

Rozdział I. Geneza, pojęcie i rodzaje audytu

§ 1. Wprowadzenie

Termin audyt pochodzi z języka łacińskiego, gdzie *audire* oznacza: słyszeć, słuchać¹. Z ekonomicznego punktu widzenia, albowiem pojęcie to jest głównie stosowane w nauce ekonomii, audyt (z ang. *auditing*) to system rewizji gospodarczej i doradztwa ekonomicznego, realizowany przez wyspecjalizowanych ekspertów, według określonych wzorców, zaleceń i standardów, który polega na rewizji ksiąg rachunkowych i innych dokumentów, a którego celem jest stwierdzenie, czy dokumenty dają prawdziwy i jasny obraz sytuacji finansowej danego podmiotu oraz wykazanie ewentualnych niedociągnięć². Należy jednak podkreślić, że termin ten nie powinien być automatycznie odnoszony wyłącznie do aspektów finansowych³.

Z uwagi, iż nazwa „audyt” wywodzi się z obcojęzycznego nazewnictwa, co nasuwało problem z jego poprawną nazwą w języku polskim, stało się konieczne doprecyzowanie wątpliwości językowych dotyczących tego pojęcia. Mając na celu wskazanie jednej poprawnej formy spośród sugerowanych *audyt* czy *audit*, Rada Języka Polskiego w 2004 r. wydała opinię, w której stwierdziła, iż „choć słowniki ogólne nie notują ani wyrazów *audit*, *auditowanie*, ani *audyt*, *audytowanie*, to tylko formy *audyt*, *audytowanie* należy uznać za poprawne. Zgodnie bowiem z tradycją, obcojęzyczne połączenie di przybiera w polszczyźnie formę dy (por. dyrektor, abdykować, akredytacja itp.)”⁴.

¹ M. Plezi, Słownik łacińsko-polski, Warszawa 1959, s. 312; J. Sondel, Słownik łacińsko-polski dla prawników i historyków, Kraków 2001, s. 93.

² J. Wojnowski (red.), Wielka Encyklopedia PWN, t. 2, Warszawa 2001, s. 459.

³ M. Andrzejewski, System rewizji finansowej z uwzględnieniem funkcji korygującej sprawozdanie finansowe, ZTR 2011, t. 62, Nr 118, s. 25.

⁴ Komunikaty Rady Języka Polskiego przy Prezydium Polskiej Akademii Nauk 2004, Nr 2(15), s. 36.

§ 2. Audyt od czasów najdawniejszych

Audyt ewoluował na przestrzeni wieków, odzwierciedlając zmieniający się system gospodarczy i finansowy. Niektórzy autorzy⁵ twierdzą, że audyt praktykowany był już ponad 3500 lat p.n.e. w Mezopotamii. Zapisy finansowe cywilizacji mezopotamskiej pokazują, obok zapisów liczbowych, niewielkie ślady świadczące o weryfikacji transakcji finansowych, z których wynika, iż w tamtejszym systemie jeden skryba przygotowywał podsumowanie transakcji, podczas gdy inny weryfikował jego zapiski. Oznaczało to rozpoczęcie weryfikacji dokumentów handlowych, które były dokonywane przez osoby niezależne od kontrahentów⁶. Również w Egipcie wymagano, aby dostawy zboża do spichlerza odbywały się w obecności świadka i domagano się poświadczenia rachunku za zboże. Dokumenty egipskie, chińskie⁷, perskie i hebrajskie dotyczące transakcji finansowych wskazują na podobne zachowania, gdzie dokumenty z kontroli zawierają kropki, kreski i znaczki jako przejaw systemu weryfikacji⁸.

I. Grecja

Już w czasach starożytnych Grecy silnie wierzyli w kontrolę nad finansami. Ich dokumentacja wskazywała, że transakcje wymagały autoryzacji i weryfikacji oraz byli gorącymi zwolennikami represyjnej kontroli finansowej, która

⁵ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's Internal Auditing: The practice of modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, 5th Edition, Florida 2003, s. 3; por. R. Moeller, Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge, Hoboken 2009, s. 3; E. Boyd, History of Auditing, w: R. Brown (red.), A History of Accounting and Accountants, London 2013, s. 74 i n.; K. Winiarska, Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – Regulacje krajowe, Warszawa 2007, s. 9.

⁶ A. Piaszczyk, Audyt wewnętrzny, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2004, s. 37.

⁷ Chodzi o rozwiązania stosowane za czasów dynastii Zhou (1122–256 p.n.e.). S. Ramamoorti, Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, The Institute of Internal Auditors, Florida 2003, s. 3. Autor wskazuje, że nawet w Biblii można odnaleźć przykłady w odniesieniu do okresu 1800 p.n.e. do 95 n.e.

⁸ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's, s. 3–4; B.R. Kuc podkreśla, że takowe twierdzenia należy zaliczyć do pewnej kategorii opowieści historycznych, ponieważ człowiek od zawsze próbował grupować i liczyć, choć cyfry pojawiły się stosunkowo późno, natomiast już w trzecim tysiącleciu p.n.e. używano w Egipcie hieroglifów do oznaczeń jednostek, dziesiątek itd., aż do 10 000,00. Innych cyfr używano w Babilonii, jeszcze innych w starożytnej Grecji i Rzymie, B.R. Kuc, Kontrola, Kontroling, Audyt, Podobieństwa i różnice, Warszawa 2008, s. 242 i zamieszczone tam przypisy.

była formą kontroli ludu nad wybieranymi urzędnikami⁹. Ówczesny system kontroli opierał się przede wszystkim na bezpośrednich metodach weryfikacji, które polegały, m.in. na tym, że w roli powierników dokumentów preferowano bardziej niewolników niż obywateli, ponieważ uważano, iż tortury stanowią bardziej wiarygodne źródło pozyskiwania informacji, niż „badanie” obywateli pod przysięgą¹⁰, zważywszy, że ranga społeczna osób wykonujących zawód audytora była wówczas stosunkowo niska¹¹. Obywatele, w tym również niewolnicy, którym powierzono gromadzenie i dystrybucję funduszy publicznych byli proszeni o publiczne prezentowanie przed specjalnym urzędnikiem, tzw. audytorem, ustnych oświadczeń o wykorzystaniu tych funduszy¹².

