

AUDYT I ZARZĄDZANIE

MAGAZYN IIA

Magazyn Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Kwartalnik numer 1 (16)2017



ISSN 2450–9582

 Instytut Audytorów
Wewnętrznych IIA Polska

Redaktor naczelny:

IWONA BOGUCKA

Sekretarz redakcji:

RENATA ZYSIAK

Kolegium Redakcyjne:

DR MIROSŁAW CZAPIEWSKI

DR LECH JĘDRZEJEWSKI

DR ROMANA KAWIAK

DR ANDRZEJ KULIK

DR RAFAŁ TYSZKIEWICZ

OLGA PETELCZYC

MACIEJ PIOLUNOWICZ

Rada Programowo-Naukowa:

PROF. DR HAB. AGNIESZKA BITKOWSKA

PROF. DR HAB. GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

PROF. DR HAB. JERZY PIOTR GWIZDAŁA

PROF. DR HAB. BOLESŁAW RAFAŁ KUC

PROF. DR HAB. BARTŁOMIEJ NITA

PROF. DR HAB. ELŻBIETA WEISS

DR AGNIESZKA BOBOLI

DR WIESŁAW KARLIŃSKI

DR KRZYSZTOF PAKOŃSKI

Redaktor prowadzący:

KATARZYNA CELIŃSKA

Wersję pierwotną (referencyjną) czasopisma stanowi wydanie elektroniczne.

Autor, przekazując Redakcji tekst opracowania, które zostanie przyjęte do druku, przenosi wyłączne prawo do jego publikacji (prawa autorskie i wydawnicze oraz prawo do sublicencji). Redakcja zastrzega sobie możliwość dokonywania skrótów i zmian oraz poprawek stylistycznych, językowych i interpunkcyjnych.

Przedruk wymaga zgody wydawcy, cytowanie – powoływanie się na źródło cytowania „Audyt i Zarządzanie”.

Wydawca:

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska
ul. Świętokrzyska 20 pokój 520, Warszawa 00-002

Kontakt:

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska
ul. Świętokrzyska 20 pokój 520, Warszawa 00-002
telefon: +48 (22) 110 08 13, +48 602 455 322
mail: office@iia.org.pl,
fax: +48 (22) 247 83 78

Skład i łamanie:

MARCIN BOGUŚ

ISSN 2450-9582

SPIS TREŚCI:

STOPKA REDAKCYJNA.....	2
SPIS TREŚCI	3
SŁOWO WSTĘPNE	4

ARTYKUŁY

SKUTECZNY AUDYT WEWNĘTRZNY Z PERSPEKTYWY KOMITETU AUDYTU – ROZMOWA Z PANIĄ IZABELĄ FELCZAK-POTURNICKĄ	5
XV LECIE IIA POLSKA, DOROCZNA KONFERENCJA „ODPOWIEDZIALNY AUDYT W ODPOWIEDZIALNEJ ORGANIZACJI. 15 LAT DOŚWIADCZENIA. WYZWANIA NA PRZYSZŁOŚĆ.”	10
TOKSYCZNI PRZYWÓDCY, TOKSYCZNA KULTURA	14
OSZUSTWA JAKO JEDNO Z NAJWIĘKSZYCH RYZYK AUDYTOWYCH, CZYLI JAK NIE POMINĄĆ KLUCZOWEGO PROBLEMU PODCZAS PROCEDUR AUDYTU WEWNĘTRZNEGO	23
PRZEZ LATA Z ANALIZĄ DANYCH	29
URZECZYWISTNIENIE FIKCJI	37

RECENZJE

PRAKTYCZNY PRZEWODNIK – OCENA PROGRAMÓW I DZIAŁAŃ ZWIĄZANYCH Z ETYKĄ	40
PUBLIKACJA CBOK – GŁOS KLIENTA. PRZESŁANIE INTERESARIUSZY DO AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.	42
INFORMACJE DLA AUTORÓW.....	44

Szanowne Panie, Szanowni Panowie,

Przedstawiamy kolejny numer magazynu IIA Polska „Audyt i Zarządzanie” o numerze ISSN 2450–9582. Znajdziecie w nim Państwo niezwykle ciekawe i inspirujące artykuły oraz informacje, które mamy nadzieję, będą dla Państwa przyczynkiem do dyskusji, refleksji, działania, sięgania po prezentowane rozwiązania, doświadczenia, jak również polecane przez Redakcję publikacje z zakresu audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznej, ryzyka zarządzania itp.

W imieniu swoim i Kolegium serdecznie zapraszam do wymiany doświadczeń i współpracy poprzez tworzenie artykułów, felietonów, recenzji książek godnych polecenia, sprawozdań z konferencji.

Redakcja Magazynu czeka na artykuły, które będą źródłem ciekawych informacji, refleksji, tematem do dyskusji, a przede wszystkim inspirującą lekturą dla każdego naszego czytelnika. Więcej informacji znajduje się na stronie Instytutu Auditorów Wewnętrznych IIA Polska.

Iwona Bogucka

Katarzyna Celińska¹

Skuteczny audyt wewnętrzny z perspektywy Komitetu Audytu – rozmowa z Panią Izabelą Felczak-Poturnicką

Doskonale wiemy jakie przeszkody musi pokonywać audytor wewnętrzny, który chce z pełnym zaangażowaniem realizować swoją misję. Wbrew pozorom, często nie są to potyczki o podłożu merytorycznym. Wiążą się raczej z procesem organizacji funkcji audytu w przedsiębiorstwie. I nie chodzi tu tylko o usytuowanie w strukturze, lecz raczej o umiejscowienie audytu w szeroko rozumianej kulturze organizacyjnej. Niezwykle interesujące jest zatem spojrzenie na funkcję audytu z perspektywy członka Rady Nadzorczej (Komitetu Audytu). Wymieniony organ nadzoru w pewnym sensie „wskazuje” miejsce audytorów wewnętrznych w organizacji. Wsparcie ze strony członków tego organu z całą pewnością może ułatwić pokonanie wielu problemów.



Spektrum trudności jakie pojawiają się w procesie realizacji zadań audytowych, może znacznie ograniczać efektywność i skuteczność pracy audytorów wewnętrznych i zwiększyć ryzyko zakwestionowania sensu tworzenia w przedsiębiorstwie odpowiedniej komórki audytowej. Co zrobić aby zminimalizować to ryzyko? Odpowiedź na to pytanie nie jest prosta.

Spojrzenie na audyt wewnętrzny z perspektywy „klienta” komórki – Rady Nadzorczej, stanowi doskonałą podstawę dla inicjacji procesu usprawnienia i zwiększenia skuteczności funkcji audytu. To przecież właśnie Komitet, przy uwzględnieniu odpowiednich kryteriów, przeprowadza ocenę skuteczności i efektywności pracy audytu wewnętrznego. Warto więc poznać zdanie członków tego gremium na temat użyteczności audytu wewnętrznego w organizacji i potencjalnych możliwości zwiększenia jego efektywności.

Wywiad z panią Izabelą Felczak-Poturnicką, Przewodniczącą Rady Nadzorczej oraz Komitetu Audytu Polskiego Holdingu Nieruchomości S.A. przeprowadziła Katarzyna Celińska. Spojrzenie na realizowane zadania audytowe z nieco innej strony.

Ma Pani bogate doświadczenie w pełnieniu obowiązków członka Rady Nadzorczej i Komitetu Audytu również w organach nadzoru spółek notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych. Podmioty te, będąc spółkami zainteresowania publicznego, zobligowane są do utworzenia Komitetu Audytu. Komitet zajmuje się całym spektrum problemów związanych ze sprawozdawczością finansową oraz rewizją. Ma również obowiązek monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem.

