

KAZIMIERZ SAWICKI

Uniwersytet Szczeciński

## AUDYTOR WEWNĘTRZNY I BIEGŁY REWIDENT JAKO OSOBY WYKONUJĄCE AUDYT I BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

### Wprowadzenie

Ustawodawstwa państw członkowskich Unii Europejskiej określają, które jednostki są obowiązane prowadzić rachunkowość. Aby zapewnić sporządzenie użytecznych sprawozdań finansowych, opracowano liczne międzynarodowe standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, wydano dyrektywy unijne oraz uchwalono ustawy krajowe stanowiące podstawę wydania rozporządzeń, zarządzeń i innych szczegółowych przepisów prawa.

Pomijając grupy kapitałowe, sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe i jednostki, których papiery wartościowe są przedmiotem obrotu giełdowego, wszystkie inne jednostki można podzielić według różnych kryteriów. Na potrzeby niniejszego artykułu wyróżnia się jednostki, których sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowi badania (i ogłaszania) oraz jednostki zwolnione z tego obowiązku.

W sektorze finansów publicznych tylko jednostki samorządu terytorialnego są obowiązane poddać roczne sprawozdania finansowe badaniu przez biegłego rewidenta<sup>1</sup>. W większości jednostek tego sektora przeprowadzany jest audyt finan-

---

<sup>1</sup> Ustawowo ustalony termin „biegły rewident” pochodzi z opublikowanego w 1934 roku polskiego Kodeksu handlowego, który wprowadził również zasadę obligatoryjnego badania bilansów spółek handlowych przez biegłych rewidentów. W Niemczech biegły rewident ma nazwę *Wirtschaftsprüfer* (rewident gospodarczy), we Francji – *expert comptable* (rzeczoznawca księgowości), w Wielkiej Brytanii – *chartered accountant* (przysięgły księgowy), w Stanach Zjednoczonych – *Certified Public Accountant* (publicznie ustanowiony księgowy).

sowy, którego przedmiotem jest sprawozdanie finansowe. Wykonawcą audytu, z nielicznymi wyjątkami, jest audytor wewnętrzny.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty, zakresu przedmiotowego, procedur, technik i zadań (celów) badania oraz audytu wewnętrznego sprawozdań finansowych. Oprócz omówienia cech wspólnych i odrębności tych pojęć oraz statusu audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta w artykule zamieszczono uwagi krytyczne i zgłoszono niektóre propozycje zmian w tym zakresie.

## 1. Wieloznaczność terminu audyt

Termin audyt i związane z nim określenie audytor nie są jednoznacznie definiowane i pojmowane. Zakres terminu audyt jest bardzo szeroki, może obejmować różne dziedziny/tematy. Wydaje się, że istotny jest jego podział na audyt wewnętrzny i zewnętrzny.

W myśl ustawy<sup>2</sup> z 27 sierpnia 2009 r. **audyt wewnętrzny** jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Na podstawie tej ustawy Minister Finansów wydał przepisy wykonawcze dotyczące – między innymi – standardów audytu wewnętrznego<sup>3</sup>, przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego<sup>4</sup> i wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego<sup>5</sup>.

Jednym z **ważnych zadań audytu wewnętrznego jest audyt finansowy**. Analogicznie jak inne zadania audytowe, jest on przeprowadzany na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego w kilku etapach, przy zastosowaniu odpowiednich procedur i technik oraz sporządzeniu określonych dokumentów audy-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1241, art. 272.

<sup>3</sup> Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 24.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzenia i udokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108.

<sup>5</sup> Komunikat Ministra Finansów nr 25 z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 85.

towych<sup>6</sup>. Audyt wewnętrzny kończy się sporządzeniem sprawozdania, w którym należy przedstawić w sposób rzetelny i jasny wynik audytu<sup>7</sup>. Sprawozdanie z wykonania audytu finansowego, a także o wynikach audytów wewnętrznych innych zadań kierownik audytu wewnętrznego przekazuje kierownikom komórek audytowych. Dalszy tryb postępowania w tym zakresie przedstawiono w innej części artykułu.

