

**Piotr Bednarek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **CECHY I KOMPETENCJE AUDYTORA WEWNĘTRZNEGO**

### **1. Wstęp**

W wyniku szybkiego postępu technicznego, globalizacji i rozwoju gospodarek narodowych w wielu krajach świata ciągle wzrasta złożoność warunków funkcjonowania organizacji. W ślad za nowymi problemami zarządzania dużymi organizacjami rośnie zakres zadań oraz znaczenie audytu wewnętrznego w organizacjach.

Jednym z ostatnich impulsów do zwiększenia roli audytu wewnętrznego w Stanach Zjednoczonych było wejście w życie ustawy Sarbanes-Oxley. W rezultacie poszerzył się zakres obowiązków audytorów wewnętrznych o takie czynności, jak podstawowa analiza procesów biznesowych, testowanie mechanizmów kontroli wewnętrznej, ocena procesu zarządzania ryzykiem czy też rachunkowość sądowa<sup>1</sup> [7, s. 26]. Zwiększający się zakres nowoczesnego audytu w konsekwencji powoduje coraz większe wymagania co do kwalifikacji mającego odnosić sukcesy audytora.

Z punktu widzenia praktyków, w przeszłości ważniejsze w pracy audytora było podejście naukowe niż sztuka wykonywania zawodu, której można się nauczyć tylko w wyniku zdobywania doświadczenia [2, s. 88]. Kiedyś przekazywanie wyników audytu nie wymagało odbywania specjalnych narad z audytowanym. Dzisiaj audytorzy muszą współpracować z dużą liczbą ludzi o różnym wykształceniu, różnych narodowości i z różnych szczebli organizacji. Bogata i złożona interpersonalna strona audytu ciągle poddaje audytorów testowi umiejętności współdziałania z ludźmi. Zatem powstaje pytanie, jakie powinny być kwalifikacje audytora wewnętrznego, jeśli w dzisiejszym audycie trochę bardziej liczy się sztuka wykonywania zawodu niż wiedza merytoryczna.

---

<sup>1</sup> Termin rachunkowość sądowa (*forensic accounting*) oznacza specjalistyczny obszar praktyki rachunkowości, na który składa się wiedza z zakresu rachunkowości, audytu i umiejętności śledczych, wykorzystywana na potrzeby zebrania informacji stanowiących podstawę debat i rozstrzygnięć w toczących się lub przyszłych sporach sądowych.

W Polsce wzrost znaczenia zawodu audytora wewnętrznego związany jest z wprowadzeniem w 2002 r. obowiązku utworzenia stanowisk audytora wewnętrznego w większych jednostkach sektora finansów publicznych (w skrócie JSFP). Wprowadzona w 2006 r. istotna zmiana regulacji prawnych dotyczących audytu w JSFP rozszerzyła liczbę zawodów uprawnionych do pracy na stanowisku audytora wewnętrznego w JSFP o osoby mające kwalifikacje kontrolera Najwyższej Izby Kontroli oraz inspektora kontroli skarbowej [8]. Jednak spełnienie formalnych wymogów dotyczących kwalifikacji audytora wewnętrznego określonych ustawą o finansach publicznych i standardami audytu wewnętrznego nie jest wystarczające, aby zatrudnić właściwą osobę na stanowisko audytora wewnętrznego. W tym artykule podjęto próbę określenia cech i kompetencji audytora, który sprosta dzisiejszym wyzwaniom w każdej organizacji.

## **2. Kwalifikacje wymagane od audytora wewnętrznego w JSFP**

Zgodnie z art. 58 ustawy o finansach publicznych audytorem wewnętrznym może być osoba, która [9]:

1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że odrębne przepisy uzależniają zatrudnienie w JSFP od posiadania obywatelstwa polskiego,

2) ma pełną zdolność do czynności prawnych i korzysta z pełni praw publicznych,

3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,

4) posiada wyższe wykształcenie,

5) posiada następujące kwalifikacje zawodowe do przeprowadzania audytu wewnętrznego:

a) certyfikaty: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self-Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA),

b) ukończyła aplikację kontrolerską i złożyła egzamin kontrolerski z wynikiem pozytywnym przed komisją egzaminacyjną powołaną przez Prezesa Najwyższej Izby Kontroli,

c) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora kontroli skarbowej,

d) uprawnienia biegłego rewidenta.