¹ IIA Polska.

Sama sprawozdawczość finansowa i rewizyjna to ogrom problemów. Monitoring związanych z nim procesów jest bez wątpienia niezwykle czasochłonny. A jak na tym tle wygląda proces monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem?

W ostatnich latach widoczna jest zmiana orientacji audytu wewnętrznego z rachunkowo-księgowego na doradczo-zarządczy. Początkowo spółki tworzyły w swoich strukturach komórki audytu, których głównym zadaniem była weryfikacja poprawności zapisów księgowych, ocena skuteczności mechanizmów kontroli w zakresie polityki rachunkowości, czy też rewizja finansowa. Większość osób zatrudnianych w komórkach audytu wywodziła się ze środowiska biegłych księgowych, stąd też zadania tej komórki miały charakter głównie księgowo-finansowy. Dopiero w wyniku zmiany orientacji audytu, wprowadzenie jego dodatkowych zadań i funkcji umożliwiły stworzenie efektywnego narzędzia władz spółki, za pomocą którego można w sposób obiektywny dokonać oceny efektywności funkcjonowania organizacji i jednocześnie wskazać sposoby podniesienia jakości i skuteczności pracy. Tym efektywnym narzędziem jest Komitet Audytu. Należy więc zacząć od tego, że komitet audytu stanowi jeden z najważniejszych wewnętrznych instrumentów ładu korporacyjnego, m.in. dlatego, że tworzą go członkowie rad nadzorczych spółek. Pierwotnie komitet audytu był postrzegany jako gwarant rzetelności i poprawności sprawozdań finansowych, właściwych relacji z biegłym rewidentem i pionem audytu. Z czasem jednak w wyniku dość szybkiej ewolucji wymuszonej przez światowe kryzysy oraz utratę zaufania inwestorów nastąpiła zmiana postrzegania roli komitetu audytu oraz samego audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej. Realizacja obowiązków jakie ciążyą na komitecie audytu są niekiedy złożone i czasochłonne, jednak każde z tych zadań należy po prostu traktować jako poszczególny element kompletnego nadzoru nad systemami zarządzającymi procesami w organizacji. Nie należy tego rozpatrywać indywidualnie lecz jako całość.

W wypowiedziach poruszających problematykę skuteczności i efektywności funkcjonowania komórki audytu wewnętrznego spotkać można opinie rodzące istotne obawy, nie tylko o jakości, ale o kierunek rozwoju i przyszłość funkcji audytu wewnętrznego. Przedstawiane są w nich problemy związane z ograniczeniem działalności audytorów, te wynikające z uwarunkowań wewnętrznych, jak i te związane z usytuowaniem i organizacją komórki audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie. I tak, z jednej strony wykazuje się tu błędne podejście samych audytorów do procesu realizacji swojej misji, z drugiej zaś przedstawia się obiektywne trudności, na które audytorzy mają niezwykle ograniczony wpływ. Co Pani zdaniem stanowi główne zagrożenie dla skuteczności pracy audytora? Co może spowodować jej negatywną ocenę i jak pokonywać pojawiające się problemy?

Poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób pokonywać tego typu ograniczenia jest niezwykle złożone. Wynika to między innymi z indywidualnego charakteru każdej organizacji. Przyjęte i skutecznie wdrożone rozwiązania w jednej spółce w innych mogą

nie przynieść oczekiwanych rezultatów. Jest to spowodowane indywidualnością każdego podmiotu, funkcjonującego w obrocie gospodarczym. Nawet przedsiębiorstwa o podobnym profilu różnią się pod względem struktury, a przede wszystkim kultury organizacyjnej, która, w mojej ocenie, jest głównym filarem budującym właściwe zrozumienie roli audytu wewnętrznego. Właściciele wszystkich procesów w strukturze organizacyjnej powinni postrzegać audyt nie jako pion, który w swych działaniach ukierunkowany jest na identyfikację słabości, lecz jako ten, który poprzez swoją aktywność w organizacji zapobiega różnym rodzajom ryzyk. W efekcie swoich działań zobligowany jest do rekomendowania czynności zmierzających do poprawienia sposobu funkcjonowania procesów operacyjnych w całej korporacji, co oczywiście przyspieszy budowanie wartości firmy. Zgodnie z definicją Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego, podstawowym celem pracy audytora jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Tym samym audytor pomaga organizacji osiągnąć jej cele. Dostarcza on zapewnienia o skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz świadczy organizacji usługi doradcze. Zestawienie celów działalności przedsiębiorstwa z efektami pracy audytora wewnętrznego, umożliwia ocenę skuteczności funkcji audytu. Pozwala wskazać w jakim stopniu działania audytorów pozytywnie wpłynęły na organizację.

Czy skuteczność audytorów wewnętrznych można utożsamić ze skutecznością funkcji audytu w przedsiębiorstwie?

Skuteczność pracy audytora wewnętrznego nie zawsze jest tożsama ze skutecznością funkcji audytu. Skuteczność funkcji audytu należy bowiem oceniać uwzględniając fundamentalny, określony w Standardach cel działalności audytu, a więc przysporzenie wartości i usprawnienie funkcjonowania organizacji. Jest to możliwe gdy system audytu wewnętrznego jest właściwie skonstruowany, tzn. wszystkie jego elementy są odpowiednio dobrane i skoordynowane tworząc racjonalną całość, pozwalającą na szybkie reagowanie na pojawiające się zagrożenia. Dzięki takiej konfiguracji spółka będzie mogła osiągać swoje cele w sposób efektywny.

O skuteczności audytora z kolei nie decydują wyłącznie funkcje związane z jego aktywnością w obszarze rachunkowo-księgowym lub kontrolą systemów zarządzania ale przede wszystkim funkcje doradcze. Jest to możliwe w sytuacji gdy audytor rozumie organizację oraz przyjęte cele. Audytor pozyskując informacje z różnych obszarów zarządzania spółką, tworzy kompletny obraz jej funkcjonowania, dzięki czemu jako jedyny może w sposób obiektywny stwierdzić gdzie występują „słabe ogniwa” w łańcuchu budowania długoterminowej wartości przedsiębiorstwa. Jedynie mając takie tło audytor może dokonywać obiektywnej oceny procedur i procesów zachodzących w organizacji, tak aby wyeliminować pewne zjawiska, np. działające antagonistycznie w ujęciu globalnym. Jednak nie sama identyfikacja problemów jest wystarczająca. Ważnym jest, aby na podstawie poczynionych obserwacji i sformułowanych wniosków i rekomendacji przez audytora spółka

mogła wprowadzić i wprowadzała odpowiednie mechanizmy naprawcze. Oczywiście proces wdrażania tych mechanizmów powinien być monitorowany przez audytora, który ostatecznie potwierdzi skuteczność zastosowanych przez spółkę mechanizmów.

Samo zaangażowanie audytora nie gwarantuje więc akceptacji i pozytywnej oceny skuteczności funkcji audytu wewnętrznego. Co może przyczynić się do sytuacji, w której mimo ogromnego zaangażowania audytorów negatywnie oceniania jest skuteczność rozwiązań przyjętych w ramach omawianej funkcji?

Na wstępie trzeba rozróżnić dwa zagadnienia. Po pierwsze zaangażowanie audytora a jego skuteczność. Po drugie skuteczność funkcji audytora, a skuteczność funkcji audytu.