II. Imperium rzymskie

W czasach imperium rzymskiego nastąpił prawdziwy rozkwit systemu kontroli¹³. Kasy państwowe były zdecentralizowane, co było ich cechą charakterystyczną, jak również istniał pomiędzy nimi specyficzny podział, m.in. na zarządzanie zbożem lub prywatnym majątkiem cesarza. Urzędy skarbu, zarządzające finansami państwa, zatrudniały zaprzysiężonych urzędników, którzy mieli strzec majątku państwowego. Pomimo zagrożenia wysokich kar, pieniądze były sprzeniewierzane, a powodem takich sytuacji był brak centralnej instytucji nadzorczej oraz brak niezależnego i specjalistycznego urzędu nadzorczego¹⁴. Rozwój systemu kontroli spowodował, że w zasadzie można mówić o formalnym ustanowieniu audytora, jednak bez podziału na audytora wewnętrznego i zewnętrznego¹⁵.

Rzymianie posiadali wiedzę na temat rachunkowości, jednak ze względu na uwarunkowania polityczne nie byli w stanie stworzyć instytucji audytor-skiej. W starożytnym Rzymie wykształciła się instytucja „przesłuchania rachunków”¹⁶, polegającą na tym, że urzędnik skarbowy był zobowiązany do pu-

⁹ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 39.

¹⁰ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's, s. 4; por. A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 39; B.R. Kuc twierdzi, iż pierwszymi mistrzami „auditingu” byli starożytni Grecy, B.R. Kuc, *Kontrola*, s. 243.

¹¹ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 37.

¹² B. Porter, J. Simon, D. Hatherly, *Principles of External Auditing*, 4th Edition, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex 2004, s. 26 i n.

¹³ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 39.

¹⁴ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, s. 10.

¹⁵ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 39.

¹⁶ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, s. 10.

blicznego porównywania swoich dokumentów finansowych z dokumentacją innego urzędnika. Taka ustna weryfikacja miała powstrzymać urzędnika odpowiedzialnego za fundusze od możliwości popełnienia oszustwa. W istocie, to publiczne porównywanie urosło do rangi terminu audyt z łacińskiego *auditus* – przesłuchanie, albowiem Rzymianie odeszli od pisemnej weryfikacji na rzecz potwierdzenia ustnego¹⁷. Na prowincji powstała nowa profesja, tzw. kwestorów¹⁸ (*quaestors* – ci, którzy słuchają), tj. księgowych, którzy kontrolowali rachunki gubernatorów prowincji, weryfikując, czy nie dokonano oszustw lub nie wydatkowano funduszy w niewłaściwy sposób¹⁹.

Od audytora różniło go nie tylko miejsce wykonywania zawodu, ale również przedmiot działania i jest swego rodzaju protoplastą dziwiennastowiecznych biegłych księgowych z Wielkiej Brytanii, a tym samym i audytorów zewnętrznych²⁰.

III. Średniowieczna Europa i czasy późniejsze

Gdy upadło cesarstwo rzymskie, upadł również system monetarny oraz system kontroli finansowej i w zasadzie aż do końca średniowiecza władcy nie domagali się dowodów dotyczących należnych im przychodów²¹.

Handlowa ekspansja miast włoskich w XIII w. wymusiła bardziej wyrafinowane prowadzenie ewidencji, a tym samym podniosła rangę samej instytucji audytu. W ten sposób narodził się system podwójnej księgowości, gdzie każda transakcja była podawana zarówno jako debetowa, jak i kredytowa²². System ten umożliwił kupcom kontrolowanie zarówno nabywców i dostawców, jak również pozwalał na monitorowanie pracy zatrudnionych pracowników i tak, np. audytor reprezentujący interesy królowej Izabeli towarzyszył *K. Kolumbowi* podczas jego wyprawy do Nowego Świata²³. Już w 1394 r. władze miasta

¹⁷ A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzny*, s. 39.

¹⁸ Na polskich uczelniach wyższych główny księgowy nazywany jest kwestorem; por. K. Wiñarska, *Audyty wewnętrzny*, s. 10; A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzny*, s. 39.

¹⁹ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's, s. 4; por. K. Kluska, *Audyty wewnętrzny w organizacjach gospodarczych – perspektywy rozwoju*, w: E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling*, PNUE we Wrocławiu 2006, Nr 1139, s. 159.

²⁰ A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzny*, s. 39–40.

²¹ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's, s. 4.

²² Por. J.M. Murray, *Entrepreneurs and entrepreneurship in Medieval Europe*, w: D.S Landes, J. Mokyr, W.J. Baumol (red.), *The invention of enterprise: entrepreneurship from ancient Mesopotamia to modern times*, PUP 2010, s. 94–97.

²³ Tamże.

Pizy poddawano kontroli mającej na celu wykrycie przypadków sprzeniewierzenia środków publicznych²⁴.

Swoiste „weryfikowanie uczciwości osób”, które odpowiadały za sprawy finansalne, było głównym zadaniem audytu²⁵. Audytorzy byli wyznaczani lub wybierani przez ogół społeczności, przy czym oczekiwano od nich kompetencji oraz umiejętności wykrywania nadużyć, błędów, jak i oszustw²⁶. Jak wskazuje K. Winiarska ówczesny audyt miał polegać na „przesłuchaniu rachunków” z racji tego, że tylko nieliczna grupa osób potrafiła czytać i pisać²⁷.

