

Zasoby kadrowe audytu wewnętrznego na świecie

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: *Cel* – poznanie zasobów kadrowych audytu wewnętrznego na świecie. Metodologia badania – badanie literaturowe publikacji zagranicznych i krajowych.

Wynik – poznanie wieku, płci, poziomu wykształcenia, kompetencji i umiejętności audytorów wewnętrznych oraz stosowanych technik audytu i typu wykonywanych badań.

Oryginalność/wartość – zaprezentowanie wyników badań na skalę światową.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, audytor wewnętrzny, kwalifikacje audytora wewnętrznego, obszary audytu wewnętrznego

Wprowadzenie

Istota audytu wewnętrznego i funkcje audytora wewnętrznego są znane w Polsce od 2002 roku. Wyrzutowe badania w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskich spółkach przeprowadził Grand Thornton (*Audyt wewnętrzny...* 2013).

Celem artykułu jest zaprezentowanie badań w zakresie zasobów kadrowych audytu wewnętrznego na świecie zleconych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych. Może stać się źródłem pomysłów na takie opracowania w Polsce.

1. Cechy audytora wewnętrznego

Wyznacznikiem reguł w zakresie audytu wewnętrznego na świecie jest Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) powstały w 1941 roku w USA. Instytut opublikował w 2009 roku opracowanie *Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. W kodeksie etyki określił, że: „przez audytorów wewnętrznych rozumie się członków Instytutu, posiadaczy dyplomów zawodowych IIA i kandydatów starających się o ich uzyskanie oraz wszystkich tych, którzy świadczą usługi audytu wewnętrznego”. Jednocześnie wyznaczył, że od audytorów wewnętrznych oczekuje się stosowania i szanowania zasady pewności, obiektywizmu, poufności i kompetencji.

* prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska, Katedra Sprawozdawczości Finansowej i Audytu, Uniwersytet Szczeciński, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: kr234@wneiz.pl.

W Polsce warunki wykonywania zawodu audytora wewnętrznego określa ustawa o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych: art. 286).

Audytora wewnętrznego można zidentyfikować jako diagnostę. Postrzega on organizację jako zbiór systemów i podsystemów stworzonych dla osiągnięcia wyznaczonych przez kierownictwo celów. Ocenia, które systemy są kluczowe dla sytuacji finansowej jednostki i weryfikuje ich funkcjonowanie celem racjonalnego zapewnienia, że są zgodne z prawem i efektywne (*Praktyczne aspekty audytu...* 2004: 12).

Audytora powinno cechować co najmniej pięć zalet (*Professional Practice Framework* 2000):

- a) energia i dynamizm oznaczające duże tempo pracy, wzmożony wysiłek i pracowitość;
- b) zrównoważenie – swobodne zachowanie, bez arogancji, z powstrzymaniem emocji w sytuacjach kryzysowych, nieuleganie naciskom i ponoszenie konsekwencji pełnienia funkcji audytora;
- c) wyobraźnia i ciekawość intelektualna wyrażająca się niezależnym spojrzeniem, wprowadzeniem nowości i oryginalnych rozwiązań w dziedzinie zaleceń;
- d) rygor i metoda – analitycznego myślenia pozwalającego wyłonić problemy oraz umiejętność ich syntetyzowania dla pokonania nieprawidłowości i wydania rzeczowych zaleceń;
- e) komunikowanie się, dzięki zdolności wyrażania poglądów ustnie i pisemnie, w sposób zrozumiały i przejrzysty.

Wysokim wymaganiom stawianym audytorowi wewnętrznemu powinny odpowiadać także zasoby personalne. Zasady profesjonalnej praktyki (*Professional Practice Framework* 2000) obowiązują od 1 stycznia 2002 roku wszystkich certyfikowanych audytorów wewnętrznych (CIA) oraz członków IIA. Zasady ramowe nie są wystarczające dla oceny zasobów personalnych audytu wewnętrznego. Model kompetencji audytora przedstawiono w tabeli 1.

Oprócz wymagań fachowych dużą wagę należy przywiązać do cech indywidualnych i społecznych. W komórce audytu wewnętrznego mogą pracować ludzie z najlepszymi umiejętnościami fachowymi, ale jeśli nie mają politycznego wyczucia, nie będą skutecznymi. Szefowi komórki audytu wewnętrznego (KAW) stawiane są jeszcze wyższe wymagania. Wyznaczenie jako szefa osoby dojrzałej zawodowo zwiększa prawdopodobieństwo, że członkowie komitetu audytu, rady nadzorczej i kierownictwa przedsiębiorstwa dostrzegą w niej równoprawnego partnera. Zaufanie między stronami jest nieodzowną podstawą owocnej współpracy.

Komórki audytu wewnętrznego zajmują się określaniem głównych zagrożeń występujących w organizacji, do których zalicza się na przykład dostęp do haseł i kluczy, czeki *in blanco*, wakaty na ważnych stanowiskach. Elementy te poddawane są regularnym audytom. Audytorzy powinni ocenić skalę zagrożenia i znać sposoby ich opanowania.

Ścisłe kierownictwo na ogół podejmuje decyzje na podstawie przedstawionych sprawozdań, a nie osobistej wiedzy. Aby te decyzje były właściwe, sprawozdania muszą być sporządzane terminowo i dokładnie. Przed dostarczeniem ich ścisłemu kierownictwu powinny być oceniane przez audytorów wewnętrznych pod względem terminowości, dokładności i zawartości merytorycznej. Tak sprawdzone sprawozdanie daje większą gwarancję podjęcia właściwych decyzji (Winiarska 2008: 110).