**Badanie sprawozdań finansowych** reguluje ustawa o rachunkowości<sup>8</sup>, ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym<sup>9</sup>, a także inne przepisy prawa<sup>10</sup>. Ustawa o rachunkowości nie zawiera definicji badania sprawozdania finansowego, a tylko określa jej cel. Według art. 65 ust. 1 tej ustawy „**Celem badania sprawozdania finansowego** jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z podstawowymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową, finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki”.

Istotne wydaje się ustawowe stwierdzenie, że badanie sprawozdań finansowych wchodzi w zakres rewizji finansowej. Wynika to z dwóch zapisów zawartych w ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (dalej: ustawa o biegłych rewidentach), a mianowicie:

- „Zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej (art. 3 ust. 1),
- „Ilekcóż w ustawie jest mowa o czynnościach rewizji finansowej – rozumie się przez to badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej” (art. 2 pkt 2).

---

<sup>6</sup> T. Sadowska: *Dokumentowanie procedury audytu wewnętrznego*, w: *Audyty wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska: Zeszyty Naukowe nr 621, WNUS, Szczecin 2010, s. 277–288.

<sup>7</sup> Treść tego sprawozdania jest zawarta w par. 24 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów wymienionego w przypisie 3.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 7 maja 2009 r., Dz.U. nr 77, poz. 649, z późn. zm.

<sup>10</sup> Na przykład ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94, poz. 37, z późn. zm.

Należy zwrócić uwagę na istotne różnice między „badaniem” a „przełgdem” sprawozdania finansowego. Przedmiotem „badania” jest kompletne sprawozdanie finansowe sporządzone za rok obrotowy, a w przypadku jednostek wymienionych w art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości także sprawozdanie z działalności jednostki, dołączone do sprawozdania finansowego. Termin „przełgd” dotyczy czynności rewizji finansowych odniesionych do „ródrocznych” (miesięcznych, kwartalnych, półrocznych) sprawozdań finansowych, które nie mają wszystkich cech jakościowych sprawozdania rocznego, gdyż nie są oparte na inwentaryzacji składników aktywów, nie powodują zamknięcia/otwarcia ksiąg rachunkowych w ciągu roku obrotowego itp.

Dla interesariuszy sprawozdań finansowych ważna jest informacja o wynikach czynności rewizyjnych bieglego rewidenta. Jeżeli przedmiotem badania było kompletne roczne sprawozdanie finansowe (jednostkowe, łączne, skonsolidowane), wówczas wydaje on o nim pisemną opinię wraz z raportem. W przypadku przełgdu sprawozdania finansowego biegly rewident wyraża ocenę tylko w postaci raportu.

Spotykane w literaturze przedmiotu utożsamianie pojęcia zewnętrzny audyt finansowy lub zewnętrzny audyt sprawozdań finansowych jest sprzeczny z nazewnictwem stosowanym w polskim ustawodawstwie. Przeprowadzony przez bieglego sądownego z zakresu rachunkowości, niebędącego bieglym rewidentem, audyt lub ocena sprawozdania finansowego jednostki nie jest badaniem sprawozdania finansowego.

## **2. Przedmiot, metody, procedury i techniki wewnętrznego audytu finansowego oraz badania sprawozdania finansowego**

Zakres przedmiotowy audytu finansowego i/lub badania sprawozdania finansowego jest szerszy niż zakres sprawozdania finansowego jednostki. Ilustruje to rysunek 1.

Dzień sporządzenia bilansu (rodzaj bilansu)		Bilans otwarcia		Bilans zamknięcia		
		Rok poprzedzający		Rok następujący		
Okres/rok		Rok obrotowy		Rok następujący		
Przedmiot audytu/badania sprawozdania finansowego	Przyjęte przez jednostkę zasady (polityka rachunkowości)					
	Dowody księgowe					
	Księgi rachunkowe					
	Inwentaryzacja i jej udokumentowanie					
	Sprawozdanie finansowe					
	Zdarzenia po dacie bilansu, przeszłe i warunkowe zobowiązania					
	Sprawozdanie z działalności <sup>A</sup>					

<sup>A</sup> Dotyczy jednostek wymienionych w art. 41 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Rys. 1. Przedmiot audytu/badania sprawozdania finansowego jednostki w ujęciu czasowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem pracy: Z. Fedak: *Metody i technika rewizji sprawozdań finansowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, COSZ, Warszawa 1998, s. 53.