Ale o tym już mówiłam. Niemniej jednak negatywna ocena skuteczności audytu wewnętrznego spowodowana jest między innymi, gdy pracownicy komórki realizują źle zaplanowane działania. Z reguły ma to miejsce, gdy w organizacji brak jest zrozumienia roli systemu audytu wewnętrznego, a także brak zrozumienia strategicznych celów organizacji. Efektem powyższego jest błędnie skonstruowany plan działania oparty na błędnej ocenie ryzyk, a także brak spójności, pomiędzy celami audytu wewnętrznego, a określonymi celami działalności przedsiębiorstwa. To znacznie ogranicza, a nawet uniemożliwiają audytorom realizację ich misji określonej w standardach. Z całą pewnością elementem ograniczenia ryzyka opracowania błędnych założeń, dotyczących kierunków pracy audytu jest m.in. odpowiednie przygotowanie warsztatowe audytorów oraz umięjętny sposób komunikowania się z potencjalnymi klientami zainteresowanymi wynikami realizowanych zadań audytowych. Audytorzy muszą więc posiadać liczne kompetencje, w zakres których wchodzi również te interpersonalne.

Rozumiem więc, że kompetencje audytorów, ich zaangażowanie oraz odpowiednio skonstruowany plan działań i jego realizacja, to te elementy, które w zasadniczy sposób wpływają na skuteczność audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie. Jednak to chyba jeszcze nie wszystko?

Bardzo ważne jest odpowiednie usytuowanie komórki audytu w strukturach spółki. Mam tu na myśli zarówno techniczne umiejscowienie w strukturze organizacyjnej, związane z właściwie zdefiniowaną podległością komórki audytu, ale przede wszystkim przypisanie jej odpowiednich funkcji i kompetencji, które umożliwią budowanie wartości dla organizacji. Spełnienie tych kryteriów stworzy dodatkowo z komitetu audytu sprawny instrument nadzoru korporacyjnego m.in. do przeprowadzenia pogłębionych analiz złożonych problemów biznesowych, czy wspierania Rady Nadzorczej w wypełnianiu jej obowiązków. Będzie to możliwe dzięki trafnie sformułowanym rekomendacjom i opiniom przygotowanych w oparciu o lepszą wiedzę na temat funkcjonowania organizacji.

Mówiliśmy o realizacji zadań planowanych. A co ze zlecaniem audytorom zadań doraźnych?

W ocenie skuteczności komórki nie mniej istotne są kwestie związane z wykonywaniem przez audytorów zadań doraźnych. Plan zadań komitetu audytu z reguły opracowywany jest pod koniec roku obrotowego i obejmuje on zadania na następny rok. Plan audytu sporządzany jest w oparciu o strategię Spółki oraz budżet na dany rok obrotowy. Nawet najlepiej opracowany plan może nie zawierać zadań, które będą efektem zachodzących zmian w branży, w której działa spółka. Organizacja jak każdy samodzielny byt nie jest przewidywalna. Dlatego kadra zarządzająca na bieżąco dostosowuje spółkę do nowych trendów rynkowych. Związane jest to z koniecznością dostosowania strategii spółki oraz weryfikacją jej celów. Spółka musi być elastyczna i dostosowywać się do nadchodzących zmian. W analogiczny sposób audytorzy muszą mieć tego świadomość i w swoich planach rocznych powinni uwzględnić miejsce na tego typu okoliczności. Często też zadanie doraźne stanowi rozszerzenie zadania głównego, np. celem przeprowadzenia bardziej szczegółowej analizy dedykowanego obszaru. Efektem tego jest stworzenia pełniejszej wiedzy na temat efektywności funkcjonowania poszczególnych obszarów w organizacji.

W ocenie skuteczności pracy audytu należy uwzględnić również korzyści wynikające z coraz wyraźniej artykułowanej potrzeby współpracy komórki audytu wewnętrznego z audytorami zewnętrznymi. Ich współdziałanie zalecone zostało przez krajowe i Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej. Jak z perspektywy członka KA postrzega Pani taką współpracę? Czy może Pani zaobserwować jej pozytywne efekty?

Z mojego doświadczenia mogę wyraźnie powiedzieć, że tego typu współpraca może przynieść wyłącznie pozytywne efekty. Współpraca z audytorami przeprowadzającymi rewizję finansową stanowi istotny element wzmocnienia znaczenia funkcji audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie. Podstawową różnicą pomiędzy audytem wewnętrznym a zewnętrznym jest odmienne spojrzenie na przedmiot badania. Audyt zewnętrzny ogranicza się do analizy *ex post*, na podstawie której stawia diagnozę odnośnie do stanu systemu zarządzania. Audyt wewnętrzny, z kolei dokonuje analizy zarówno *ex post*, jak i *ex ante*. Audytor wewnętrzny koncentruje się na sposobie funkcjonowania systemu, jego przyszłych skutkach dla organizacji. Dokonując tego typu analizy rekomenduje określone działania, przez co ma wpływ na kreowanie formuły funkcjonowania pewnych elementów systemu zarządzania. W teorii wyróżniamy kilka rodzajów współpracy audytorów wewnętrznych i zewnętrznych. Zaczynając od działania raczej indywidualnego, niezależnego poprzez działanie równoległe i współpracę stałą na partnerstwie kończąc. Niezależnie od formuły kooperacji tych dwóch instytucji, współpraca audytorów stwarza pełniejszy obraz kondycji spółki, przez co gwarantuje odpowiednie zabezpieczenie właścicieli kapitału przed ewentualnymi stratami. Daje większą gwarancję bezpieczeństwa organom spółki, co ma istotne znaczenie patrząc z perspektywy Rady Nadzorczej.

Sebastian Burgemejster²
Marzena Staniszevska³

XV lecie IIA Polska, Doroczna Konferencja „Odpowiedzialny audyt w odpowiedzialnej organizacji. 15 lat doświadczenia. Wyzwania na przyszłość.”

W bieżącym, 2017 roku mija już 15 rok istnienia i funkcjonowania Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska (obecnie Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska). Jak na tak doniosłą rocznicę przystało, będzie to rok podsumowań, jubileuszy, ale i refleksji oraz tworzenia planów na przyszłość.

Historia IIA Polska jest na stałe związana w historią IIA Global, które w ubiegłym roku obchodziło 75 urodziny. Przypomnijmy kilka faktów z nowoczesnej historii audytu.

11 listopada 1941 roku oficjalne założenie Instytutu Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors (IIA)). Rok 1944 to publikacja pierwszego numeru magazynu: *Internal Auditor* pojawia się w 1944 roku. W roku 1968 zostaje przyjęty i opublikowany Kodeks Etyki IIA. W 1974 roku odbył się pierwszy egzamin *Certified Internal Auditor (CIA)*. W 1978 roku IIA przyjęło Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (standardy)⁴. W 1999 roku powstają pierwsze *IPPF (International Professional Practice Framework)*⁵. 9 maja 2002 roku w Krajowym Rejestrze Sądowym dokonano rejestracji Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, które w kolejnym roku uzyskało uznanie przez IIA. W 2016 roku IIA przekroczyło 180 000 liczby członków w ponad 170 krajach, natomiast IIA Polska w 2017 roku przekroczyła liczbę 1670 członków.

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Global jest najstarszą i największą na świecie organizacją audytorów wewnętrznych – **Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska** w naszym kraju obecny jest już od 15 lat. Polski Oddział IIA jest stowarzyszeniem osób fizycznych zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9 maja 2002 oraz uznanym przez światową organizację IIA dnia 27 czerwca 2003 roku. W 2003 roku IIA Polska miała



² Prezes IIA Polska..