Tabela 1

Model kompetencji pracownika komórki audytu wewnętrznego (poziom kierownika zespołu)

Dziedzina kompetencji	Zakres obowiązków	Znaczenie			
		duże	średnie	małe	
Atrybuty zawodowe	Zdolność do rozwiązywania problemów	Opracowuje rozwiązania oparte na racjonalnej analizie informacji	✓		
	Planowanie i organizacja	Postępuje systematycznie, koncentruje się na założonych celach	✓		
	Wizja strategiczna	Rozwija wizje strategiczne, zachowuje ogłęd problemów „z lotu ptaka”		✓	
	Orientacja dotycząca kosztów i wyników	Planowane koszty przeciwstawia oczekiwanym korzyściom, używa efektywnie dostępnych rezerw	✓		
	Zorientowanie w potrzebach klientów	Rozumie potrzeby wszystkich zainteresowanych stron, ukierunkowuje odpowiednio swoje działania		✓	
Atrybuty społeczne	Wyznaczanie celów i ich nadzorowanie	Wyznacza cele dla siebie i swojego zespołu, nadzoruje zgodność z tymi celami		✓	
	Zorientowanie w sprawach zespołu	Przyczynia się do dobrej współpracy w zespole	✓		
	Komunikacja (ustna i pisemna)	Potrafi wyrażać się jasno i zrozumiale, dostosować się do wymagań słuchaczy, opanować najważniejsze języki obce	✓		
	Przywództwo	Prowadzi efektywnie swój zespół do osiągnięcia celów		✓	
	Dobór personelu/coaching	Dobiera personel, przyczynia się do dalszego rozwoju osobowego zespołu		✓	
Atrybuty indywidualne	Otwartość	Respektuje nowe idee i inne opinie, zachęca swój zespół do wypróbowania pomysłów i innowacji, wspiera ich zastosowanie		✓	
	Zdolność motywowania	Inspiruje swoich współpracowników do osiągania najważniejszych wyników, potrafi wzbudzić zainteresowanie zespołu i doprowadzić do realizacji celu		✓	
	Kreatywność	Generuje kreatywne propozycje rozwiązań		✓	
	Inicjatywa własna	Wspiera aktywność, inicjuje zmiany tam, gdzie mają one sens, przekonuje innych o tym, że zmiany są konieczne		✓	
	Kształcenie/rozwój własny	Systematycznie wykorzystuje okazję do nauki i własnego rozwoju	✓		
	Wytrzymałość	Jest wytrzymały i ma zdolność osiągania wysokich wyników również wówczas, gdy działa w trudnych warunkach	✓		
	Nieprzekupność	Poprzez swój sposób myślenia i działania demonstruje wysoki stopień odporności na korupcję oraz odpowiedzialności etycznej	✓		
	System wartości	Respektuje system wartości przedsiębiorstwa i działa na jego rzecz	✓		

Źródło: (Bumbacher, Schweitzer 2002).

Wraz z rosnącą złożonością spraw gospodarczych pojawiają się problemy wykraczające poza zakres wiedzy menedżera, który musi podjąć decyzję. Audytorzy wewnętrzni powinni sprawdzać obliczenia przygotowywane dla menedżerów przez kierowników działów, specjalistów, audytorów zewnętrznych i tym podobnych. To kierownictwo podejmuje bieżące decyzje, a nie audytorzy wewnętrzni, którzy mogą dostarczać lub weryfikować dane stanowiące podstawę podejmowania decyzji. Mogą także oszacować skutki decyzji i wskazać zagrożenia, które nie zostały uwzględnione.

Audytor wewnętrzny obecnie wspomaga kierownictwo jednostki gospodarczej i doradza mu w procesie podejmowania decyzji. Audytorzy wewnętrzni powinni mieć wiedzę o umiejętnościach behawioralnych. W ich pracy najważniejsza jest umiejętność identyfikacji wartości ludzkich oraz mechanizmów obronnych, potrzeb ludzkich, a także czynników odpowiedzialnych za zmianę postaw. Audytorzy wewnętrzni powinni ponadto dokładnie rozumieć proces decyzyjny na poziomie kierownictwa.

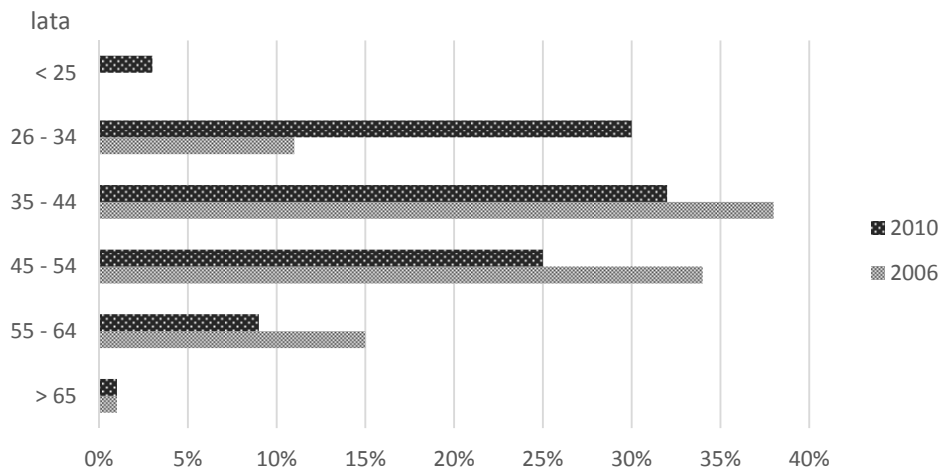
2. Sylwetka audytora wewnętrznego

Instytut Audytorów Wewnętrznych w celu zinventaryzowania stanu audytu wewnętrznego na świecie przeprowadził w 2006 i 2010 roku badania ankietowe w różnych regionach świata i sektorach gospodarki. Wyniki badania zaprezentowane w raportach wnoszą dużo interesujących spostrzeżeń. W opracowaniach zaprezentowano między innymi:

- wiek audytorów wewnętrznych (rys. 1),
- płeć audytorów wewnętrznych według regionów (rys. 2),
- poziom wykształcenia audytorów wewnętrznych (rys. 3),
- wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności (rys. 4),
- profesjonalne certyfikaty audytorów wewnętrznych (tabela 2),
- metody oceny audytorów wewnętrznych (rys. 5),
- kompetencje ogólne audytorów wewnętrznych (rys. 6),
- umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych (rys. 7),
- umiejętności techniczne audytorów wewnętrznych (rys. 8),
- wiedzę audytorów wewnętrznych (rys. 9),
- narzędzia i techniki audytu wewnętrznego (rys. 10),
- typy wykonywanych zadań audytorskich (rys. 11).