Rysunek 1 przedstawia uogólniony zakres przedmiotowy audytu/badania sprawozdania finansowego. W praktyce zakres ten jest w większym lub mniejszym stopniu zróżnicowany. Dotyczy to zwłaszcza różnic między elementami sprawozdań finansowych, zasadami (polityką) rachunkowości i planami kont oraz prowadzenia na ich podstawie ksiąg rachunkowych w jednostkach sektora finansów publicznych i jednostkach gospodarczych.

Większość procedur i technik stosowanych przez audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta jest taka sama. Należą do nich obserwacje, oględziny, sprawdzanie, wywiady, zapytania, testowanie przeglądowe, testowanie zgodności, próbkowanie, obliczenia, oświadczenia. Osoba przeprowadzająca audyt finansowy lub badanie sprawozdania finansowego, na podstawie oszacowanego ryzyka powinna wybrać, określić w planie i zastosować odpowiednie metody, procedury i techniki zawarte w profesjonalnych standardach i wskazówkach.

### 3. Status audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta

Chociaż przedmiot czynności audytowych i czynności rewizyjnych, w postaci sprawozdania finansowego, jest w zasadzie identyczny, to różny jest status osób wykonujących te czynności. Podstawowe cechy charakteryzujące audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta, określające ich status, zawarto w tabeli 1.

Niektóre zawarte w tabeli 1 cechy audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta wymagają uszczegółowienia i objaśnienia.

Audyt wewnętrzny w formie wieloosobowych lub jednostkowych komórek audytu wewnętrznego, w myśl ustawy o finansach publicznych, jest wykonywany:

- 1) obowiązkowo (bezwarunkowo) w jednostkach wymienionych w art. 274 ust. 1,
- 2) obowiązkowo w jednostkach spełniających warunki określone w art. 274 ust. 2–6, z wyjątkiem ust. 4,
- 3) fakultatywnie w pozostałych jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (art. 274 ust. 4).

Kierownicy jednostek, o których mowa w art. 274 ust. 2–6 są obowiązani informować pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego. Kierownik komórki audytu wewnętrznego (wielo- lub jednoosobowej) podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami.

Do obowiązków kierownika jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektora generalnego należy zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego. Dotyczy to także zapewnienia organizacyjnej odrębności komórki audytu wewnętrznego w jednostce.

W związku z istotnymi zmianami wprowadzonymi w ostatnich latach w ustawach o finansach publicznych oraz biegłych rewidentach, w tabeli 2 przedstawiono charakterystykę osoby wykonującej zawód audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta.

Tabela 1

## Cechy audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta w Polsce

Cecha (element określenia statusu)	Audytor wewnętrzny	Biegły rewident
1	2	3
Rodzaj czynności (prac)	Czynności audytowe wykonywane zgodnie z rocznym planem w sposób ciągły, a w uzasadnionych przypadkach – poza planem rocznym	Czynności rewizyjne, wykonywane zazwyczaj okresowo
Odbiorca wykonanych prac/usług	Jednostka zatrudniająca audytora wewnętrznego	Jednostka zlecająca odpłatne wykonanie usługi/pracy
Zakres przedmiotowy czynności lub usług	Przedmiotem mogą być wszystkie obszary działalności jednostki. Do zakresu pracy audytora należy ponadto wykonywanie czynności doradczych	Podstawowym przedmiotem jest wykonywanie czynności rewizji finansowej; może on ponadto wykonywać prace i świadczyć usługi wymienione w art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach
Obowiązek przestrzegania podstawowych zasad i standardów	Zasada kodeksu etyki audytora wewnętrznego, w tym prawości (uczciwości), obiektywizmu, poufności, kompetencji (profesjonalizmu), oraz międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego	Zasada etyki zawodowej biegłych rewidentów, w tym w szczególności uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowanie tajemnicy
Sposób wykonywania zawodu	Na podstawie umowy o pracę zawartej z jednostką zatrudniającej osobę na stanowisku audytora wewnętrznego, a w przypadkach wymienionych w ustawie o finansach publicznych – w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej z wyjątkami określonymi w art. 278 ustawy o finansach publicznych	Wykonuje zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, 2) wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, 3) osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych 4) osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych Biegli rewidentzi zatrudnieni w samorządzie biegłych rewidentów oraz pracujący w charakterze pracownika naukowo-dydaktycznego lub naukowego mogą wykonywać zawód wyłącznie w formie wymienionej w punkcie 4