Pojęcie audytu było dawniej związane z jawnym prezentowaniem kont określonej organizacji przez publiczne czytanie ich donośnym głosem²⁸. Traktat francuski z XIII w. pod tytułem *La Seneschaucie* rekomendował baronom francuskim praktykę kontrolowania kont w ich majątkach, gdzie osoba z publiczności była audytorem, który w czasie czytania kont miał za zadanie uważnie słuchać, aby następnie wyrazić niezależną opinię²⁹. Audytorzy wewnętrzni byli w większości audytorami państwowymi, którzy działali w imieniu króla i/lub państwa, natomiast już od XVI w. powstało stowarzyszenie profesjonalnych audytorów w Wenecji, Bolonii i Mediolanie³⁰. W 1581 r. w Wenecji powstał pierwszy w historii związku (cech) rewizorów, gdzie udział w cechu zapewniał prawidłowo zdany egzamin³¹.

Na przestrzeni trzech stuleci od XVI do XVIII w. audyt koncentrował się głównie na wykrywaniu nadużyć oraz zapobieganiu im. Kontrole, które były szczegółowo przeprowadzane, skupiały się na śledzeniu każdej transakcji do poziomu potwierdzających ją dokumentów źródłowych. Od audytorów wy-

²⁴ R.G. Brown, Changing audit objectives and techniques, *The Accounting Review* 1962, Vol. 37, s. 697; por. V.P. Filios, *A Concise History of Auditing (3000 B.C.–A.D. 1700)*, *The Internal Auditor* 1984 (June), s. 48–49.

²⁵ P.P. Gupta, M.R. Ray, The Changing Roles of the Internal Auditor, *Managerial Auditing Journal* 1992, Vol. 7, No. 1, s. 3.

²⁶ Tamże, por. M.A. Dittenhofer, *Internal Auditing – Past, Present and Future*, *Internal Auditor*, June 1984.

²⁷ K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne*, s. 11.

²⁸ Tamże, s. 10.

²⁹ A. Frydlender, L. Collins, *L'audit et le contrôle interne*. Cahiers Français. *Enterprise et Compatibilité* 1983, Nr 210, przytoczone za J. Stępniewski, *Audyty i diagnostyka firmy*, s. 13; por. K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne*, s. 10.

³⁰ W.H.A. Swinkels, *Exploration of a theory of internal audit: a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms*, University of Amsterdam, Eburon 2012, s. 27–28.

³¹ A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzne*, s. 38.

magano nie tylko kompetencji i biegłości w identyfikowaniu nadużyć i błędów, ale również wymagano umiejętności w zakresie księgowości³².

IV. Anglia i Wielka Brytania

Od wieków średnich audyt był w Anglii istotnym elementem w systemie odpowiedzialności za rachunkowość. Zadaniem audytora było odczytywanie i sprawdzanie, w imieniu jego pana, rachunków z majątków celem weryfikacji, czy zarządca nie dopuścił się zaniedbania lub oszustwa³³. Terminy *auditing* i audyt można odnaleźć w dokumentach Brytyjskiej Kompanii Wschodnioindyjskiej od samego początku istnienia tej organizacji, tj. od 1600 r.³⁴

Jednym z pierwszych audytów zewnętrznych dokonanych przez niezależnego rewidenta publicznego był ten mający miejsce w 1720 r. w Wielkiej Brytanii, będący reakcją na wielką bańkę gospodarczą znaną jako South Sea Bubble³⁵. W 1711 r. R. Harley, hrabia Oxfordu i przywódca partii torysów, założył Kompanię Mórz Południowych (*South Sea Company*), która posiadała monopol na handel z hiszpańskimi koloniami w Ameryce Południowej w zamian za przejęcie części długu narodowego. Kompania była popierana przez czołowe osobistości tamtych czasów, jak J. Swift czy D. Defoe. R. Knight, który był kasjerem SSC, dokonywał fałszywych wpisów w księgach rachunkowych. Jednocześnie udało się wywołać swoistą gorączkę zakupową na akcje spółki, mimo że sama spółka nie przejawiała większej aktywności handlowej. Pomimo posiadanego monopolu nie wspierała cen swoich akcji³⁶, albowiem głównym jej zadaniem było wspieranie rządu torysów w uporządkowaniu długu publicznego oraz w eksploatacji kredytu publicznego po dwudziestu latach kosztownych działań wojennych³⁷. W ten sposób powstała bańka spekulacyjna, będąca wynikiem rozwarstwienia pomiędzy ceną akcji a ich rzeczywistą wartością. Celem wypłaty dywidendy aktualnym akcjonariuszom, spółka emitowała coraz więcej akcji, co w konsekwencji doprowadziło do pęknięcia bańki spekulacyjnej.

³² K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, s. 11.

³³ J.R. Edwards, *A History of Financial Accounting*, London–New York 1989, s. 37.

³⁴ D. Dobija, *Audyt jako element*, s. 29.

³⁵ Por. H.J. Paul, *The South Sea Bubble: An Economic History of Its Origins and Consequences*, London 2010, s. 43 i n.; D.L. Flesher, *A History of Accounting and Auditing Before EDP*, *The EDP Journal* 1993, Vol. VIII, s. 38–47.

³⁶ M. Jones, *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex 2011, s. 119.

³⁷ J. Hoppit, *The Myths of the South Sea Bubble*, *Transactions of the RHS* 2002, Vol. 12, s. 142.

Wielu inwestorów zbankrutowało, a jeden z najbogatszych ludzi Anglii, książe Portland, otarł się o bankructwo. *Ch. Snell* został zatrudniony celem dokonania audytu ksiąg rachunkowych i był prawdopodobnie pierwszym księgowym, który przeprowadził dochodzenie w oszustwie korporacyjnym³⁸.