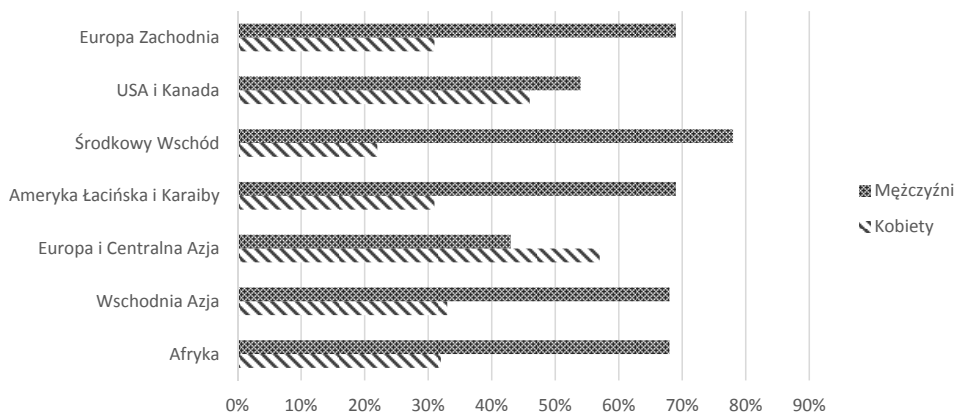
Ankietowani audytorzy wewnętrzni charakteryzowali się dużym doświadczeniem zawodowym. Najwięcej audytorów było w wieku od 35 lat do 44 lat oraz od 45 do 54 lat. Można zaobserwować wzrost w 2010 roku liczba audytorów mających 26–34 lat. Znikoma liczba audytorów ma mniej niż 25 lat lub więcej niż 65 lat.

Oceniając płeć audytorów wewnętrznych, zauważa się dwukrotną przewagę mężczyzn, a na Środkowym Wschodzie nawet trzykrotną, co wynika z tradycji tego regionu. Niewielkie różnice w liczbie mężczyzn i kobiet obserwuje się w USA i Kanadzie, co świadczy o równouprawnieniu w wykonywaniu zawodu. W Europie i Centralnej Azji audytorami wewnętrznymi są w większości kobiety, co ma związek z feminizacją zawodu w zakresie rachunkowości.



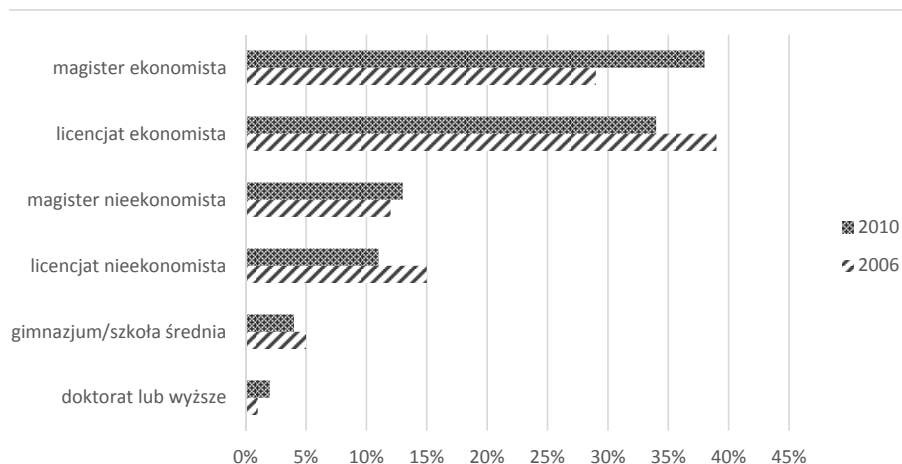
Rysunek 1. Wiek audytorów wewnętrznych

Źródło: (Alkafaji i wsp. 2010: 6).



Rysunek 2. Płeć audytorów wewnętrznych według regionów

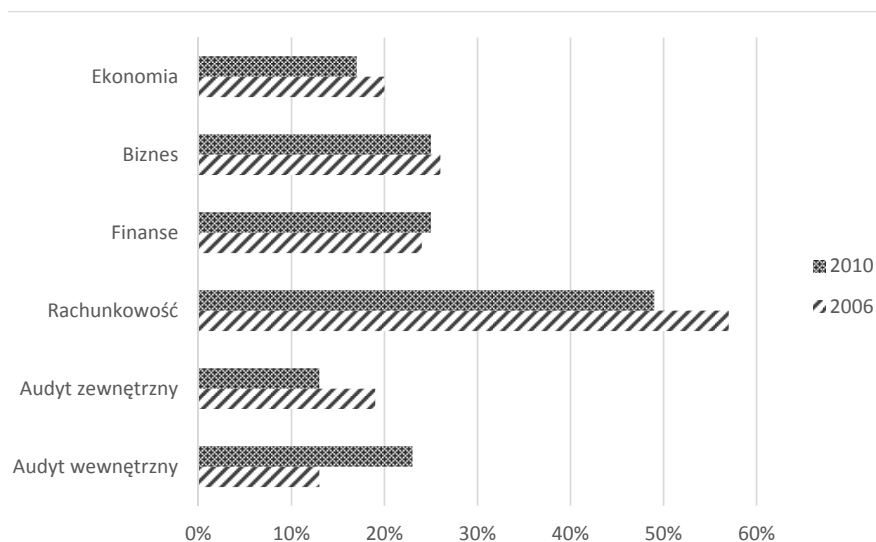
Źródło: (Alkafaji i wsp. 2010: 6).