1	2	3
Forma prezentacji wyniku audytu/badania sprawozdania finansowego	Sprawozdanie z wykonania określonego audytu, w tym audytu finansowego	Opinia niezależnego biegłego rewidenta o badaniu sprawozdania finansowego wraz z raportem. Opinia może być bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniem lub negatywna. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas odmawia on wyrażenia opinii
Ochrona prawna tytułu	Brak	Tytuł „biegły rewident” podlega ochronie prawnej
Nadzór	Podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, która go zatrudnia	Nadzór sprawowany przez komisję nadzoru publicznego (Komisję Nadzoru Audytowego) i organ samorządu biegłych rewidentów (Krajową Komisję Nadzoru)

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o finansach publicznych; ustawy o biegłych rewidentach; ustawy o rachunkowości; Komunikatu nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 24; Kodeksu etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, załącznik nr 1 do komunikatu nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r., Dz. Urz. Min. Fin. nr 9, poz. 70; Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r., Biuletyn KIBR nr 69, Warszawa 7.06.2010; Krajowych standardów rewizji finansowej, uchwała nr 1608 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r., Biuletyn KIBR nr 69, Warszawa 7.06.2010; K. Winiarska: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 88–89.

Obie ustawy regulują wymagania w zakresie odbycia praktyki zawodowej i aplikacji. Za praktykę w zakresie audytu wewnętrznego uważa się udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż jedna druga etatu, związanych z:

- 1) przeprowadzeniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego,
- 2) realizacją przez inspektorów kontroli skarbowej czynności z zakresu certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej,
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli.



Tabela 2

## Wymagania wobec audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta

Audytorem wewnętrznym może być osoba, która:	Biegłym rewidentem jest osoba fizyczna wpisana do rejestru biegłych rewidentów, spełniająca następujące warunki:
<p>1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;</p> <p>2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;</p> <p>3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;</p> <p>4) posiada wyższe wykształcenie;</p> <p>5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:</p> <p>a) jeden z certyfikatów: <i>Certified Internal Auditor (CIA)</i>, <i>Certified Government Auditing Professional (CGAP)</i>, <i>Certified Information Systems Auditor (CISA)</i>, <i>Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)</i>, <i>Certified Fraud Examiner (CFE)</i>, <i>Certification in Control Self Assessment (CCSA)</i>, <i>Certified Financial Services Auditor (CFSA)</i> lub <i>Chartered Financial Analyst (CFA)</i>, lub</p> <p>b) złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub</p> <p>c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub</p> <p>d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych</p>	<p>1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;</p> <p>2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;</p> <p>3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;</p> <p>4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i władza językiem polskim w mowie i piśmie;</p> <p>5) odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną (dalej: Komisja);</p> <p>6) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, o której mowa w art. 9 ust. 1 i 2;</p> <p>7) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji;</p> <p>8) złożyła ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.</p> <p>Do rejestru może być wpisana również:</p> <p>a) osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej</p> <p>b) na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o finansach publicznych art. 286 ust. 1 pkt 1–5 oraz ustawy o biegłych rewidentach art. 5 ust. 1–4.

Z kolei kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do ustnego egzaminu dyplomowego, przeprowadzanego przez powołaną przez Ministra Finansów Komisję egzaminacyjną, po:

- 1) odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości, stwierdzonej przez Komisję,
- 2) zdaniu z wynikiem pozytywnym egzaminów pisemnych z 10 tematów, z uwzględnieniem posiadania wiedzy niezbędnej do rewizji finansowej obejmującej 11 zagadnień, w tym 7 z przepisów prawa (podatkowego, cywilnego, spółek handlowych i ładu korporacyjnego, pracy i ubezpieczeń społecznych itp.),
- 3) odbyciu co najmniej dwuletniej aplikacji, pod kierunkiem biegłego rewidenta, stwierdzonej przez Komisję.