Spełnienie określonych ustawowo wymagań jest tylko warunkiem uzyskania statusu audytora wewnętrznego w JSFP. Mimo że uzyskanie wymienionych w punkcie 5 art. 58 ustawy o finansach publicznych kwalifikacji zawodowych wy-

maga wykazania się określoną wiedzą, umiejętnościami i często doświadczeniem, to zakres tych kwalifikacji jest bardzo zróżnicowany. Takie rozwiązanie ustawowe może wynikać z różnorodności potrzeb jednostek sektora finansów publicznych lub braku odpowiedniej liczby osób posiadających certyfikaty CIA lub CGAP w momencie wejścia ustawy w życie. Powstaje jednak pytanie, jaki jest wspólny zakres wiedzy i umiejętności wymaganych od audytora wewnętrznego w JSFP.

Pewnym rozwiązaniem tego problemu było przyjęcie Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego oraz kodeksu etyki Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych z siedzibą w Stanach Zjednoczonych jako obowiązujących w JSFP w Polsce. Dla audytorów wewnętrznych w JSFP to wydarzenie stworzyło istotny punkt odniesienia w praktyce audytu wewnętrznego. Dla kierowników JSFP standardy dostarczyły bardziej określonej informacji o tym, czego oczekiwać od audytorów wewnętrznych.

Standardy te określają takie pożądane wzorce zachowań, jak: niezależność, obiektywizm, bezstronność, biegłość, należyta staranność zawodowa, ciągły rozwój i poprawa jakości wykonywanej pracy. Natomiast kodeks etyki promuje takie zasady postępowania, jak: uczciwość, obiektywizm, poufność, profesjonalizm, unikanie konfliktu interesów oraz pozytywne relacje między audytorami (por. [1, s. 242-247]). Mimo że standardy i kodeks etyki opisują pewne wspólne postawy i wzorce zachowań dla audytorów wewnętrznych, to pozostawiają one dużą swobodę co do kwalifikacji audytorów wewnętrznych.

### **3. Cechy osobowe audytora wewnętrznego**

Problem określenia niezbędnych cech wymaganych od audytora jest złożony. Można stworzyć długą listę pożądanych cech audytora (por. [3, s. 246]). Jednak określenie i ocena tych kwalifikacji będzie bardzo subiektywna. Bardziej przydatny sposób polega na spojrzeniu na cechy osobowe audytora wewnętrznego z punktu widzenia ich przydatności dla osiągnięcia takich celów, jak:

- 1) zrobienie dobrego pierwszego wrażenia przy wykonywaniu każdego audytu,
- 2) utrzymywanie dobrych relacji z audytowanymi przez długi czas,
- 3) osiągnięcie dobrych wyników pracy.

Mimo iż powyższe cele są ze sobą ściśle powiązane, to każdemu z nich można przypisać zbiór określonych cech, którymi powinien charakteryzować się audytor wewnętrzny.

Pierwsze wrażenie, jak wiadomo, może być dobre lub złe. Gdy audytor wewnętrzny rozpoczyna zadanie audytowe w jednostce audytowanej, zrobienie dobrego wrażenia na kierowniku jednostki audytowanej powinno być pomocne, aby dobrze rozpocząć zadanie i uniknąć przyszłych konfliktów. W wielu sytuacjach pierwsze wrażenie robi się w trakcie krótkiego spotkania. Na przykład audytor wewnętrzny wstępnie zadaje kilka pytań dotyczących planowanego przeglądu.

Jeśli kierownictwo audytowanej jednostki nie miało wcześniej kontaktu z tym audytorem, nieprofesjonalny wygląd oraz styl rozmowy audytora mogą mieć negatywny wpływ na ich dalsze relacje. Audytor wewnętrzny powinien zatem koncentrować się na sprawianiu dobrego wrażenia w krótkim czasie. Co można uczynić, aby robić dobre pierwsze wrażenie? Odpowiedzią na to pytanie jest połączenie pozytywnego wrażenia zarówno osobistego, jak i zawodowego oraz zdolność do szybkiego wykorzystania nadarzających się okazji.

W odniesieniu do wyglądu zewnętrznego, standardy ubierania się powinny być zgodne z polityką danej organizacji dotyczącą ubioru i wypośredkowane pomiędzy skrajnym konserwatyzmem a najnowszymi trendami mody stworzonymi tylko dla wybranych klientów. W celu bardziej skutecznego wykorzystania pojawiających się możliwości audytor powinien umieć szybko odpowiadać na pytania i włączać się do dyskusji w sposób grzeczny i kompetentny. Celem audytora powinno być wywoływanie u innych poczucia pewności i szacunku.