Rysunek 3. Poziom wykształcenia audytorów wewnętrznych

Źródło: (Alkafaji i wsp. 2010: 7).

W większości audytorzy wewnętrzni są ekonomistami z tytułami magistra lub licencjata. W mniejszej liczbie są to magistrowie i licencjaci z wykształceniem mikroekonomicznym. W niewielkiej liczbie są to absolwenci szkół średnich lub naukowcy z tytułem doktora lub wyższym.



Rysunek 4. Wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności

Źródło: (Alkafaji i wsp. 2010: 8).

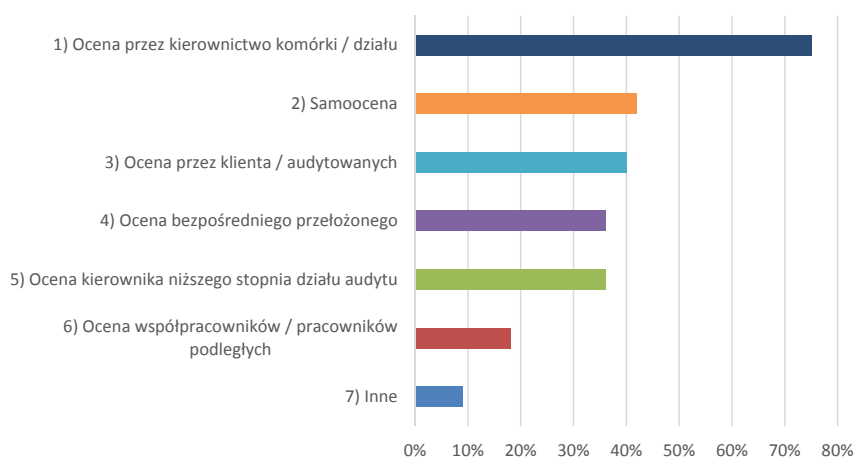
Analizując wykształcenie audytorów wewnętrznych według specjalności, zauważa się przeważający udział osób, które studiowały rachunkowość (ok. 50%). W następnej kolejności jest to ekonomia, biznes i finanse (20–25%). Specjalistami z zakresu audytu wewnętrznego i zewnętrznego jest ponad 10% audytorów.

Tabela 2

Profesjonalne certyfikaty audytorów wewnętrznych

Certyfikaty profesjonalne	%
Certyfikowany audytor wewnętrzny (CIA)	30,3
Certyfikat rachunkowości (CA/CPA/ACCA/ACA)	20,4
Audytowanie systemów informatycznych (CISA/QiCA)	9,7
Badanie nadużyć (CFE)	5,3
Inne czynności audytu wewnętrznego (MIIA/PIIA)	4,2
Zarządzanie/rachunkowość (CMA/CIMA/CGA)	4,0
Certyfikacja w kontrolnej samoocenie (CCSA)	3,7
Systemy informatyczne (IT/ICT)	2,4
Zaawansowany statut profesjonalny (FCA/FCCA/FCMA)	2,4
Rachunkowość – poziom techniczny (CAT/AAT)	2,1
Certyfikowany profesjonalista audytu (CGAP)	2,0
Certyfikowany auditor usług finansowych (CFSA)	2,0
Zarządzanie innym ryzykiem/samoocena kontroli (CRM)	1,3
Auditing nadzoru/finanse (CIPFA/CGFM)	1,2
Inny wyspecjalizowany audyt finansowy (CIDA/CBA)	0,8
Certyfikowany auditor finansowy (CFA)	0,7

Źródło: (Alkafaji 2010: 9–10).



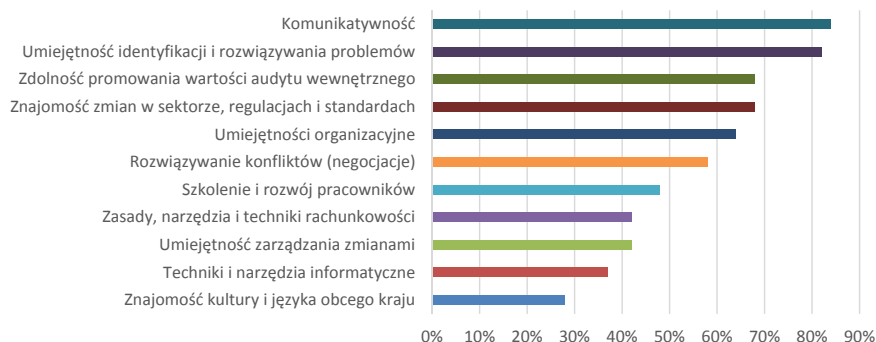
Rysunek 5. Metody oceny audytorów wewnętrznych

Źródło: (Alkafaji i wsp. 2010: 8).

W grupie ankietyowanych audytorów wewnętrznych najwięcej z nich posiadało certyfikaty CIA – 30,3%, oraz CA/CPA/ACCA/ACA – 20,4%. Część audytorów wewnętrznych (w granicach 4–10%) posiadała certyfikaty CIA/QiCA, CFE, MIIA/PIIA, CMA/CIMA/CGA. Od 2 do 4% audytorów wewnętrznych posiadało certyfikaty CCSA, IT/ICT, FCA/FCCA/FCMA, CAT/AAT, CGAP, CFSA. Nieliczna grupa audytorów wewnętrznych deklarowała posiadanie certyfikatów CRM, CIPFA/CGFM, CIDA/CBA, CFA. Najbardziej pożądane są certyfikaty CIA oraz certyfikaty z zakresu rachunkowości. W następnej kolejności są to certyfikaty systemów informatycznych i nadużyć (fałszerstw).