Z kolei rewolucja industrialna po 1850 r. była katalizatorem wielkiego rozwoju i wzrostu gospodarczego w Wielkiej Brytanii oraz audytu w takiej formie jaką znamy dzisiaj³⁹, gdzie organizacje, o czym poniżej, zatrudniają księgowych do sprawdzania ksiąg rachunkowych. Doprowadziło to do wzrostu zapotrzebowania na audytorów, którzy byłiby niezależni od właścicieli oraz zaangażowani nie tylko w wykrywanie błędów pisarskich, ale także wykrywanie oszustw⁴⁰.

Jeszcze w XVIII w. oraz na początku XIX w. *de facto* nie było audytu wewnętrznego, a po prostu audyt⁴¹. Za źródło profesjonalnego audytu przyjmuje się uchwaloną w 1862 r. w Wielkiej Brytanii ustawę o spółkach – *The Companies Act*⁴², porządkującą i standaryzującą system rachunkowości spółek. Dzięki wspomnianej ustawie, weryfikacja audytu stała się więcej niż tylko „wysłuchaniem” i została rozszerzona do formy kontroli pisemnych raportów finansowych oraz porównywania zapisów w księgach z posiadaną dokumentacją⁴³. W 1880 r. zostało zatwierdzone przez królową Wiktorię powstanie Instytutu Księgowych Anglii i Walii⁴⁴. Dopiero w latach 80. XIX w. zaczęło kształtować

³⁸ *M. Jones*, *Creative Accounting, Fraud and International*, s. 119; por. *C.J. Hasson*, *The South Sea Bubble and Mr. Snell*, *Journal of Accountancy* 1932, Vol. 54, Issue 2, Article 4, s. 128.

³⁹ *R.G. Brown*, *Changing audit objectives*, s. 698.

⁴⁰ Tamże.

⁴¹ *A. Piaszczyk*, *Audyt wewnętrzny*, s. 41.

⁴² *A. Pulbrook*, *The Companies Act, 1862, with analytical references and copious index*, Effingham Wilson, London 1865, s. 1 i n. W akcie wskazano na potrzebę niezależnego przeglądu ksiąg rachunkowych. Wielka Brytania, posiadając najstarsze uregulowania prawne dotyczące badania sprawozdań (raportów) finansowych, uważana jest za miejsce powstania rewizji sprawozdań finansowych oraz zawodu biegłego rewidenta (audytora); *R.L. Watts* i *J.L. Zimmerman* wskazują, że uregulowania te co prawda zawierają optymalny model przepisów dotyczący przeprowadzenia audytu, ale nie precyzują, że musi go wykonać podmiot zewnętrzny; *R.L. Watts*, *J.L. Zimmerman*, *Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence*, *Journal of Law and Economics* 1983, Vol. 26, No. 3, s. 614 i 628.

⁴³ *L.B. Sawyer*, *M.A. Dittenhofer*, *J.H. Scheiner*, *A. Graham*, *P. Makosz*, *Sawyer's*, s. 4; por. *K. Wiśniarska*, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005, s. 12–13; *A. Hołda*, *Ewolucja auditingu i jego rola w gospodarce rynkowej*, ZNAE w Krakowie 1998, Nr 514, s. 62.

⁴⁴ *A. Hołda*, *Ewolucja auditingu*, s. 61.

się znaczenie pojęcia audytu, które odnosiło się do funkcjonujących dziedzin nauki i działalności gospodarczej i było skupione na badaniu i ocenie⁴⁵.

V. Stany Zjednoczone

Banki brytyjskie poszukujące wyższej stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału już w połowie XVIII w. zainteresowały się brytyjskimi koloniami w Ameryce Północnej⁴⁶. Audyt wraz z brytyjskimi inwestycjami przekroczył ocean i rozwijał się w Stanach Zjednoczonych, gdzie brytyjscy bankierzy stawiali swoim amerykańskim partnerom wymóg przeprowadzenia przez niezależnego brytyjskiego audytora obowiązkowego audytu finansowego⁴⁷. Była to instytucja audytu zewnętrznego⁴⁸, a wynikała z przepisów brytyjskiego kodeksu handlowego⁴⁹. W pierwszych dekadach XX w. cele brytyjskiego i amerykańskiego audytu były nieco odmienne. W Stanach Zjednoczonych zmierzał on od wykrycia oszustwa, do raportowania o rzeczywistej „kondycji finansowej jednostki”, natomiast w Wielkiej Brytanii, głównym celem audytu nadal było wykrywanie nadużyć i błędów podczas wyeksponowanych szczegółowych kontroli⁵⁰. Przedsiębiorstwa kolejowe były jednymi z pierwszych, gdzie przyjęto rozległy program audytu wewnętrznego, albowiem zarząd kolei potrzebował dowodów na to, że kierownicy poszczególnych stacji na terenie całego kraju prawidłowo wykazują przychody. Uznano, iż audyt zewnętrzny nie będzie odpowiedni w takich przypadkach⁵¹.

W 1911 r. po raz pierwszy wdrożono rachunki kosztów standardowych w przedsiębiorstwie, które wprowadziły stan wymagany (wzorzec), do którego można przyrównać stan faktyczny⁵². Pierwsza zmiana koncepcji audytu nastą-

⁴⁵ A. Skoczylas-Tworek, *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Łódź 2014, s. 11.

⁴⁶ A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 41.

⁴⁷ K. Winiarska, M. Koczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Warszawa 2013, s. 380.

⁴⁸ Banki brytyjskie zatrudniały audytorów, a ich zadaniem było badanie ksiąg handlowych banków amerykańskich, które korzystały z kredytów brytyjskich oraz prawidłowości prowadzonej polityki kredytowej wobec amerykańskich przedsiębiorców, gdzie audytor był osobą z narzuconą z zewnątrz, jako niezbędną „przesłankę” udostępnienia kapitału, A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 41; K. Cwieliąg, *Audyt wewnętrzny w racjonalizowaniu samorządowej gospodarki finansowej*, Uniwersytet Opolski, Studia i Monografie 2021, Nr 600, s. 116.

⁴⁹ The Companies Act.

⁵⁰ R.G. Brown, *Changing audit*, s. 696–702.

