolucji ustawowego pojęcia audytu wewnętrznego w Polsce. Zmierza on w stronę światowych standardów, które jednoznacznie utożsamiają audyt wewnętrzny z instytucjonalną kontrolą wewnętrzną lub, innymi słowy, z kontrolą w znaczeniu funkcjonalnym [NIK, 2005, hasło *audyt*, s. 8].

Warto także odnotować jeszcze jeden aspekt sprawy. Wielokrotnie w publikacjach na temat audytu pojawiały się stwierdzenia, że jego celem nie jest ujawnianie nieprawidłowości. Również Ministerstwo Finansów kładło wyraźny nacisk na działanie systemowe audytu, stwierdzając, że „audyt wewnętrzny charakteryzuje się przyjęciem odmiennego niż kontrola resortowa operacyjnego celu działania; jest nim raczej certyfikowanie systemu zarządzania instytucją (...); stwierdzanie nieprawidłowości jest tu niejako produktem ubocznym procesu audytu” [Ministerstwo Finansów, 2003, s. 11]. Takie stanowisko prezentowano jeszcze w 2003 r. Jednak po kolejnej zmianie ustawy o finansach publicznych, pod koniec 2006 r., pojawił się nowy obowiązek przekazywania informacji o przeprowadzonych audytach w każdym czasie, na wniosek Ministra Finansów lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej<sup>6</sup>. Ministerstwo Finansów skorzystało wtedy z tego zapisu i od sierpnia 2007 r. wprowadziło wymóg raportowania za okresy miesięczne, a od stycznia 2008 r. za okresy kwartalne,

<sup>6</sup> Od 1 marca 2017 r. zlikwidowano stanowisko Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na mocy ustawy wprowadzającej ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Jego obowiązki przejął Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

o wszystkich zakończonych w danym okresie audytach. Wzór tego raportu zawiera m.in. informacje o nieprawidłowościach, ujawnionych w trakcie audytu wraz z oszacowaniem ich kwoty. Ten wymóg wskazuje na zmianę orientacji: audyt wewnętrzny, zamiast oceniać działanie systemów kontroli wewnętrznej (czy są one skuteczne), miał wykonywać działania czysto kontrolne. Należy jednak zaznaczyć, że od 2009 r. Ministerstwo Finansów odstąpiło od tego wymogu i obecnie audytorzy wewnętrzni już nie sporządzają wspomnianych raportów.

#### **4. Uprawnienia do wykonywania zawodu**

Ostatnią kwestią wymagającą analizy jest sprawa uprawnień do wykonywania zawodu, choć trzeba zaznaczyć, że aspekt ten nie ma charakteru merytorycznego. Otóż w tym względzie różnice pomiędzy kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym są poważne.

W aspekcie wewnętrznym, zawód audytora jest zawodem regulowanym; aby go wykonywać, trzeba uzyskać jeden z certyfikatów międzynarodowych instytucji zajmujących się audytem (np. IIA) lub uprawnienia równoważne, np. tytuł biegłego rewidenta. Zawód kontrolera wewnętrznego natomiast nie jest w żaden sposób regulowany. Może nim zostać każda osoba, o ile znajdzie zatrudnienie na takim stanowisku.

Jeśli chodzi z kolei o audyt i kontrolę zewnętrzną, to nie ma praktycznie żadnych różnic: obydwa zawody są regulowane. Co więcej, często zamiennie używa się terminów „kontrola” i „audyt” w odniesieniu do działań zewnętrznych. Dla przykładu, biegłych rewidentów często nazywa się audytorami, a kontrolerów NIK – kontrolerami; rzadziej zdarza się, że kontrolerzy NIK są nazywani audytorami. Jednak zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku są to zawody regulowane.

#### **Podsumowanie**

Podsumowując całość rozważań, należy dobitnie stwierdzić, że nie ma żadnych istotnych różnic merytorycznych pomiędzy audytem a kontrolą, takich jak: definicja, cel, uprawnienia, usytuowanie, metodyka działania. Dotyczy to zarówno aspektu wewnętrznego, jak i zewnętrznego. Wszelkie opinie, wyrażające stwierdzenia o poważnych różnicach między audytem a kontrolą – czasami nawet stwierdzenia, że są to działania przeciwstawne – są nieuzasadnione i nieuprawnione. Jak wykazała przeprowadzona dogłębna analiza tych zagadnień,

audyt i kontrola to dwa różne słowa, oznaczające jedno działanie. Wszystkie przytoczone różnice dotyczą zagadnień drugorzędnych i trzeciorzędnych, a więc nieistotnych.

## Literatura

- Brink V.Z., Cashin J.A., Witt H. (1973), *Modern Internal Auditing – An Operational Approach*, ed. 3, New York.
- Czerwiński K. (2005), *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa.
- Fundacja Rozwoju Rachunkowości (1999), *Kontrola wewnętrzna*, Warszawa.
- Komunikat nr 11 (2006) Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. Dz. Urz. MF 2006, nr 7, poz. 58.
- Komunikat nr 2 (2013) Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Dz. Urz. MF 2013, poz. 15.
- Kuc B.R. (2002), *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, PTM, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów (2003), *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Warszawa.
- Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (2005), *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, wydanie pierwsze, Warszawa.
- Piaszczyk A. (2003), *Istota i cele audytu wewnętrznego*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Saunders E.J. (2003), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Edukator, Częstochowa.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992), *Internal Control – Integrated Framework*, New York.
- The Institute of Internal Auditors (2001), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida.
- The Institute of Internal Auditors (2009), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida.
- The Institute of Internal Auditors (2011), *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Tłumaczenie na język polski. Polish language translation*, Warszawa.
- Uchwała nr 57 (1983) Rady Ministrów z 23 maja 1983 r. w sprawie wykonywania kontroli przez organy administracji państwowej. Dz. U. 1983, nr 22, poz. 124.
- Ustawa (1998) z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych. Dz.U. 1998, nr 155, poz. 1014 z późn. zm.

- Ustawa (2005) z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych. Dz. U. 2005, nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- Ustawa (2009) z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz. U. 2009, nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Ustawa (2011) z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej. Dz. U. 2011, nr 185, poz. 1092.
- Winiarska K. (2007), *Auditing* [w:] K. Czubakowska (red.), *Od auditingu do sponsoringu w rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- [www1] <http://pg.edu.pl/documents/46469294/49145496/mi%C4%99dzynarodowe-standardy-praktyki-zawodowej-audytu-wewn%C4%99trznego.pdf> (data dostępu: 28.03.2017).

#### AUDIT AND CONTROL – COMPARATIVE STUDY

**Summary:** The article discusses the essential issue of substantive audit and control comparison, in terms of objectives, tasks, location in the organization and related legal aspects. Detailed definitions of both concepts have been analyzed in both national and international practice. The reasons for the misunderstandings arising from the understanding of audit and control are presented and discussed. Attention has also been paid to differences, mainly legal, concerning audit and control. The article focuses mainly on internal audit and internal control. External audit and external audit were analyzed in a narrower scope, since there are practically no significant differences in this regard.

**Keywords:** audit, control, auditing, public finance.