Audytorzy wewnętrzni są oceniani głównie przez kierowników jednostek (75%). W 35–45% oceniają ich klienci, bezpośredni przełożeni, kierownicy niższego stopnia działu audytu lub przeprowadzają oni samoocenę. Około 10% ocen wynika z opinii współpracowników działu audytu lub pracowników innych działów.

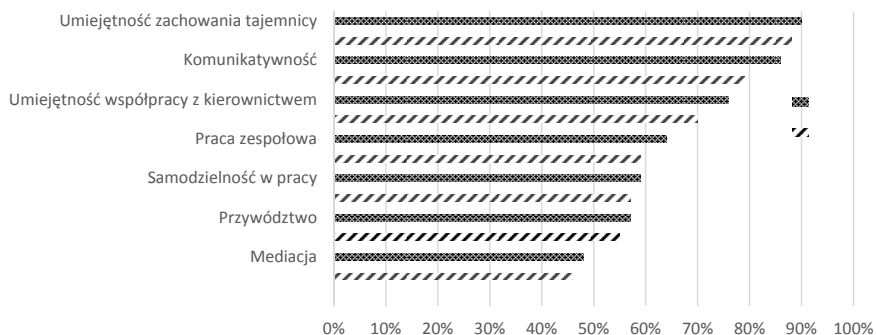
W ocenie kompetencji ogólnych audytorów wewnętrznych najbardziej cenne są komunikatywność oraz umiejętności identyfikacji i rozwiązywania problemów (ponad 80%). Prawie 70% audytowanych wskazało za zdolność promowania wartości audytu wewnętrznego, znajomość zmian w sektorze, regulacjach i standardach oraz umiejętności organizacyjne. Najmniejsze znaczenie miały kompetencje w zakresie znajomości kultury i języka obcego kraju oraz techniki i narzędzia informatyczne (ok. 30%).



Rysunek 6. Kompetencje ogólne audytorów wewnętrznych

Źródło: (Bailey 2010: 5).

Oceniając umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych najwyżej wyceniono umiejętność zachowania tajemnicy, obiektywność i komunikatywność (80–90%). W następnej kolejności były to: obiektywny osąd, umiejętność współpracy z kierownictwem, wrażliwość na nadzór i etykę (70–80%). Na 50–60% oceniono pracę zespołową, relacje międzyludzkie, samodzielność w pracy, budowanie zespołu, przywództwo i wpływ. Umiejętność mediacji, zarządzanie ludźmi i zmianami oceniono na 40–50%.



Rysunek 7. Umiejętności behawioralne audytorów wewnętrznych

Źródło: (Bailey 2010: 11).



Rysunek 8. Umiejętności techniczne audytorów wewnętrznych

Źródło: (Bailey 2010: 17).

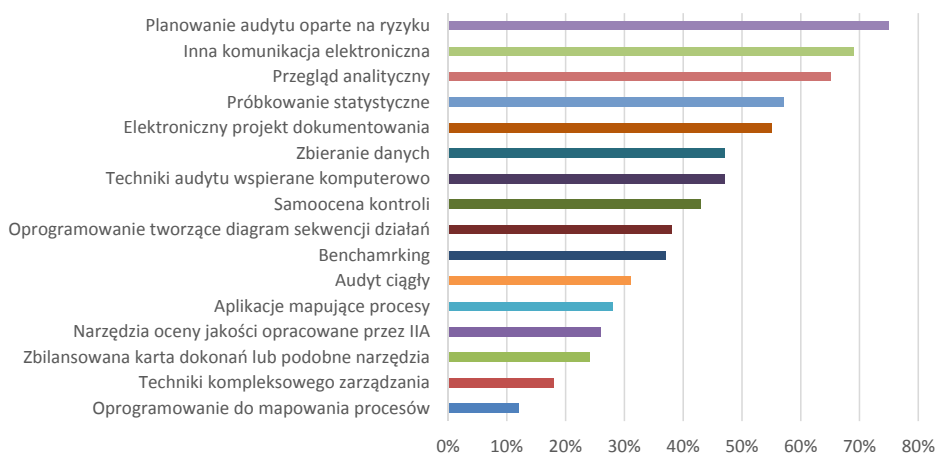
Wśród umiejętności technicznych audytora wewnętrznego najwyższe noty otrzymały rozumienie biznesu, analiza ryzyka, identyfikacja typów kontroli (ok. 70%). W granicach 50–60% oceniono znajomość narzędzi i technik nadzoru, ryzyka i kontroli, analizy procesów biznesowych, narzędzi i technik zbierania i analizy danych, badań operacyjnych i kierowniczych oraz narzędzi i technik rozwiązywania problemów. Niżej oceniono negocjacje, zarządzanie projektami, techniki kryminalistyczne (40–45%). Konieczność korzystania z komputerów, analizy finansowej, próbkowania statystycznego oceniono na 30–40%. Najniżej wyceniono prognozowanie, zarządzanie jakością, znajomość ISO i zbilansowanej karty dokonań (ok. 20%).



Rysunek 9. Wiedza audytorów wewnętrznych

Źródło: (Bailey 2010: 23).