⁵¹ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, Sawyer's, s. 5; por. D.L. Flesher, G.J. Previts, W.D. Samson, *Auditing in the United States: a historical perspective*, Abacus, A Journal of Accounting, Finance and Business Studies 2005, Vol. 41, No. 1, s. 28 i n.

⁵² A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, s. 42.

piła we wczesnych latach 30. XX w., a więc była niejako następstwem wielkiego kryzysu⁵³. *The United States Securities and Exchange Commission* – SEC (Komisja ds. Papierów Wartościowych i Giełd)⁵⁴ zażądała, aby przedsiębiorstwa, które chcą wejść na giełdę, przedstawiały zweryfikowane sprawozdania finansowe⁵⁵. Zewnętrzni audytorzy zaczęli zwracać uwagę na opinie o rzetelności sprawozdań finansowych na podstawie wrywkowych transakcji, a nie szczegółowej weryfikacji całokształtu transakcji⁵⁶. W celu wypełnienia luki wynikającej z wrywkowego charakteru badań dokonywanych przez audytorów zewnętrznych, wiele spółek utworzyło działy audytu wewnętrznego, albowiem zakładano, że pełniejszy audyt będzie możliwy dzięki współpracy audytorów zewnętrznych i wewnętrznych⁵⁷.

Nowoczesny audyt wewnętrzny zaczął zmieniać swój charakter w 1941 r., kiedy to w Stanach Zjednoczonych powstał *The Institute of Internal Auditors* (Instytut Audytorów Wewnętrznych, IIA)⁵⁸, natomiast pierwszą tego typu organizacją w Wielkiej Brytanii był *London Chapter of the New York Institute of Internal Auditors* (Londyński Oddział Nowojorskiego Instytutu Audytu Wewnętrznego), który powstał w 1948 r.⁵⁹ Audytorzy wewnętrzni domagali się rozszerzenia zakresu audytu wewnętrznego na wszystkie działania przedsiębiorstwa, ponieważ tylko wtedy audytorzy wewnętrzni mogli konkurować na równi z ich zewnętrznymi partnerami⁶⁰. Przez lata 60. ubiegłego wieku IIA rosła i rozwijała się, stając się międzynarodowym liderem audytu wewnętrznego.

⁵³ Zwany również „Wielką Depresją”, który miał miejsce w latach 1929–1933.

⁵⁴ Komisja Papierów Wartościowych i Giełd powstała w 1934 r. na skutek modyfikacji celów i technik audytu zewnętrznego w tamtym okresie, R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Warszawa 2011, s. 27.

⁵⁵ A.H. Kent, *The Development and Application of a New Concept of internal Auditing*, *Internal Auditor* 1957, March; por. S. Parker, L.A. Johnson, *The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century*, *Accounting Historians Journal*, December 2017, Vol. 44, No. 2, s. 47 i n.; *Securities Act z 1933 r. zobowiązywał korporacje, aby przeprowadzały audyty przez niezależnych lub posiadających publiczny certyfikat księgowych*, R.L. Watts, J.L. Zimmerman, *Agency Problems, Auditing*, s. 629.

⁵⁶ K. Winiarska, M. Koczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, s. 380.

⁵⁷ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny*, s. 12.

⁵⁸ Instytut Audytorów Wewnętrznych jest największą międzynarodową organizacją audytorów wewnętrznych zrzeszającą ponad 170 tys. członków; por. K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, *Infoaudit*, Warszawa 2005, s. 10; K. Winiarska, *Rozwój audytu zewnętrznego na świecie*, *FRU* Nr 76, t. 2, ZNUSz 2015, Nr 864, s. 143.

⁵⁹ D. Matthews, *A History of Auditing. The changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day*, London–New York 2006, s. 70.

⁶⁰ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A. Graham, P. Makosz, *Sawyer's*, s. 5.

nego jako zawodu⁶¹. Ranga społeczna księgowego oraz audytorów wewnętrznych i zewnętrznych niepomniernie wzrosła, aż do czasu wielkich skandali finansowych i bankructw w latach 2001–2002⁶².

§ 3. Audyt w Polsce

Funkcjonowanie audytu w Polsce zapoczątkowało wdrożenie rewizji finansowej w związku z wprowadzonym rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej prawa o spółkach akcyjnych⁶³, gdzie zadaniem biegłych rewidentów było badanie sprawozdań finansowych spółki, jak i sprawozdań zarządu⁶⁴. Funkcja rewidenta polegała na szczegółowej analizie indywidualnych zagadnień, który z czasem został poszerzony o zakres badania poza obszar finansowy, co spowodowało z kolei wykształcenie pojęcia audytu⁶⁵. Po drugiej wojnie światowej w 1949 r. powołano Najwyższą Izbę Kontroli (NIK)⁶⁶, aby następnie w jej miejsce w listopadzie 1952 r. powołać Ministerstwo Kon-

⁶¹ R. Cascarino, S. van Esch, *Internal Auditing: An Integrated Approach*, Lensdowne 2007, s. 4. W literaturze przedmiotu można odnaleźć podział historycznego rozwoju audytu na chronologiczne okresy, tj. do 1840, 1840–1920, 1920–1960, 1960–1990 i od 1990, L. Teck-Heang, A.Md. Ali, *The evolution of auditing: An analysis of the historical development*, *Journal of Modern Accounting and Auditing* 2008, Vol. 4, No 12, s. 2; O.S. Ajao, J.O. Olamide, A.A. Temitope, *Evolution and development of auditing*, *Unique Journal of Business Management Research* 2016, Vol. 3, s. 34–35; jak również podział na okresy: od starożytności do 1500, 1500–1850, 1850–1905, 1905–1933, 1933–1940, 1940–1960 i od 1960, R.G. Brown, *Changing audit objectives*, s. 696–701; A. Piaszczyk wskazuje następujący podział oraz miejsca: ok. 3600 p.n.e. Mezopotamia, III–I tysiąclecia p.n.e. Egipt, Persja, Judea, od V w. p.n.e. Grecja, od IV w. p.n.e. Rzym, od XIII w. n.e. Italia, 1581 r. Wenecja, XVIII w. Anglia, XIX w. USA, 1911–1918 USA, od 1918 r. USA, 1941 r. USA, 1977 r. Europa, A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzne*, s. 37–38; XIII i XIV wiek, 1494–1850, 1850–1905, 1905–1933, 1940–1990 (w Polsce od 1989 r.), 1998; J. Stępniewski, *Audyty i diagnostyka firmy*, s. 14.