Chociaż pierwsze wrażenie jest istotne, to nie determinuje całkowicie przyszłych relacji z audytowanym. W dłuższym czasie audytor ma więcej okazji do stworzenia atmosfery wzajemnego szacunku w pracy z pracownikami na szczeblu operacyjnym, a także z kadrą kierowniczą wszystkich szczebli. W tych sytuacjach indywidualne kwalifikacje audytora stają się szczególnie ważne. Poniżej omówiono te cechy audytora, które pozwolą mu na zdobycie szacunku i dobrą współpracę z innymi członkami organizacji.

Oprócz takich wartości, jak sprawiedliwość, poświęcenie interesom organizacji, zawodowa postawa, które są ważne dla tworzenia dobrych relacji w organizacji, również inne cechy świadczą o kwalifikacjach audytora. Odnoszą się one szczególnie do podejścia audytora wewnętrznego do przeprowadzania audytów i czynności przeglądu. Do cech będących czynnikami sukcesu audytora zalicza się m.in. [5, s. 4-12]:

- ciekawość – audytor wewnętrzny powinien mieć naturalną umiejętność dociekania przyczyn obserwowanych zjawisk i nie powinien zadowalać się uogólnieniami lub takimi wyjaśnieniami, które ignorują obawy co do prawidłowości zjawisk w organizacji;
- krytyczną postawę – audytor wewnętrzny powinien być krytyczny, wyrażając przy tym ostrożne oceny o badanych obszarach. Audytor musi stosować wysokie standardy w ocenie adekwatności przeglądanych informacji lub obserwacji;
- czujność – audytor wewnętrzny powinien być czujny i otwarty na wszystkie możliwe źródła informacji, które mogą dostarczyć wiedzy o sprawach z otoczenia badanego zjawiska. Audytor wewnętrzny powinien być czujny na ważniejsze fakty, niezliczone wzajemne powiązania oraz „rozmyte” informacje, które zawsze pojawiają się przy indywidualnych badaniach;

- 
- wytrwałość – audytor nie powinien łatwo się poddawać, gdy zostanie powstrzymany przy próbie pozyskania potrzebnej informacji odpowiedzią na pytanie albo możliwymi rozwiązaniami problemów;
  - energię – jest to istotna pomocnicza cecha, która sprawia, że dobry audytor wewnętrzny działa, podczas gdy inni poddaliby się i poprzestali na tym, co do tej pory zostało ustalone. Energia jest połączeniem temperamentu, poświęcenia i dobrego zdrowia;
  - pewność siebie – pewność siebie audytora powoduje poczucie pewności u innych. Jest to wewnętrzne przekonanie, że ktoś wie, co robi, i że jest to rzecz właściwa;
  - odwagę – jest związana z pewnością siebie, ale znaczy coś więcej. Polega na gotowości do trwania przy swoim stanowisku, gdy występują zewnętrzne naciski i ryzyko. Ta osobista cecha audytora podwyższa jego status, zwłaszcza gdy audytor miał już okazję wykazać się odwagą. Wszyscy audytorzy mogą wcześniej czy później znaleźć się w sytuacji, w której ich odwaga będzie poddana testowi;
  - zdolność do wydawania mądrych opinii – mądre opinie polegają na spokojnym wyważeniu sprzecznych informacji, z uwzględnieniem kolejności ich pojawiania się w czasie. Celem tutaj nie jest posiadanie „idealnej historii wydanych opinii”, lecz osiągnięcie przewagi właściwych opinii w stosunku do liczby błędnych opinii;
  - nieskazitelną – nieskazitelną reputacją audytora wewnętrznego pozwala innym polegać na rekomendacjach i wynikach audytu. Na to składa się wiara w kompetencje zawodowe, bezstronność i uczciwość w przedstawianiu tych informacji;
  - niezależność – blisko związana ze wszystkimi powyższymi cechami. Na nią składają się: niezależność wewnętrzna, czyli stan umysłu umożliwiający wyrażanie opinii bez pozostawiania pod różnego rodzaju wpływami uniemożliwiającymi samodzielny osąd oraz pozwalający danej osobie na uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem działanie, oraz niezależność zewnętrzna, czyli unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia, zaznajomiona ze wszystkimi mającymi znaczenie informacjami mogłaby słusznie twierdzić, że nastąpiło naruszenie uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu firmy audytorskiej lub członka zespołu atestacyjnego [4, s. 47].  
Osiągnięciu pierwszego celu, jakim jest zrobienie dobrego pierwszego wrażenia, mogą posłużyć również takie zalety audytora wewnętrznego, jak [6, s. 12]:
  - zrównoważenie, wyrażające się przez swobodne zachowanie, bez arogancji, z powstrzymaniem emocji w sytuacjach kryzysowych, nieuleganie naciskom i ponoszenie konsekwencji pełnienia funkcji audytora,
  - dobre komunikowanie się, dzięki zdolności wyrażania poglądów ustnie i piśmiennie w sposób zrozumiały i przejrzysty.