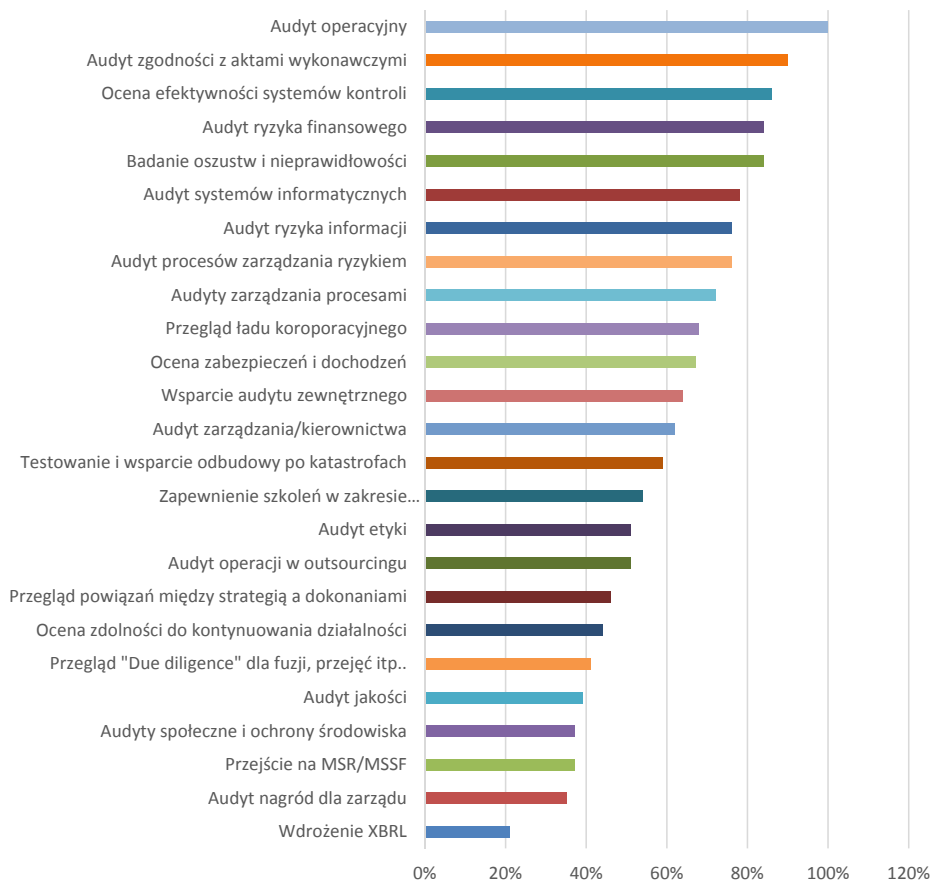
Wiedza audytora wewnętrznego powinna obejmować głównie standardy audytu wewnętrznego (80%). W następnej kolejności ma to być wiedza z zakresu etyki, oszustw, zarządzania ryzykiem, zmian w standardach, wiedzy specjalistycznej o sektorze i technik nadzoru (50–60%). Na ponad 40% oceniono wiedzę w zakresie rachunkowości finansowej, zarządzania biznesem oraz kultury organizacji. Poniżej 40% oceniono wiedzę z zakresu prawa gospodarczego, finansów, informatyki i rachunkowości zarządczej. Najmniej warta jest wiedza na temat oceny jakości, ekonomii i marketingu (10–20%).



Rysunek 10. Narzędzia i techniki audytu wewnętrznego

Źródło: (Bailey 2010: 25).

Wśród narzędzi i technik audytu wewnętrznego najwyższe notowania mają zarządzanie ryzykiem, komunikacja elektroniczna i przegląd analityczny (60–70%). Na około 50% oceniono użyteczność próbkowania statystycznego, elektronicznego dokumentowania, zbierania danych i audyt wspierany komputerowo. Samoocena kontroli, diagramy sekwencji działań i benchmarking oceniono na około 40%. Najniżej oceniono audyt ciągły, aplikacje mapujące procesy, narzędzia oceny jakości, zbilansowaną kartę dokonań, techniki kompleksowego zarządzania i oprogramowania do mapowania procesów (20–30%).



Rysunek 11. Typy wykonywanych zadań audytorskich

Źródło: (Allegrini i wsp. 2011: 35).

W rankingu typów wykonywanych czynności audytorskich najczęściej wymieniano audyt operacyjny, audyt zgodności z aktami wykonawczymi, ocenę efektywności systemów kontroli, audyt ryzyka finansowego oraz badanie oszustw i nieprawidłowości (80–100%). W granicach 60–80% są to audyty systemów informatycznych, ryzyka informacji, za-

rzządzania ryzykiem, zarządzania procesami, ładu korporacyjnego i oceny zabezpieczeń. W około 60% jest to wsparcie audytu zewnętrznego, audyt kierownictwa i wsparcie po katastrofach. Zadanie audytowe w zakresie zapewnienia szkoleń pracowników, audytu etyki, outsourcingu, przeglądu powiązań między strategią i dokonaniem oraz oceny do kontynuowania działalności oceniono na około 40%. Poniżej 40-procentowy udział mają *due diligence*, audyt jakości, audyty społeczne i ochrona środowiska, przejście na MSR/MSSF, audyt nagród dla zarządu i wdrożenie XBRL.

Audytory wewnętrzni funkcjonują na świecie od wielu lat. W badaniach IIA występowały organizacje, w których audyt wewnętrzny istnieje nawet dłużej niż 50 lat. W przeważającej części wskazywano, że audyt wewnętrzny funkcjonuje w organizacji od 11 do 25 lat.

Wraz z ewolucją audytu wewnętrznego zmieniła się rola audytora wewnętrznego.

Tabela 3

Zmiany funkcji audytora wewnętrznego

Aspekt	Stary model	Nowy model
Przedmiot zainteresowania audytu wewnętrznego	Kontrola wewnętrzna	Ryzyko związane z podejmowaną działalnością
Reakcja audytu wewnętrznego	Reakcja post factum, o charakterze nieciągłym, obserwatorzy inicjatyw planowania strategicznego	Presja w czasie, stałe monitorowanie, uczestniczenie w tworzeniu planów strategicznych
Ocena ryzyka	Identyfikowanie czynników ryzyka	Planowanie scenariusza reagowania na zagrożenia
Zakres badania audytu wewnętrznego	Znaczenie kontroli	Znaczenie ryzyka
Metody stosowane przez audyt wewnętrzny	Nacisk położony na kompletność szczegółów w sprawdzaniu kontrolnym	Nacisk położony na znaczeniu ryzyka w szerokim zakresie w podejmowaniu działalności
Zalecenia audytu wewnętrznego	Wewnętrzna kontrola: – wzmocniona, – przynosi korzyści finansowe, – skuteczna i faktyczna	Zarządzanie ryzykiem: unikanie lub dywersyfikacja ryzyka, podział lub przeniesienie ryzyka, kontrola lub przyjęcie ryzyka
Raporty audytu wewnętrznego	Odnoszą się do kontroli funkcjonalnych	Odnoszą się do procesów związanych z ryzykiem
Rola audytu wewnętrznego w organizacji	Funkcja niezależnej oceny	Zintegrowane zarządzanie ryzykiem oraz zarządzanie na poziomie korporacyjnym

Źródło: opracowanie własne.