⁶² A. Piaszczyk, *Audyty wewnętrzne*, s. 42.

⁶³ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.3.1928 r. – Prawo o spółkach akcyjnych (Dz.U. Nr 39, poz. 383, ze zm.).

⁶⁴ A. Skoczylas-Tworek, *Audyty we współczesnej*, s. 187. Jeszcze w 1925 r. Związek Buchalterów przedłożył ministerstwu finansów projekt przepisów powołujących instytucję audytorów oraz powołanie regionalnej izby audytorów, jak również przez lata zabiegał o wprowadzenie tych regulacji, D. Dobija, *Audytyng jako element*, s. 30; zob. A. Wendorf, *Różnice pomiędzy audytem zewnętrznym i wewnętrznym oraz kontrolą wewnętrzną i ich istota w ograniczeniu ryzyka w działalności przedsiębiorstwa*, w: D. Łukomiak, K. Łukomiak (red.), *Nauki Społeczne i Humanistyczne. Varia*. t. 4, Łódź 2023, s. 152.

⁶⁵ A. Skoczylas-Tworek, *Audyty we współczesnej*, s. 188.

⁶⁶ Ustawa z 9.3.1949 r. o kontroli państwowej (Dz.U. Nr 13, poz. 74).

troli Państwowej⁶⁷, które uregulowało zakres działania oraz organizację kontroli finansowej⁶⁸. Pięć lat później przywrócono działalność NIK, a w 1959 r. uchwałą o rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych⁶⁹ wprowadzono zawód dyplomowanego biegłego księgowego⁷⁰, który był wyposażony w pewne atrybuty przedwojennego biegłego rewidenta⁷¹. Na początku lat 70.⁷² przekształcono rewizję finansowo-księgową w rewizję gospodarczą, aby następnie na początku kolejnej dekady⁷³ ponownie uregulować zasady rewizji na zlecenie izb skarbowych (badanie pełne i uproszczone)⁷⁴. Prawny grunt dla niezależnego badania sprawozdań finansowych stworzyła nowa ustawa⁷⁵ z 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie⁷⁶. W piśmiennictwie polskim instytucja audytu pojawiła się na początku lat 90., kiedy to pojawił się tzw. audyt zewnętrzny, wykonywany przez biegłych rewidentów i tzw. przedsiębiorstwa audytorskie⁷⁷ oraz zaistniała konieczność powierzania weryfikacji bilansu osobom spoza instytucji (przedsiębiorstwa)⁷⁸.

⁶⁷ Rozporządzenie RM z 26.10.1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz.U. Nr 50, poz. 255 ze zm.).

⁶⁸ B. Micherda, Badanie sprawozdania finansowego w perspektywie historycznej, ZNAE w Krakowie 2005, Nr 674, s. 11.

⁶⁹ Uchwała Nr 187 RM z 12.5.1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. Nr 58, poz. 278).

⁷⁰ A. Skoczylas-Tworek, Audyt we współczesnej, s. 188.

⁷¹ B. Micherda, Badanie sprawozdania, s. 11.

⁷² Uchwała Nr 191 z 10.9.1971 r. w sprawie resortowej kontroli działalności gospodarczej państwowych jednostek organizacyjnych (M.P. Nr 48, poz. 309).

⁷³ Rozporządzenie Rady Ministrów z 26.7.1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw i innych państwowych jednostek organizacyjnych (Dz.U. Nr 25, poz. 180 ze zm.).

⁷⁴ B. Micherda, Badanie sprawozdania, s. 11–12.

⁷⁵ Ustawa z 19.10.1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. Nr 111, poz. 480).

⁷⁶ A. Skoczylas-Tworek, Audyt we współczesnej, s. 189.

⁷⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 84. Konieczność badania i weryfikacji rocznych sprawozdań finansowych oraz zasad działania biegłych rewidentów i przedsiębiorstw audytorskich wprowadziła ustawa z 29.9.1994 r. o rachunkowości oraz ustawa 13.10.1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (t.j. Dz.U. Nr 31, poz. 359) – obecnie obowiązuje ustawa z 11.5.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 ze zm.); por. I. Gębusia, *Reforma modelu świadczenia usług przez firmy audytorskie na rzecz jednostek zainteresowania publicznego*, PPH 2017, Nr 12, s. 40 i n.

⁷⁸ B.R. Kuc, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, Warszawa 2007, s. 71.

W literaturze przedmiotu można odnaleźć podział na cztery generacje audytu w Polsce⁷⁹. Pierwsza przed 1980 r., gdzie audyt koncertował się na systemie kontroli wewnętrznej i weryfikacji zgodności ze stanem udokumentowanym w procedurach (*ex post*). Druga generacja w latach 1980–1990, gdzie zakres rozszerzył się o ocenę efektywności stosowanych procedur i ewoluował od charakteru *ex post* do *ex ante*. Trzecia generacja w latach 1990–1998, gdzie została rozszerzona identyfikacja ryzyka z obszarów finansów na obszary związane z działalnością operacyjną (jako szeroko rozumiane ryzyko gospodarcze prowadzonej działalności). Czwarta generacja dotyczy okresu po 1999 r., gdzie audyt stanowi swoistą formę doradztwa.