³ Członek honorowy IIA Polska

⁴ Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) - Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (standardy).

⁵ IPPF (International Professional Practice Framework) - Międzynarodowa struktura profesjonalnej praktyki obejmująca.

około 270 członków. Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA Polska opiera swoje działania na aktywności społecznej członków i wolontariuszy, realizujących cele stowarzyszenia. Pracami IIA Polska kieruje Zarząd wraz z organami statutowymi, dbającymi o przejrzystość działania, etykę i popularyzację zawodu audytora wewnętrznego.

IIA Polska zrzesza obecnie już ponad 1670 audytorów wewnętrznych, którzy w swojej codziennej pracy wspierają i pomagają usprawniać i optymalizować zarządzanie organizacjami prywatnymi i publicznymi, we wszystkich ich formach prawnych i przejawach działalności, w naszym kraju, których sumaryczny produkt składa się na wspólne dobro jakim jest nasza gospodarka narodowa.

W 2017 Instytut Auditorów Wewnętrznych IIA Polska swoje 15 lecie uczcić pragnie Konferencją, wyrażamy nadzieję, z udziałem przedstawicieli wielu ważnych dla Instytutu i dla polskiego systemu zarządzania i kontroli, gości z kraju i zagranicy m.in. z Europejskich Instytucji Kontrolnych, IIA Global oraz gości reprezentujących zarządy dużych firm giełdowych oraz sektora publicznego, z udziałem panelistów uznanych firm audytorskich, przedstawicieli nauki.

Niedoskonałości systemu zarządzania i kontroli wewnętrznej, przypadków kryzysów korporacyjnych, które miały miejsce na arenie międzynarodowej, zwiększyły znaczenie ładu korporacyjnego, wzrost znaczenia zarządzania i monitorowania procesów, wdrażania nowych narzędzi zarządzania dla osiągnięcia celów biznesowych. IIA Polska postrzega systemy kontroli wewnętrznej jako instrument wsparcia na rzecz zarządzania operacjami każdej organizacji i firmy. Promuje dobre zarządzanie, które pozwala również na zachowanie równowagi pomiędzy indywidualnymi i korporacyjnymi celami gospodarczymi. IIA Polska daje swój wkład w proces poprawy i wzmocnienia mechanizmów zarządzania ryzykiem firm obecnych na rynku, korporacji gospodarczych oraz sektora publicznego w Polsce. Zostać członkiem IIA jest stawić czoła wyzwaniom nieustannie zmieniającego się środowiska, zapewniać wsparcie i doradztwo, nie tylko w odpowiedzi na kluczowe problemy już istniejące, ale także, a przede wszystkim przewidywanie pojawiających się problemów oraz sposobów unikania ich w przyszłości.

Jubileusz to najlepszy okres do podsumowań, więc warto przytoczyć jak wygląda sytuacja audytu wewnętrznego w Polsce i co przez XV lat IIA Polska osiągnęła.

Audyt wewnętrzny w Polsce jest obowiązkowy w sektorze publicznym oraz finansowym. Od 2016 roku w spółkach notowanych na GPW obowiązuje nowy zbiór zasad ładu korporacyjnego pod nazwą „Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016”, w których została wprowadzona funkcja audytu wewnętrznego. GPW monitoruje sposób wypełniania przez emitentów regulacji dotyczących zasad ładu korporacyjnego, przywiązując szczególną wagę do weryfikacji jakości wyjaśnień publikowanych przez spółki w oparciu o zasadę *complyorexplain*⁶. Dodatkowo w ramach projektu zmian dobrych praktyk powstał Giełda podręcznik objaśniający poszczególne rekomendacje i zasady stosowania. W jednostkach zainteresowania publicznego działa komitet audytu, do zadań którego należy w szczególności

6 Bądź zgodny lub wyjaśnij rozbieżność.

monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem.

A co przez ostatnie 15 lat udało się osiągnąć IIA Polska? IIA Polska od początków swojego istnienia propaguje ideę audytu wewnętrznego, jako skutecznego narzędzia zarządzania oraz funkcji, która jest partnerem dla zarządzających, a jej działanie znacząco zwiększa szansę osiągnięcia zaplanowanych celów oraz jest mechanizmem wczesnego ostrzegania przed zbliżającymi się zagrożeniami.

Jest nas już 1647 członków. Działamy w całej Polsce, w 11 kołach regionalnych oraz 3 kołach branżowych. Polska jest na drugim miejscu na świecie pod względem liczby posiadanych certyfikatów CGAP. Powoli stajemy się liderem publikacji z zakresu audytu w Polsce. Wydaliśmy już ponad 15 publikacji, a kolejne są w trakcie przygotowywania. Od 2013 roku Instytut wydaje darmowy, cyfrowy kwartalnik Audyt i zarządzanie. Niedługo ukaże się 16 numer. W 2016 roku zmieniliśmy charakter publikacji. W magazynie zaczęły pojawiać się artykuły nie tylko z obszaru audytu, ale także z szeroko rozumianego zarządzania, również o charakterze naukowym. Nad odpowiednim poziomem merytorycznym czuwa Rada Programowo – Naukowa, Kolegium Redakcyjne i Redaktor Naczelny. To wyjątkowe grono złożone z ekspertów oraz wybitnej polskiej kadry naukowej. Ponadto na bieżąco współpracujemy z naszymi partnerami oraz różnymi organizacjami, aby promować funkcję audytu wewnętrznego. Możemy w tym gronie wymienić m.in. Ministerstwo Finansów, Komisję Nadzoru Finansowego, Giełdę Papierów Wartościowych, Krajową Izbę Biegłych Rewidentów, ACCA Polska, Stowarzyszenie Zarządzania Ryzykiem POLRISK oraz ISACA Katowice. Działamy również na rzecz przejrzystego, etycznego biznesu biorąc udział w inicjatywach związanych z raportowaniem niefinansowym, społeczną odpowiedzialnością biznesu oraz Open Eyes Economy. Cały czas realizujemy projekty edukacyjne i szkolenia, aby audytorzy stale podnosili swoje kompetencje i kwalifikacje oraz reagowali na zmiany zachodzące w ich środowisku pracy.

Punktem kulminacyjnym obchodów XV lecia IIA Polska będzie Konferencja Jubileuszowa IIA Polska. W dniach 07–09 czerwca 2017 r. spotykamy się w hotelu Holiday Inn w Józefowie. Pierwszy dzień poświęcimy na wspomnienia i świętowanie i mamy nadzieję, że osoby, które tworzyły Instytut, zdołają dotrzeć na galę. Na konferencji będziemy wspominali początki audytu w Polsce, początki Instytutu, będziemy rozmawiali o tym, jak było, jak jest i jak będzie. Dyskutując o przyszłości i szansach audytu, wsłuchamy się w głos naszego gościa specjalnego – Marka Carawan’a, szefa audytu City Group, czyli zwierzchnika 2 tys. Audytorów. Kolejne dwa dni konferencji to bardzo merytoryczne wystąpienia oraz panele dyskusyjne, w których zostaną poruszone aktualne tematy związane z audytem oraz zarządzaniem. Całość podzielona jest na trzy ścieżki tematyczne: GRC, Zarządzanie i Finanse oraz IT i Cybersecurity. Wśród gości specjalnych będzie również Prezydent ECIIA, Prezesi ISACA Katowice, ISACA Warszawa, POLRISK oraz wybitni przedstawiciele polskiej kadry naukowej. W wykładach, prelekcjach, panelach wystąpią Prezesi, Członkowie Rad Nadzorczych, dyrektorzy oraz przedstawiciele sektora prywatnego, finansowego, banków oraz IT.