Zalety te decydują również o tym, jak w długim okresie czasu relacje między audytorem a jednostką audytowaną będą się układać oraz o osiąganych przez audytora wynikach pracy. Ponadto wpływ na to mają także [6, s. 12]:

- rygor i metoda, poprzez umiejętność analitycznego myślenia, pozwalającego wyłonić problemy oraz umiejętność ich syntetyzowania dla pokonania nieprawidłowości i wydania rzeczowych zaleceń,
- wyobraźnia i intelektualna ciekawość, wyrażająca się niezależnym spojrzeniem, wprowadzaniem nowości i oryginalnych rozwiązań w dziedzinie zaleceń.

Opisane powyżej cechy, które przez praktyków nazywane są sztuką wykonywania zawodu, znacznie ułatwiają audytorom wewnętrznym osiągnięcie ostatecznych celów audytu.

#### **4. Zawodowe kwalifikacje audytora wewnętrznego**

Audytor wewnętrzny musi posiadać pewien poziom zawodowych umiejętności, aby skutecznie realizować wszystkie zadania, jakich się od niego oczekuje. Od kandydata na stanowisko audytora wewnętrznego wymaga się znajomości koncepcji dotyczących systemów kontroli oraz systemów informacyjnych, a także dobrej znajomości zagadnień związanych z działalnością operacyjną danej organizacji [5, s. 4-12].

Każdy audytor powinien wykazywać się dobrą znajomością ogólnych zasad kontroli wewnętrznej oraz podstawową wiedzą z zakresu procesu audytu. Na ten proces składają się z reguły ocena ryzyka, przygotowanie dokumentacji roboczej i wykonanie niezbędnych testów audytowych w celu sformułowania wniosków z audytu.

Audytorzy wewnętrzeni muszą być przygotowani do radzenia sobie w różnego rodzaju sytuacjach, a zatem są im potrzebne najwyższe kwalifikacje. Cel ten można osiągnąć przez zdobycie zarówno wiedzy teoretycznej, jak i doświadczenia. Wiedzę można nabyć na uczelniach wyższych, uzyskując tytuł w dziedzinie ekonomii o specjalności audyt wewnętrzny lub też realizując różne programy studiów czy też kursów, które zapewnią odpowiedni poziom wiedzy niezbędny dla audytora wewnętrznego.

Dla zwiększenia skuteczności pracy audytora wewnętrznego istotne znaczenie ma zdobycie wcześniejszego doświadczenia na szczeblu operacyjnym lub przynajmniej pewien kontakt z działalnością operacyjną. Najlepiej, gdy audytor pracował w większej grupie ludzi i miał okazję pełnić funkcje związane z kierowaniem bądź kontrolowaniem. Drugim rodzajem przydatnych kwalifikacji byłoby poznanie procesów kontroli księgowej i finansowej. Zdobycie tego typu umiejętności niekoniecznie wymaga pracy w księgowości. Jednak zalecane jest wykonywanie zadań, które przynajmniej w pewnym stopniu dotyczą księgowości, tak aby dobrze poznać ten obszar. Wymóg znajomości mechanizmów kontroli księgowej wynika z założenia, że kontrola finansowa jest dobrym punktem wyjścia do badania innych mechanizmów kontroli wewnętrznej w organizacji.

Mimo posiadania wysokich kwalifikacji audytorzy wewnętrzni często uważają za pomocne lub nawet konieczne zlecenie opracowania specjalistycznych ekspertyz odpowiednim biegłym, specjalistom lub ekspertom w danej dziedzinie. Sytuacje te występują w przypadku badania takich obszarów, jak procesy produkcyjne, prace inżynierskie lub specjalistyczna kontrola księgową. W zależności od organizacji zapotrzebowanie na tego typu ekspertyzy może być różne.

W praktyce audytorów o potrzebnych kwalifikacjach pozyskuje się na dwa sposoby. Jednym z nich jest zatrudnienie osoby z zewnątrz organizacji, mającej wymagane kwalifikacje. Drugi sposób polega na podnoszeniu kwalifikacji własnych audytorów lub innych osób zatrudnionych w organizacji, lecz pracujących wcześniej w innych komórkach, wyrażających chęć kształcenia się w pożądanym dziedzinach poprzez szkolenia.