Instytucja audytu wewnętrznego wprowadzona została do systemu polskiego prawodawstwa ustawą o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy RM oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej⁸⁰. Zgodnie z dodanym wówczas art. 35c audytem wewnętrznym był ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskiwał obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności⁸¹.

Konieczność wprowadzenia instytucji audytu wewnętrznego wynikała przede wszystkim ze zobowiązań międzynarodowych⁸² RP, gdzie system kon-

⁷⁹ J. Banaszkiwicz (red.), *Audyty wewnętrzne: spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 14; K. Winiarska, *Audyty wewnętrzne*, s. 34; E. Bielińska-Dusza, *Rozwiązania strukturalne audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie*, ZNUE w Krakowie 2008, Nr 774, s. 55–56; A. Herdan, M.M. Stuss, J. Krasodomska, *Audyty wewnętrzne jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Kraków 2009, s. 58; M. Lisiński, *Audyty wewnętrzne i jego rola w implementacji strategii przedsiębiorstwa*, ZNUE w Krakowie 2010, Nr 827, s. 9–10.

⁸⁰ Ustawa z 27.7.2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy RM oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1116).

⁸¹ E. Chojna-Duch, uważa, iż taka definicja nie spełnia wymagań logicznych, gdyż miesza różne elementy, tj. cel audytu i jego kryteria, E. Chojna-Duch, *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, KP 2002, Nr specjalny 1, s. 10; por. B.R. Kuc, *Kontrola*, s. 247–248.

⁸² A. Skoczylas, *Audyty w systemie kontroli wewnętrznej według Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli/Audytu*, w: B. Mikołajczyk (red.), *Przemiany w finansach publicznych w Polsce po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, AUL, Folia Oeconomia 197, Łódź 2006, s. 150; por. także: G. Gołębiowski, *Audyty wewnętrzne w administracji publicznej – kontrowersje wobec jego roli*, KP 2003, Nr 6, s. 103–104; C. Rudzka-Lorenz, *Mały komentarz do „Audyty wewnętrzne...”*, KP 2003, Nr 6, s. 110. W Komisji Europejskiej audyt pojawił się w związku ze zmianami i reformami istniejących struktur kontroli wewnętrznej, a jego wyodrębniona rola

troli w wyniku negatywnej oceny⁸³ został uznany, jako niewiarygodny i nieprzydatny w gospodarce rynkowej do wykorzystania w sferze finansów publicznych⁸⁴. Jeszcze przed przystąpieniem do UE kraje kandydujące zostały zobligowane⁸⁵ do skonstruowania systemu gwarantującego poprawność, legalność i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Powyższy system miał składać się z audytu wewnętrznego, kontroli finansowej oraz instrumentów prawnych i organizacyjnych zapewniających centralną koordynację systemu⁸⁶, jak również miał gwarantować prawidłowość mechanizmów sprawdzających i sterujących wydatkowanie środków publicznych⁸⁷. Zdaniem przedstawicieli UE, wprowadzenie audytu środków publicznych przyniosło wymierne korzyści w państwach członkowskich, polegające na zmniejszeniu możliwości dokonywania finansowych manipulacji tymi środkami. Brak szczególnych regulacji na poziomie prawa UE skutkował wykształceniem się w państwach członkowskich zróżnicowanych modeli audytu wewnętrznego⁸⁸.

została usankcjonowana w 2001 r. poprzez rozporządzenie Rady Unii Europejskiej Nr 762/2001 z 9.4.2001 r. (Dz.Urz. UE L z 2001 r. Nr 111, s. 1) zmieniające art. 24 rozporządzenia finansowego z 21.12.1977 r., G. Gołębiowski, K. Marchewka-Bartkowiak, Audyt i kontrola zarządzania długiem publicznym, Materiały i Studia, Nr 181, NBP, Warszawa 2004, s. 8.

⁸³ Por. E. Chojna-Duch, Kontrola finansowa i audyt – implikacje ustawowe, w: Kontrola i audyt w administracji publicznej – stan i perspektywy, Warszawa 2003, s. 18 i n.; J. Jagielski, Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacji, KP 2003, Nr 3, s. 1.

⁸⁴ Cz. Trepner, Audyt – uniwersalny system kontroli finansów publicznych, KP 2006 Nr 1, s. 150.

⁸⁵ Konieczność wprowadzenia audytu wewnętrznego była spowodowana potrzebą wynikającą z wypełnienia ustaleń traktatowych z UE, a dokładnie negocjacji akcesyjnych w ramach rozdziału 28 „Kontrola finansowa”. Na Polskę nałożono co prawda mało znaczące obowiązki dotyczące audytu zewnętrznego, jednakże wymogi dotyczące wewnętrznej kontroli finansów publicznych były liczne, B.R. Kuc, Kontrola, s. 268–269; G. Gołębiowski, Audyt wewnętrzny w administracji, s. 103; E. Chojna-Duch, Audyt wewnętrzny w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej, KP 2004, Nr 4, s. 29 i n.; *taż*, Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych, KP 2010, Nr 1, s. 51–52. Państwa członkowskie odpowiadają za stworzenie i utrzymywanie prawidłowo funkcjonujących systemów zarządzania i kontroli, które minimalizują ryzyko wystąpienia działań godzących w interes Wspólnoty, P.W. Kisiel, Audyt wewnętrzny elementem Nowej Administracji, w: B.R. Kuc (red.), Kontrola, kontroling i audyt w zarządzaniu, Warszawa 2006, s. 270.

⁸⁶ A. Kubik, Funkcjonowanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej w Polsce, KP 2005, Nr 1, s. 71.

⁸⁷ J. Jagielski, Audyt wewnętrzny, s. 14.

⁸⁸ E. Chojna-Duch, Próba systematyzacji pojęć, s. 52; P.W. Kisiel, Audyt Funduszy Unijnych, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 8 i n.; A. Piaszczyk, Audyt środków unijnych, Warszawa 2007, s. 14 i n.