W programie poruszone zostaną takie istotne kwestie, jak:

- Perspektywy rozwoju audytu wewnętrznego;
- Raportowanie niefinansowe i CSR;
- Wykorzystanie analizy danych w audycie;
- Zmiany prawne związane z RODO i Dyrektywą NIS;
- Współpraca II i III linii obrony i łączenie tych funkcji;
- Wymagania klientów audytu;
- Audytowanie projektów IT;
- Audytowanie cybersecurity i ciągłości działania;
- Przeciwdziałanie nieprawidłowościom i audytowanie obszarów etycznych oraz korupcyjnych.

Ten rok oraz konferencja będą stanowić podsumowanie dotychczasowych działań, ale również stanowić będą bazę do dalszych wyzwań, jakie stoją przed profesją audytu wewnętrznego oraz Instytutem.



www.iaa.org.pl

KONFERENCJA JUBILEUSZOWA IIA POLSKA

**„Odpowiedzialny audyt
w odpowiedzialnej organizacji.
15 lat doświadczenia.
Wyzwania na przyszłość”**

07-09 czerwca 2017 r. Hotel Holiday Inn, Józefów

Patroni medialni:

KARIERA w FINANSACH.PL

ITadministracji

ITprofessional

Business & Prestige
portal kobiet biznesu



IZ INFORMACJA
ZARZĄDCZA

CONTROLLING
I RACHUNKOWOŚĆ
ZARZĄDCZA



WSPÓLNOTA



sekurak.pl

Jane Seago, 31 maja 2016 r.
Józef Puzyna⁷

Toksyczni przywódcy, toksyczna kultura

Audytorzy wewnętrzni mogą odkrywać przejawy niezdrowych zachowań zagrażających organizacji

Liderzy, których złe praktyki utrzymują niezdrowe, nawet toksyczne, kultury w ich organizacji podsycają nieufność, zachowują się nieetycznie, podkopują morale pracowników, faworyzują wybranych podwładnych i stawiają własne potrzeby i cele na pierwszym miejscu. Jak powiedział Thomas O'Connor, dyrektor audytu wewnętrznego w Urban Outfitters Inc. w Filadelfii, „Toksyczne style przywództwa zazwyczaj ujawniają ryzykowny poziom niekompetencji na poziomie kierownictwa.”

Dlaczego warto poświęcać czas omawianie ich negatywnego wpływu? Ponieważ kultura wpływa na sukces organizacyjny. Według niedawnego badania przeprowadzonego przez Duke University na temat kultury korporacyjnej, 91% amerykańskich prezesów i dyrektorów finansowych mówi, że kultura jest ważna dla organizacji. 91% z nich twierdzi, że poprawiając kulturę swojej firmy zwiększą swoją wartość. Ponad połowa badanych twierdzi, że kultura ma znaczący wpływ na produktywność, wartości firmy, kreatywność, rentowność i tempo wzrostu. Tak więc wiedza o sposobach, w jakie toksyczny lider może negatywnie wpłynąć na organizację, ma sens z czysto ekonomicznego punktu widzenia. Co jeszcze bardziej istotne, audytorzy wewnętrzni mogą odgrywać istotną rolę w identyfikowaniu tych osób i proponowaniu skutecznych środków zaradczych.



⁷ Doradca Prezesa Zarządu PKO Bank Polski S. A.

Rozpoznanie złego lidera w naturze



Ciasne horyzonty.

Ich ulubionym powiedzeniem jest „bierz, co dają”. Liderzy o ciasnych horyzontach są przeczuleni na punkcie wysokiej kontroli i nie angażowania otoczenia. Lubią pracować z potakiwaczami, którzy podporządkowują się ich nietolerancji dla sprzeciwu.

Ostatnio okrągły stół ekspertów audytu wewnętrznego w Instytucie Auditorów Wewnętrznych zidentyfikował cechy przywódcze, które silnie korelowały z niezdrową kulturą organizacyjnej (patrz przykłady w całym artykule). Po przejrzeniu tych cech, Phillippa Foster Back, dyrektorka w Instytucie Etyki Biznesu (IBE) w Londynie, podsumowała je zgrabnie: „Władza i kontrola. I wszystkim chodzi o władzę i kontrolę.”

Weźmy, na przykład, **skrytych** przywódców. Zatrzymują na bieżąco informacje dla siebie ze względu na władzę, jaką ona daje. Bethmara Kessler, szefowa audytu (CAE) z Campbell Soup Co. w Camden (N.J.), zauważa, że „postrzegają oni informację jako walutę w miejscu pracy. Chcą być tymi, którzy używają jej zanim to zrobi organizacja.” Przytacza przykład byłego prezesa Enronu Jeff’a Skilling’a używając terminu „czarna skrzynka”, aby określić specjalny rodzaj oszustwa stosowany przez przedsiębiorstwo energetyczne. Jego żarty na ten temat, używając nieco absurdalnego terminu, wyłączają pytania i zapewniają, że władza wynikająca z dostępu do informacji jest ograniczona tylko do nielicznych wybranych.

Robert Taft, szef audytu na University of Central Florida w Orlando, zwraca uwagę, że przywódcy **autokratyczni** również wydają się być powodowani żądzą władzy. Często są oni bardzo produktywni – gwiazdorzy organizacji. W rezultacie, mogą skończyć jako „twarz” organizacji lub kluczowa funkcja w organizacji. To nie zawsze jest złe, chyba że

korzystają ze swojej pozycji raczej dla korzyści własnej niż organizacji. Osoby te mogą być bardziej skupione na własnej wielkości niż sukcesie organizacji. Mogą nie przejmować się zbyt przyszłymi wynikami organizacji, mając cichą nadzieję, że organizacja popadnie w tarapaty po ich odejściu.



Autokrata.

Egocentryczny i narcystyczny, taki lider ma silne poczucie posłannictwa. Autokraci są skupieni na sobie, a nie organizacji, i pójdą po trupie każdego, kto powstrzyma ich w drodze na szczyt.

Oczywiście, posiadanie gwiazdora często jest bardzo korzystne dla przedsiębiorstwa – pomyślmy o Stev'ie Jobs'ie – niekoniecznie są to źli przywódcy. Przechodzą oni jednak linię, gdy zaczynają wierzyć, że są ponad zasadami i nie można ich kwestionować. Posiadanie dominującej jednostki, która nie zachęca do dyskusji, badań i dyskusji, pozbawia organizację zdrowej wymiany poglądów, która wspiera współpracę, innowację, pozwala z wyprzedzeniem odkrywać problemy i budować przewagę konkurencyjną. Według Taft'a, Ron Johnson, były prezes JC Penney, jest przykładem tego typu autokratycznego przywódcy. Raport portalu Fast Company z listopada 2015 opisuje, jak Johnson całkowicie przebudował model sprzedaży detalicznej JC Penney nie słuchając nikogo, ostatecznie doprowadzając do alienacji pracowników i klientów – scenariusz, który zakończył się jego odwołaniem

Postrachy podejmują zachowania jeszcze bardziej egocentryczne sprawując władzę przez zastraszenie. Rzadko chwalą lub nagradzają sukcesy. Zamiast tego podkreślają błędy czynione przez innych, co osłabia morale, zniechęcając do eksperymentowania, które często prowadzi do przełomowych zmian. Ich zachowanie niszczy obiecujące talenty. „Strach i zastraszanie zostały udowodnione jako skuteczne narzędzia do zarządzania, gdy istnieje

baza, mogąca przynieść pozytywne rezultaty”, mówi O’Connor. „Jednakże, toksyczny styl zarządzania zazwyczaj maskuje brak tej bazy, powodując, że organizacja traci cenny czas podążając drogą, która prowadzi do słabych wyników.”