Komisja Egzaminacyjna może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z rocznej praktyki w zakresie rachunkowości, jeżeli kandydat:

- a) był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata albo
- b) pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej albo
- c) posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Do uprawnień Komisji Egzaminacyjnej należy zwolnienie kandydata na biegłego rewidenta na jego wniosek:

- z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne,
- z egzaminu z prawa podatkowego, jeżeli posiada on uprawnienia inspektora kontroli skarbowej.

Prezentowana dotychczas charakterystyka statusu audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta wskazuje na nierówne traktowanie tych zawodów. Następnym punktem artykułu poświęcono zgłoszeniu uwag i propozycji zmian.

#### **4. Uwagi dotyczące relacji audyt (finansowy) wewnętrzny/ badanie sprawozdań i audytor wewnętrzny/ biegły rewident oraz kierunków zmian w tym zakresie**

Chociaż rozwiązania w ustawie o biegłych rewidentach są przedmiotem krytyki, zwłaszcza przez biegłych rewidentów i ich samorząd korporacyjny, to wydaje się, że większe zastrzeżenie budzą regulacje dotyczące audytu wewnętrznego i osób uprawnionych do jego przeprowadzenia. Pojęcie audytu wewnętrznego i osoby go przeprowadzającej nie powinno być zawarte wyłącznie w polskiej ustawie o finansach publicznych, ponieważ audyt wewnętrzny istnieje również w dużych organizacjach gospodarczych. W związku z tym, analogicznie jak uchwalenie ustawy o biegłych rewidentach lub ustawy o doradcach podatkowych, zasadne byłoby wydanie ustawy o audycie wewnętrznym i audytorach wewnętrznych. Z punktu widzenia rangi zawodu celowe wydaje się obowiązkowe członkostwo w korporacji, która mogłaby nosić nazwę: izba, stowarzyszenie, organizacja.

Dopóki nie będzie odrębnej ustawy o audytorach wewnętrznych, użyteczne wydaje się wzorowanie na niektórych rozwiązaniach dotyczących biegłych rewidentów albo księgowych. Jeżeli Ministerstwo Finansów przeprowadza egzaminy lub uwzględnia inne wymagania w zakresie praktyki i wiedzy zawodowej oraz na tej podstawie wydaje certyfikat księgowy, to jest on dokumentem nie tylko uprawniającym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, lecz również preferującym kandydata na biegłego rewidenta, ponieważ Komisja Egzaminacyjna może tego kandydata zwolnić z obowiązku odbycia rocznej praktyki w zakresie rachunkowości. Ponadto certyfikat potwierdza kwalifikacje zawodowe danej osoby fizycznej w aspekcie teorii, przepisów i praktyki rachunkowości.

Dokument poświadczający posiadanie zawodu audytora wewnętrznego (dyplom, certyfikat) będzie miał większe znaczenie, jeżeli zakresem praktyki i wiedzy zostanie objęta zarówno działalność jednostek sektora finansów publicznych, jak i jednostek gospodarczych. Umożliwiłoby to audytorowi wewnętrznemu podjęcie pracy w różnych jednostkach, a także świadczenie usług w różnych jednostkach jako usługodawca. Osoby legitymujące się dokumentem audytora wewnętrznego powinny być ujęte na liście (w wykazie) prowadzonej przez Ministra Finansów, z możliwością dostępu publicznego.