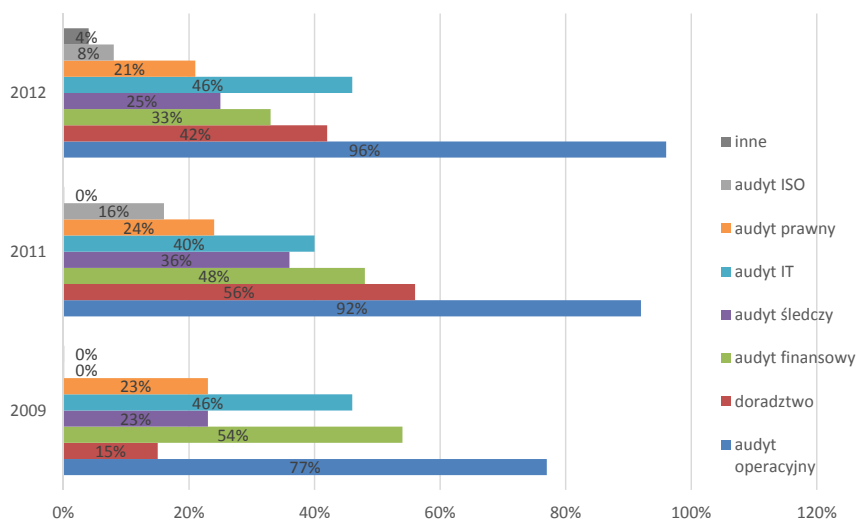
W tak długim czasie istnienia audytu wewnętrznego uległy zmianom oczekiwania wobec audytora wewnętrznego. Można wyróżnić stary i nowy model audytora wewnętrznego. Zmiana modelu starego na nowy nastąpiła w ostatnich latach XX wieku. Audytor wewnętrzny starego typu koncentrował uwagę na kontroli wewnętrznej czynności już dokonanych, z niewielką identyfikacją czynników ryzyka. Audytor wewnętrzny nowoczesnego typu skupia uwagę na ocenie ryzyka, planowaniu scenariuszy, reagowaniu na zagrożenia i reakcji w czasie rzeczywistym poprzez stałe monitorowanie ryzyka i jego dywersyfikację.

Oceny wdrożenia audytu wewnętrznego w Polsce za lata 2009, 2011, 2012 i 2013 dokonała Thornton Frąckowiak sp. z o.o., sp. k., członek sieci Grand Thornton International (*Audyt wewnętrzny...* 2013). Podmiotami badania były spółki z większościowym udziałem Skarbu Państwa oraz spółki notowane na GPW należące do grona dużych i bardzo dużych przedsiębiorstw pod względem poziomu zatrudnienia i osiągniętych obrotów.

W badaniu oceniono spółki z następujących branż:

- energetycznej,
- usługowej,
- finansowej,
- produkcyjnej,
- informatycznej,
- handlowej,
- telekomunikacyjnej,
- innych branż.

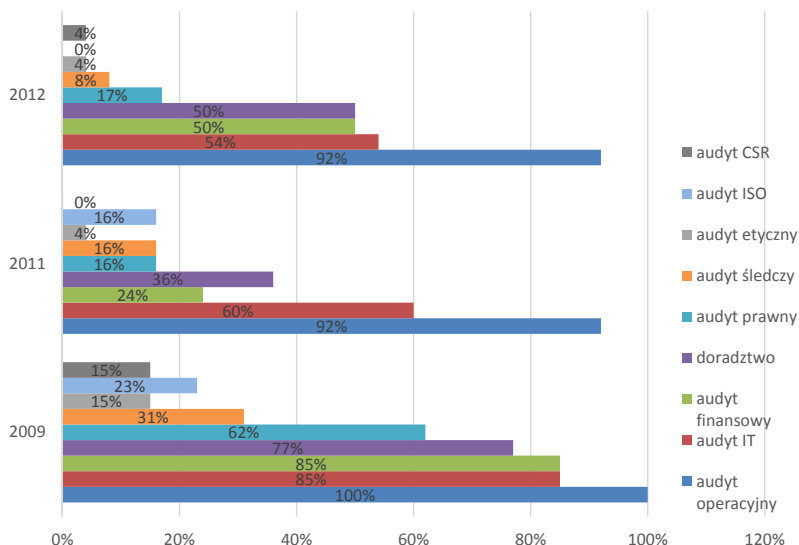
Strukturę zadań audytowych przeprowadzonych w latach 2009–2012 prezentuje rysunek 12.



Rysunek 12. Zadania zrealizowane w latach 2009–2012

Źródło: (*Audyt wewnętrzny...* 2013).

Zadania audytowe koncentrują się na obszarach uznawanych za tradycyjne (audyt operacyjny, finansowy i doradztwo). Audyty ISO, prawny, informatyczny, śledczy stanowią w praktyce niewielki udział. Najistotniejsze audyty na najbliższe 5 lat za dla badanych spółek przedstawiono na rysunku 13.