Spychotechnik.

Tacy przywódcy mają tendencję do unikania odpowiedzialności w razie niepowodzenia projektu. Pierwszą ich reakcją jest zaprzeczenie. Przyparci do muru przystępują do ataku. Deflektor nie szuka źródeł problemów. Woli rozmawiać niż działać.

Manipulatorzy też starają się utrzymać iluzję władzy używając modnych pojęć; przymilając się do kadry zarządzającej, rady nadzorczej i mediów. Intensywnie odwracają uwagę od niezbyt udanych przedsięwzięć. Stale poszukują kolejnych wielkich dokonań ignorując swoje podstawowe obowiązki. Taft przyrównuje ich do „artystów jednego przeboju.” Diana Henriques, pisarz finansowa i autorka książki *Czarodziej kłamstw: Bernie Madoff i śmierć zaufania*, opisuje „manipulatora” na stronie 31 „doskonały przepis na następnego Bernie’go Madoff’a „,

Niektórzy toksyczni przywódcy są bardziej owładnięci potrzebą kontroli. **Liderzy o ciasnych horyzontach** nie lubią, kiedy się ich kwestionuje. Tom Luccock, emerytowany dyrektor audytu wewnętrznego i starszy doradca prezydenta Michigan State University, wskazuje, że napotykał przez niego „często nie wyjaśniliby tego, czego chcą, ale oczekują, że inni wypełnią zadanie bez kierowania”. **Spychotechnicy** próbują kontrolować swoje własną reputację poprzez unikanie odpowiedzialności za niepowodzenie lub jego naprawienie.

Niewłaściwie ukierunkowani liderzy starają się osiągnąć i zachować kontrolę poprzez aranżowanie wyników, które oni uznają za ważne ze szkodą dla priorytetów innych. Jednakże Kessler podkreśla, że takie podejście może być zamierzone lub niezamierzone. Na przykład, gdy organizacja walczy, lider etyczny może próbować motywować pracowników,

zachęcając ich do „robienia tego, co potrzeba”, aby uzyskać dobre wyniki kwartalne. Intencją lidera nie jest wywarcie presji na pracownika, aby naruszył politykę firmy, aby to osiągnąć, choć pracownik może to interpretować w ten sposób. Ukierunkowanie lidera nie jest nieodpowiednie; pracownika jest.

Audytowanie pod kątem złego przywództwa

Audytorzy wewnętrzni muszą wykorzystać swoje doświadczenia, aby wyeliminować toksyczne style przywództwa, które mają tendencję do uczynienia szkód, jeżeli nie pozostaną niewykryte. Podobnie jak wiele aspektów kontroli kultury organizacyjnej, niektóre techniki do osiągnięcia tego są subiektywne, a niektóre są obiektywne.

Metody subiektywne. Foster Back sugeruje zacząć od cech etycznego przywództwa wskazanych przez IBE: uczciwość, prostolinijność, otwartość, odwagę i umiejętność słuchania. Audytorzy wewnętrzni mogą ocenić stopień, w jakim te cechy są obecne oraz sposób ich postrzegania przez współpracowników i podwładnych. Zauważa, że niektóre departamenty audytu wewnętrznego angażują pracowników o nietradycyjnym wykształceniu jak psychologia behawioralna, w celu zapewnienia kompetencji w subiektywnej analizie.



Manipulator.

Tacy przywódcy funkcjonują głównie na powierzchni, co nie dziwi zważywszy na ich wyjątkową świadomość wizerunku. Często czarujący, mogą z łatwością oszukać innych.

Psychologia może być użyteczna w dostosowywaniu komunikacji do odbiorców. Na przykład audytor wewnętrzny może wychodzić naprzeciw oczekiwaniom liderów jako sposób na otwarcie drzwi, aby dotrzeć z niezbędnym przesłaniem. Tak więc dla **autokraty** może to oznaczać: „Oczywiście jesteś wyjątkowa, ale oto, co dzieje się z organizacją, jeśli nie przestrzegasz reguł”. Luccock sugeruje podobną metodę podbudowania ego lidera, używając pytań pośrednio go/ją komplementujących, jak potrafił tyle osiągnąć, dając mu szansę pochwalić się. To podejście pomogło Luccock zbadać incydent łapówki na poprzednim stanowisku w firmie energetycznej.

Po tym, jak osoba przyznała się, że przyjęła łapówkę, Luccock zapytał, w jaki sposób udało mu się to zrobić – i otrzymał wyjaśnienie „ze szczegółami!”

Henriques sugeruje pytania, zmierzające bezpośrednio do wad jednostki. „Jednym z atrybutów przekręciarzy, o których wiedziałem, jest to, że mają oni prawie patologiczną potrzebę, by zawsze być postrzegani jako skuteczni oraz wrodzoną niechęć do przyznania się do porażki w jakiejkolwiek sytuacji.” Utrzymywanie fasady konsekwentnego sukcesu wymaga od nich regularnego mijania się z prawdą. Nielatwo jest zdemaskować dobrego kłamcę. Audytorzy wewnętrzni mogą jednak odkryć symptomy nieuczciwości i maskarady, pytając o przeszłe niepowodzenia oraz słuchając uważnie i sceptycznie odpowiedzi. Niezdolność do przedstawienia szczegółowych informacji o przeszłych projektach, niepewność w opisywaniu procesów i podejść, niechęć do identyfikowania współpracowników, odmowa dzielenia zaufania z innymi mogą stanowić symptomy, że ciąg sukcesów danej osoby nie jest taki, jak się wydaje.



Skryty.

Ten typ przywódcy unika przejrzystości, nie dzieli się informacją przed podjęciem decyzji lub później wynikami decyzji. Skryci liderzy faworyzują wybranych pracowników oraz są niezwykle powiązanie z osobami trzecimi jak klienci i konsultanci, których ochraniają.

Kessler podkreśla jednak, że audytorzy wewnętrzni nie powinni nigdy konfrontować się z toksycznym liderem. Ważne jest, aby uznać, że audyt nie jest dochodzeniem. Kontynuuje: „Jeśli w normalnym zakresie audytu audytor odkryje dowody, wskazujące na obecność toksycznego lidera w organizacji, który zagraża mechanizmom kontrolnym, nadchodzi czas wyjścia z trybu audytu.” Audytor powinien porozmawiać z radcą prawnym lub pracownikiem ds. Zgodności, wyjaśnić powód, dla którego dochodzenie może się odbyć, a następnie, podkreśla Kessler, „przestrzegać ustalonych przez spółkę zasad śledczych”.

Metody obiektywne. Niektóre sprawdzone podejścia obiektywne mogą być dość skuteczne. Na przykład takie toksyczni przywódcy często sprawiają, że pracownicy

uciekają z firmy. Warto więc zwrócić uwagę na wskaźniki rotacji i wywiady, które ujawnią liczbę pracowników, którzy odeszli i z jakich powodów. Badania dotyczące zaangażowania pracowników mogą z wyprzedzeniem ostrzegać o problemach, ujawniając liderom, że pracownicy narzekają i dlaczego.

Sprawdzenie spójności wymaganych dokumentów przedkładanych przez poszczególne osoby może być również pouczające. Jak podkreśla Henriques, osoby o podejściu „zasady nie stosują się do mnie” często manifestują „odmowę przestrzegania rozsądnych wymagań dotyczących dokumentacji ustalonych dla budżetów, rachunków kosztów, fakturowania, cyberbezpieczeństwa itp.”