Jednym z podstawowych celów audytu wewnętrznego miało być usprawnienie procesów zarządzania, stymulowania oraz stałego podnoszenia jakości, jak również wspieranie działań kierownictwa, i co za tym idzie również zwiększenia efektywności kontroli wewnętrznej, sprawności administracji publicznej, oszczędnego i efektywnego zarządzania oraz obniżenia kosztów i czasu działania, jak również eliminacji marnotrawstwa⁸⁹. Audyt miał skutecznie chronić interesy finansowe państw członkowskich i budżetu UE, które mogą być naruszane na przykład przez niewłaściwe wykorzystanie środków z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności⁹⁰. Objęcie gospodarki związanej z finansami oraz mieniem wszystkich jednostek sektora finansów publicznych audytem wewnętrznym i kontrolą finansową, miało na celu zwiększenie racjonalności w gospodarowaniu środkami publicznymi oraz dostosowanie polskich regulacji w zakresie finansów publicznych do standardów unijnych⁹¹.

W ustawie o finansach publicznych z 2005 r.⁹² audyt wewnętrzny został określony jako ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce oraz czynności doradcze (art. 48). W nowej ustawie prawodawca starał się uporządkować słabości i niekonsekwencje poprzednich regulacji prawnych, tworząc definicję audytu w sposób bardziej zbliżony do jego faktycznej istoty⁹³, kładąc nacisk na dalsze dostosowanie do standardów międzynarodowych i pełniejsze wykorzystanie audytu w sektorze publicznych finansów⁹⁴. Nowa ustawa⁹⁵ z 2009 r. spowodowała zmodyfikowanie katalogu jednostek sektora finansów publicznych poprzez zmniejszenie ilości podmiotów zobowiązanych do przeprowadzenia audytu⁹⁶.

⁸⁹ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 61.

⁹⁰ Tamże, s. 59.

⁹¹ A. Pomorska, *Zasady ogólne finansów publicznych*, PUG 2002, Nr 6, s. 13–14.

⁹² Ustawa z 30.6.2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

⁹³ G. Gołębiowski, P. Russel, *Audyt i kontrola w koncepcji new public management*, KP 2013, Nr 2, s. 19.

⁹⁴ B. Kołosowska, A. Bartoszewicz, w: P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1136.

⁹⁵ Ustawa o finansach publicznych z 27.8.2009 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.). Ustawodawca zdecydował się na całkowitą zmianę audytu wewnętrznego, korygując zbyt finansowe i legalistyczne podejście, M. Staniszevska, M. Stasik, *Jak poprawić funkcjonowanie kontroli zarządczej w administracji – rola audytu wewnętrznego i NIK*, KP 2013, Nr 1, s. 83.

⁹⁶ A. Skoczylas, W.A. Nowak, *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, ZTR 2011, t. 63, Nr 119, s. 192.

Ostatnia wskazana wyżej zmiana definicji audytu wewnętrznego stopniowo przeobraża go z instytucji typowo kontrolnej w typowo doradczą⁹⁷. Co istotne ustawodawca wskazał szereg obowiązków, mających zapewnić audytorowi wewnętrznemu odpowiednie warunki pracy, tj. specyficzną podległość oraz ochronę stosunku pracy⁹⁸. Audyt wewnętrzny powinien być działalnością obiektywną, a efektem końcowym zadania audytowego powinny być czynności doradcze, które usprawniają funkcjonowanie jednostki⁹⁹. Przedstawione kierownikowi jednostki zalecenia czy opinie nie są wiążące, dają jednak większą gwarancję podjęcia prawidłowej decyzji przez kierownika¹⁰⁰.

§ 4. Definicje audytu

W literaturze naukowej brak jest jednoznacznej interpretacji terminu¹⁰¹ audyt, pomimo że jest on dość powszechnie stosowany, a pierwotnie tego pojęcia używano w węższym znaczeniu, tj. odnoszącym się li tylko do określenia czynności biegłych rewidentów, którzy zajmowali się kontrolą finansowo-księgową¹⁰². W doktrynie nie stworzono powszechnie akceptowalnej definicji, na-

⁹⁷ M. Anczakowski, Audyt wewnętrzny – nowe regulacje, KP 2010, Nr 1, s. 64; por. A. Bartoszewicz, B. Kołosowska, Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, w: P. Smoleń (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2014, s. 1246.

⁹⁸ G. Gołębiowski, Zmiany w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym, RPEiS 2011, Nr 3, s. 55 i 57. Ochrona warunków pracy w latach 2002–2005 powodowała, iż możliwość rozwiązania stosunku pracy lub zmiana jego warunków z audytorem wewnętrznym obwarowana była obowiązkiem uzyskania zgody od Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego, a po likwidacji stanowiska GIAW obowiązki te przejął Minister Finansów, natomiast nowelizacja z 2009 r. zawężyła krąg audytorów tylko do osób kierujących komórkami, A. Skoczylas, W.A. Nowak, Ewolucja audytu, s. 173–174.

⁹⁹ J.M. Ciak, G. Voss, Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego, Studia Prawno-Ekonomiczne 2017, t. CIV, s. 238.

¹⁰⁰ A. Bartoszewicz, Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w polskich samorządach gminnych – wyniki badań, ZTR 2009, t. 52, Nr 108, s. 11.

¹⁰¹ Na temat teoretycznych podstaw audytu wewnętrznego: L. Grzesiak, P. Kabalski, Audyt wewnętrzny w świetle wybranych teorii, ZTR 2016, t. 87, Nr 143, s. 19 i n.

¹⁰² R. Kramer, Audyt jako narzędzie oceny przedsiębiorstwa – definicja i klasyfikacja, w: K. Szczepaniak, A. Wojewnik-Filipowska (red.), Inwestycje i nieruchomości w warunkach zrównoważonego rozwoju. Wybrane problemy, Wydział Zarządzania UG, Sopot 2014, s. 163.