W nawiązaniu do statusu biegłego rewidenta warto wspomnieć o kierunkach zmian w Dyrektywie 2006/43/WE<sup>11</sup> Unii Europejskiej i polskiej ustawie o biegłych rewidentach. Otóż Komisja Europejska, analizując przyczyny i skutki kryzysu finansowego w 2008 roku, wskazała na zbyt małą przydatność badania sprawozdań finansowych w zapobieżeniu tego rodzaju zjawiskom i działaniom na rzecz stabilności finansowej. Stwierdzając, że rzetelność badania sprawozdań finansowych to klucz do przywrócenia pewności i zaufania do rynku oraz wzrostu ochrony inwestorów, Komisja zidentyfikowała obszary ryzyka zniekształceń sprawozdań finansowych i słabości przepisów regulacyjnych oraz przedstawiła problemy do konsultacji z zainteresowanymi grupami, takimi jak: inwestorzy, kredytodawcy, przedstawiciele kadry zarządzającej, organy rządowe, biegli rewidenci, organy podatkowe, agencje ratingowe, kontrahenci biznesowi i inni. Konsultacje rozpoczęte po publikacji w październiku 2010 r. Zielonej księgi oraz badania zewnętrzne w celu oceny wdrożenia i skutków obecnych przepisów, a także zebrania danych na temat zmian regulacyjnych mają być zakończone i udostępnione w 2011 r.<sup>12</sup> Analogicznie konsultacje prowadzone są w Polsce, aby jeszcze w tym roku dokonać zmian w ustawie o biegłych rewidentach.

Wydaje się, że zasadne byłyby podobne konsultacje i badania w zakresie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych i gospodarczych w Polsce.

## Uwagi końcowe

Uchwalone w 2009 r. ustawy o finansach publicznych oraz biegłych rewidentach wprowadziły liczne i dalekoidące zmiany audytu wewnętrznego i rewizji finansowej. Mimo ogólnie pozytywnej oceny tych ustaw praktyka ujawniła rozwiązania niekorzystne dla audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów oraz niewystarczające dla zapewnienia wysokiej jakości wykonywanych przez nich czynności. Dlatego pożyteczne byłyby szerokie konsultacje społeczne i zawo-

---

<sup>11</sup> Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz. Urz. UE L 224.

<sup>12</sup> Komisja Europejska, Zielona księga, *Polityka badania sprawozdań finansowych – lekcje wyegniete z kryzysu*, Bruksela, 13.10.2010, KOM (2010) 561.

dowe, których wyniki stanowiłyby podstawę modyfikacji dotychczasowych lub wprowadzenia nowych rozwiązań.

## **Literatura**

- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz. Urz. UE L 224.
- Fedak Z.: *Metody i technika rewizji sprawozdań finansowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, COSZ, Warszawa 1998.
- Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, załącznik nr 1 do komunikatu nr 16/2006 Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2006 r., Dz. Urz. Min. Fin. nr 9, poz. 70.
- Komisja Europejska, Zielona księga, *Polityka badania sprawozdań finansowych – lekcje wyciągnięte z kryzysu*, Bruksela, 13.10.2010, KOM (2010) 561.
- Komunikat Ministra Finansów (nr 25) z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 85.
- Komunikat nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2010 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Fin. nr 5, poz. 24.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzenia i udokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. nr 21, poz. 108.
- Sadowska T.: *Dokumentowanie procedury audytu wewnętrznego*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621, WNUS, Szczecin 2010.
- Uchwała nr 1608 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej „Biuletyn KIBR” nr 69, Warszawa 7.06.2010 r.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94, poz. 37, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1241, art. 272.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. nr 77, poz. 649, z późn. zm.

Uchwała nr 1426/38/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, „Biuletyn KIBR” nr 69, Warszawa 7.06.2010 r.

Winiarska K.: *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.

## **FINANCIAL AUDIT AND INTERNAL AUDITOR VERSUS THE EXAMINATION OF A FINANCIAL STATEMENT AND A STATUTORY AUDITOR**

### **Summary**

In 2009 the Act on the Public Finance and the Act on Statutory Auditors and Their Self-government, Entities Entitled to the Examination of a Financial Statement and on the Public Supervision were passed. Both Acts contain numerous changes in comparison to the previously existing legislation. The paper presents these modifications and the new solutions which are related to internal audit and internal auditors as well as to the examination of a financial statement and a statutory auditor. The study discusses the current legal state of the subject, compares the status of internal and statutory auditors, makes critical remarks and formulates proposals which objective would be to strengthen the role of internal audit and internal auditors in Poland.

*Translated by Magdalena Janowicz*