Postrach.

Jak sugeruje nazwa, ci przywódcy stwarzają atmosferę strachu i onieśmienia, przesadnie reagując na błędy innych. Karzą niepowodzenia zamiast uczyć się z nich. Postrachy mają nastawienie „zabijania posłańców”. Brakuje im empatii wobec innych.

Innym potencjalnym dowodem na odkrycie toksycznych liderów jest historia sporów sądowych i kwestii regulacyjnych oraz tendencja do zatrudniania krewnych, zwłaszcza jeśli nie są oni odpowiednio wykwalifikowani do posiadanych stanowisk. Ponieważ wielu z tych liderów nie bierze odpowiedzialności za niepowodzenia lub błędy, albo po prostu nie czuje się zobowiązania do ukończenia projektu, celowe może być poszukiwanie dowodów ich zaangażowania w całym projekcie. Nadmierne podróżowanie lub wykorzystanie zasobów organizacyjnych do użytku osobistego może być także sygnałem ostrzegawczym. Taft zauważa, że źli przywódcy mogą wierzyć, iż „należy im się „.

Poza pytaniami

Praca, którą audytorzy wewnętrzni wykonują dla gromadzenia dowodów jest konieczna i cenna, ale prawdziwa korzyść dla organizacji przychodzi potem, kiedy audytorzy wewnętrzni pracują, aby zapobiec ponownemu wystąpieniu kontrproduktywnych zachowań lub ograniczyć wynikające z nich szkody. Luccock sugeruje: „Oferowanie

na czas konstruktywnych sugestii i jasnych wskazówek często pomaga skierować złych przywódców do usprawnienia mechanizmów kontrolnych”.



Niewłaściwie ukierunkowany.

Ci przywódcy kupiąją się na niewłaściwych lub nierównoważonych celach, zmierzając raczej do własnych celów niż do realizacji strategii firmy. Mają skłonności podkreślania „co” kosztem „jak”. Ich motto? Cel uświęca środki.

Toksyczni przywódcy mogą sprawować kontrolę, ponieważ uważają, że działają w warunkach braku kontroli. Mogą zatem przychylnie odnosić się do merytorycznych wskazówek, jak tworzyć porządek z chaosu. Dopóki to nie skutkuje w postaci zmiany zachowania lidera, Luccock zaleca przeciwdziałanie niewłaściwej koncentracji kontroli, zalecając podział obowiązków dla zapewnienia odpowiednich kontroli i równowag (*checks and balances*).

W tym samym duchu dostarczania konstruktywnych sugestii do zmiany zachowania, **niewłaściwie ukierunkowani** liderzy mogą dobrze odpowiedzieć na zaprezentowanie korzyści dla organizacji z przedefiniowania priorytetów. „Wykorzystaj doświadczenie i fakty, jak tylko możesz”, proponuje O’Connor. „Ponieważ nie mogą zrozumieć problemu, przekonaj ich przez rozwiązanie.”

Zalecenia te mogą być odpowiednie w ramach normalnego audytu – być może gdy zachowanie lidera jest destrukcyjne, ale nie omija on mechanizmów kontrolnych – pod warunkiem, że audytor wewnętrzny omówił zalecenia z szefem audytu w celu zapewnienia, że są konstruktywne, a nie konfrontacyjne. Czasami jednak zachowanie lidera wykracza poza pewne granice i jest tak niebezpieczne, że musi być zgłaszane za pomocą odpowiednich kanałów. Jeśli dany lider znajduje się wysoko w hierarchii, szef audytu powinien zgłosić obawy radzie nadzorczej lub komitetowi audytu. Jeśli lider jest menedżerem średniego szczebla, zaleca się rozmowę z wiceprezesem lub członkiem zarządu. Jeśli działania lidera wykraczają poza złe zachowanie i stanowią naruszenie zasad, jak oszustwo, Taft zaleca przestrzeganie zatwierdzonych wytycznych śledczych i stworzenie szczegółowej dokumentacji, aby skupić się na konkretach, a nie emocjach i cechach osobowości. Zaleca się, aby w takich przypadkach zaangażować funkcje odpowiadające w organizacji za etykę, kwestie prawne i zasoby ludzkie.

Wyciągnięcie lekcji

Są lekcje, które można wyciągnąć z interakcji z toksycznymi liderami, chociaż taka interakcja nie jest miłym przeżyciem. Rzucenie wyzwania liderowi jest okazją dla audytorów wewnętrznych do zdobywania umiejętności w zadawaniu pytań otwartych i słuchania zarówno tego, co ludzie mówią i jak mówią.

Jest to również okazja, aby uznać, że rzeczy nie zawsze są takie, jakie początkowo wydają się być. Większość ludzi od czasu do czasu wykazuje niektóre z tych niepożądanych zachowań, nie należąc do żadnej z kategorii „niezdrowego lidera”. Audytorzy wewnętrzni muszą zawsze zbadać dogłębnie sprawę i uzyskać szerszy obraz. „Każdy ma czasami zły dzień”, podkreśla Kessler. „Powinieneś patrzeć na ich całościowe zachowanie, nie tylko swoją krótką interakcję z nimi”.

Ostatecznie, pomimo wszelkich starań, aby przestrzegać standardów, ustanowić kontrole jakości i stosować dobre praktyki, niektórzy liderzy będą toksyczni. Audytorzy wewnętrzni muszą zachowywać czujność w celu ich dostrzeżenia i podjęcia odpowiednich kroków dla zidentyfikowania sytuacji, tak aby mogła zostać rozwiązana w ramach przyjętego trybu.

O'Connor często wraca do czasu gdy pracował jako oficer ds. zapobiegania stratom w Tiffany & Co. w Nowym Jorku, w ruchliwym sklepie z niezwykle cennymi przedmiotami. Każdego dnia turyści wchodzili do sklepu, aby podziwiać wspaniałą biżuterię. „To było niesamowite doświadczenie, by stać i monitorować tłum: setki ludzi, wszyscy zasadniczo w profilu kupującego – z wyjątkiem trzech lub czterech osób, które są toksycznymi wyjątkami”, wspomina. „To samo stosuje się do menedżerów w organizacji. Będą oni takimi wyjątkami. Dzięki naszym unikalnym doświadczeniom, audytorzy wewnętrzni mogą pomóc uczciwym ludziom pozostać uczciwymi, a także identyfikować naprawdę toksycznych liderów, zanim spowodują zbyt duże szkody”.



O autorce

Jane Seago jest pisarką biznesową i techniczną w Tulsa w stanie Oklahoma.

Oleksandr Movchan⁸
Magdalena Wolska⁹

Oszustwa jako jedno z największych ryzyk audytowych, czyli jak nie pominąć kluczowego problemu podczas procedur audytu wewnętrznego

Cel

Celem artykułu jest przybliżenie tematyki wykrywania oszustw¹⁰ przez audyt wewnętrzny. Według Stowarzyszenia Biegłych ds. Przepięstw i Nadużyć Gospodarczych¹¹, globalnie firmy tracą corocznie ok. 5% przychodu ze względu na zaistniałe oszustwa. Przy takiej skali oszustwa są istotnym ryzykiem dla przedsiębiorstw i organizacji, a rolą audytu wewnętrznego jest to ryzyko minimalizować. Artykuł ma na celu przybliżenie czytelnikowi głównych przesłanek (tzw. czerwonych flag) wystąpienia oszustw, które ułatwiają ich wykrycie, zależnie od typu nadużycia. Autorzy skoncentrowali się na trzech najczęściej występujących typach oszustw w przedsiębiorstwach.