Wszechstronny rozwój własnej kadry wiąże się jednak z pewnymi ograniczeniami. Po pierwsze, sytuacja, w której każdy z pracowników audytu posiada wszystkie rodzaje umiejętności, jest często niemożliwa, a co więcej niepraktyczna, gdyż pewne umiejętności mogą być im potrzebne tylko od czasu do czasu. Zatem najlepszym rozwiązaniem jest stworzenie zrównoważonej kadry audytu wewnętrznego. W rezultacie komórka audytu wewnętrznego posiada zasoby ludzkie, które mają kwalifikacje niezbędne do wykonywania bieżących zadań audytowych w danej organizacji. Jednak poszczególne osoby specjalizują się tylko w pewnych dziedzinach i nie zajmują się wszystkimi zadaniami realizowanymi przez daną komórkę audytu wewnętrznego w danej organizacji. W przypadku gdy audytor osiągnie wysoki poziom umiejętności odnoszący się do pewnych działań operacyjnych, kierownictwo organizacji może zastanowić się, czy audytor ten nie byłby bardziej przydatny dla organizacji, jeżeli będzie przydzielony do wykonywania właśnie tych działań [5, s. 4-12].

## 5. Zakończenie

W poprzednim okresie w historii rozwoju audytu wewnętrznego na świecie audyt polegał na prowadzeniu samodzielnych analiz nierzadko w oderwaniu od rzeczywistych potrzeb organizacji. Trzydzieści lat trwała metamorfoza tego zawodu, która sprawiła, że współcześni audytorzy wewnętrzni stosują bardziej partycypujące podejście do audytu wewnętrznego. Ważne jest to, aby bogatsi o zaawansowaną technicznie wiedzę i narzędzia współcześni audytorzy byli w pełni zdolni do sprostanania potrzebom audytu w XXI w.

W świetle tych potrzeb wymagania co do kwalifikacji audytorów są zatem coraz większe. Od dzisiejszych audytorów wewnętrznych oczekuje się dostarczania zapewnienia oraz usług konsultingowych, które tworzą wartość dodaną i usprawniają działanie organizacji. Muszą oni zatem poszerzać swoje zawodowe kwalifikacje o takie umiejętności, jak: „żyłka do interesów”, orientacja na ryzyko, spojrzenie globalne, opinia o ładzie korporacyjnym oraz rozwiązywanie problemów.

Jednak sukces audytora zależy nie tylko od tych zawodowych kwalifikacji. Ważne jest też posiadanie odpowiednich cech osobowych i takich umiejętności, jak: skuteczne komunikowanie się z ludźmi, utrzymywanie dobrych relacji z pracownikami wszystkich szczebli i twórcze myślenie.

Zatem audyt wewnętrzny jest połączeniem sztuki wykonywania zawodu oraz zawodowej wiedzy i umiejętności. Sztuka zawodu audytora wewnętrznego, która dotyczy takich umiejętności, jak zarządzanie relacjami międzyludzkimi, komunikowanie się i twórcze myślenie, musi być również wykorzystywana przez audytora wewnętrznego. Ważne jest stosowanie obu tych elementów. W optymalnym przypadku należy dążyć do osiągnięcia odpowiednich proporcji między sztuką wykonywania zawodu i wiedzą merytoryczną. W praktyce wybitnego audytora od tylko kompetentnego odróżnia posiadanie wszechstronnych umiejętności.

## Literatura

- [1] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2007.
- [2] Buhariwalla A., *Partially qualified*, „The Internal Auditor” October 2007.
- [3] Kuc B.R., *Kontrola i audyt w sektorze publicznym. Kierunki zmian*, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2007.
- [4] *Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego* [tłumaczenie na język polski], The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2001, [www.iaa.org.pl](http://www.iaa.org.pl) (15.06.2007).
- [5] Moeller R., Witt H.N., *Brink's Modern Internal Auditing*, 5<sup>th</sup> ed., John Wiley & Sons, New York 1999.
- [6] *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, red. H. Grocholski, t. 1, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa 2004.
- [7] Siegel P.H., O'Shaughnessy J., *Social skill characteristics that promote successful careers in internal auditing*, „Internal Auditing” January/February 2008.
- [8] Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. *O zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, DzU 2006 nr 249, poz. 1832.
- [9] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. *O finansach publicznych*, DzU 2005 nr 249, poz. 2104.

## QUALIFICATIONS OF AN INTERNAL AUDITOR

### Summary

The increasing scope of modern internal auditing results in higher qualifications requirements for successful internal auditor. In Poland it seems insufficient to find and hire adequate person as an internal auditor only on the basis of suggested qualifications specified in the public finance act and internal auditing standards. Thus in this paper the author attempted at identifying personal and professional qualifications of an internal auditor, who can be able to live up to today's challenges in every organization.