Rysunek 13. Zadania uważane za najistotniejsze dla jednostki w ciągu najbliższych 5 lat

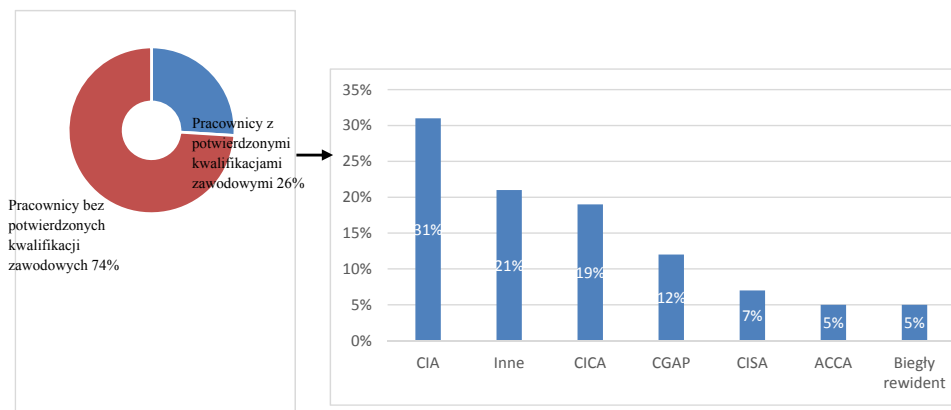
Źródło: *(Audyt wewnętrzny... 2013)*.

Audytorzy planują skupić uwagę na audytach operacyjnych. Ponadto, co drugi audytor zrealizuje zadania z zakresu doradztwa, audytu finansowego i informatycznego. Zmiany w funkcjonowaniu przedsiębiorstw związane z rozwojem IT powodują powstawanie nowych ryzyk. Duża liczba nadużyć finansowych zachęca do wzmożonej weryfikacji informacji finansowych w formie audytu finansowego.

Badania z roku 2013 wskazują na tendencję wzrostową, jeśli chodzi o audyt śledczy i etyczny. Audyty śledcze są wywołane aferami korporacyjnymi, a audyty etyczne wynikają z rosnącego znaczenia społecznej odpowiedzialności biznesu, dyktowanej Dobrymi praktykami spółek giełdowych.

Niemal połowa komórek audytu wewnętrznego zatrudnia co najmniej 4 pracowników. Wśród spółek zatrudniających 10 i więcej audytorów dominuje branża finansowa i energetyczna o przychodach przekraczających 50 mln zł.

Kwalifikacje pracowników przedstawia rysunek 14. Dominują audytorzy posiadający certyfikaty CIA. Są również audytorzy z certyfikatami CICA, CGAP, CISA, ACCA. Wśród „innych” kwalifikacji wymieniono certyfikaty potwierdzające odbyte szkolenia i kursy w instytucjach szkoleniowych i doradczych. Bardzo rzadko zdarza się posiadanie kwalifikacji wspomagających w obszarze szacowania ryzyka nadużyć (CFE).



Rysunek 14. Zestawienie kwalifikacji pracowników komórek audytu wewnętrznego

Źródło: *(Audyt wewnętrzny... 2013)*.

Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny w Polsce został wprowadzony ustawą o finansach publicznych w 2002 roku (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych). Na świecie funkcjonuje już wiele lat. Instytut Auditorów Wewnętrznych podjął inicjatywę oszacowania wieku, poziomu wykształcenia, posiadanych certyfikatów, kompetencji oraz typów wykonywania zadań audytowych.

Największą grupę audytorów stanowią ci w wieku 35–44 lat, posiadający wykształcenie ekonomiczne magisterskie lub licencjackie, którzy zdobyli certyfikat CIA oraz CA/CPA/ACCA/ACA, komunikatywni oraz wykazujący się umiejętnością identyfikacji i rozwiązywania problemów, wykonujący głównie audyt operacyjny, zgodności, efektywności, oszustw i informatyczny. Dla porównania przedstawiono wrywkowe badania w tym zakresie przeprowadzone w Polsce przez Grand Thornton Frąckowiak sp. z o.o., sp.k.

Badania na zlecenie IIA zostały przeprowadzone w skali światowej. Pojedyncze osoby ze względów finansowych i praktycznych nie są w stanie przeprowadzić takich badań. Zarówno zakres jednostek objętych badaniami, jak i treści pytań ankietowych nie są jednolite, dlatego też zachodzi trudność w dokonaniu porównania wyników badań.

Zaprezentowane wyniki badań ankietowych mogą posłużyć do opracowania programu badań nad stanem audytu wewnętrznego w Polsce.

Literatura

Alkafaji Y., Hussain S., Khallaf A., Majdalawich M.A. (2010), *Characteristics of an Internal Audit Activity (raport I)*, IIA, Altmonte Springs.

Allegrini M., D'Onza R., Melville G., Sarens G., Selim G.M. (2011), *What's Next for Internal Auditing* (raport IV), IIA, Altmonte Springs.

Audyty wewnętrzne w polskich spółkach. Wyniki badań – edycja 2013 (2013), Grand Thornton.

Bailey J. (2010), *Care Competencies for Today's Internal Auditor* (raport II), IIA, Altmonte Springs.

Bumbacher R.J., Schweitzer M. (2002), *Gestiegene Anforderungen an die Interne Revision*, „Der Schweizer Treuhänder” nr 11.

Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego (2004), t. 1, red. H. Grocholski, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa.

Professional Practice Framework (2000).

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.

Winiarska K. (2008), *Audyty wewnętrzne*, Difin, Warszawa.

HUMAN RESOURCES OF INTERNAL AUDIT IN THE WORLD

Abstract: *Purpose* – the study of human resources of internal audit in the world.

Design/Methodology/Approach – literature analysis of foreign and Polish publications.

Findings – the study of age, gender, education level, competences and skills of internal auditors as well as techniques of audit used and types of examinations carried by them.

Originality/Value – The presentation of the results of the worldwide research.

Keywords: internal audit, internal auditor, internal auditor qualifications, internal audit areas

Cytowanie

Winiarska K. (2015), *Zasoby kadrowe audytu wewnętrznego na świecie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 892, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 78, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 157–172; www.wneiz.pl/frfu.