1. Wstęp

„Wolę przegrać z honorem
niż wygrać oszustwem.”
Sofokles

Najprawdopodobniej każdy audytor wewnętrzny znalazł się choć raz w karierze w sytuacji, gdy na koniec projektu miał wrażenie, że może coś ważnego zostało nieodkryte, pominięte, niewykazane podczas audytu. Zaczynasz się nad tym zastanawiać, ale nic Ci nie przychodzi do głowy – wywiady zostały przeprowadzone, testowanie zakończone, wyniki niezależnie sprawdzone przez doświadczony personel. Wygląda na to, że wszystkie procedury zostały przeprowadzone wzorcowo, z należytą starannością, a jednak niepokój, że coś zostało pominięte pozostaje. Nagle przychodzi myśl „A co jeśli w tej jednostce miało miejsce jakieś oszustwo?”

Zgoda, pominięcie nadużycia podczas procedur audytowych jest największym koszmarem audytora wewnętrznego. Chociaż Standardy¹² nie przypisują pełnej odpowiedzialności za wykrycie nadużyć audytorom wewnętrznym, standard 1210.A2 mówi, że „audytorzy wewnętrzni muszą mieć wystarczającą wiedzę pozwalającą na oszacowanie ryzyka oszustwa oraz ocenę sposobu zarządzania tym ryzykiem w organizacji”¹³.

8 CIA, CIMA Dip PM, Członek Zarządu Instytutu audytorów wewnętrznych Ukrainy.

9 ACCA Affiliate, praktyk w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, obecnie pracuje dla Microsoft Polska.

10 Z angielskiego „fraud”. Zgodnie z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, zjawisko to tłumaczone jest na język polski jako „oszustwo”. W wielu opracowaniach można znaleźć także termin „nadużycie”. Na potrzeby niniejszego artykułu, autorzy używają obu terminów zamiennie.

11 2016 Report to the nations on occupational fraud and abuse, Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), <http://www.acfe.com/rttn2016.aspx>.

12 Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego IIA (The Institute of Internal Auditors).

13 Standard 1210.A2, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Polish.pdf>.

Najtrudniejsze w oszustwach jest to, że przypominają one górę lodową – wydają się one być tylko małym detalem, a tymczasem ich 95% jest schowane pod wodą. Negatywne skutki oszustwa mogą być nieprzewidywalne i niewspółmierne do początkowej straty. Pomyślmy na przykład o tragicznej historii transatlantyku Titanic – 1500 z 2500 pasażerów zginęło w tej katastrofie z powodu niezauważenia na czas góry lodowej przez załogę statku. Przenosząc te rozważania na grunt biznesowy, pomyślmy o relacji wysokości kar nakładanych przez Amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd za złamanie przepisów antykorupcyjnych¹⁴ do rzeczywiście zapłaconych łapówek, bądź z konsekwencjach publikacji nieprawidłowych sprawozdań finansowych.

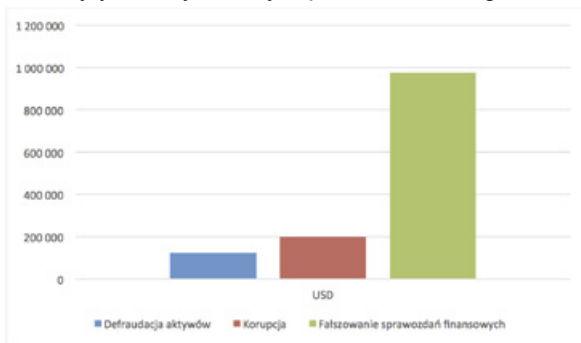
2. Ocena globalnych strat związanych z oszustwami w przedsiębiorstwach

Podczas audytu wewnętrznego każdy audytor przyjmuje rolę „identyfikatora gór lodowych”. Jeśli ktoś nie jest przekonany, że oszustwa są górą lodową dzisiejszego nowoczesnego świata biznesu warto sięgnąć po dane Stowarzyszenia Biegłych ds. Przepięstw i Nadużyć Gospodarczych. Według ostatniego raportu Stowarzyszenia, estymowana wartość strat przedsiębiorstw z powodu oszustw stanowi około 6.3 miliarda dolarów amerykańskich rocznie, co stanowi ok 5% ich przychodów. Co więcej, 23% przypadków oszustw skutkują stratą o wartości co najmniej 1 miliona dolarów¹⁵

Według Leszka Bartosika, CFE, CISA, CICA – Starszego audytora działu nadużyć w Grant Thornton oddział w Dubaju: „Nie istnieje jedno uniwersalne podejście do zarządzania ryzykiem nadużyć w organizacji. Istota zjawiska nadużyć jest dynamiczna w swej naturze i warunkuje proaktywne podejście w celu osiągnięcia wymiernych korzyści biznesowych”.

Wiedząc jak istotnym problemem dzisiejszej gospodarki są oszustwa w przedsiębiorstwach, warto przyjrzeć się temu problemowi bliżej, by zrozumieć jakie są najbardziej popularne typy nadużyć oraz jakie przesłanki mogą wskazywać na ich potencjalne występowanie.

Według Stowarzyszenia Biegłych ds. Przepięstw i Nadużyć Gospodarczych, w 2016 roku najbardziej szkodliwymi typami oszustw były nadużycia dotyczące fałszowania sprawozdań finansowych, korupcja oraz defraudacja majątku firmy. Te trzy typy nadużyć przyniosły w zeszłym roku 1.3 miliarda dolarów amerykańskich strat w skali globalnej. Szczegółowe dane prezentuje Rysunek 1.



*Rysunek 1.
Mediana strat finansowych
per typ nadużycia*

14 The Foreign Corrupt Practices Act of 1977 [ang] – ustawa zakazująca działań korupcyjnych przedsiębiorstw amerykańskich poza terytorium USA.
15 2016 Report to the nations on occupational fraud and abuse, Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), <http://www.acfe.com/rtn2016.aspx>.

3. Model trójkąta nadużyć

Często podczas swojej pracy, audytorzy wewnętrzni słyszą zapewnienie kadry zarządzającej o ich przekonaniu co do uczciwości i dobrych zamiarów pracowników ich firmy. Niestety w przypadku oszustw, często jest to raczej kwestia możliwości ich popełnienia niż moralności. Zgodnie z modelem trójkąta nadużyć, do jego wystąpienia potrzebne są: motywacja, okazja i racjonalizacja.

Rysunek 2. Trójkąt nadużyć



Źródło: Wells, Joseph T. Principles of Fraud Examination. Wiley, 2008.

Motywacja jest presją do dokonania nadużycia i jest często związana z kłopotami finansowymi pracownika, presją na wyniki itp. Istnienie okazji do dokonania oszustwa daje pracownikowi możliwość i sposób na jego dokonanie. Racjonalizacja rozumiana jest jako uzasadnienie przez jednostkę, dlaczego dokonanie oszustwa jest właściwie (często wytłumaczeniem jest na przykład subiektywne złe traktowania przez pracodawcę, brak wypłaty premii, podwyżki wynagrodzenia itp.). Te trzy czynniki odpowiadają zatem na pytania: dlaczego ktoś to robi, jak to robi i dlaczego to co robi uważa za dobre. A zatem żaden z nich samoistnie nie jest wystarczalny do dokonania oszustwa.

4. Obowiązki kierownictwa i audytu wewnętrznego

Podczas, gdy presja oraz racjonalizacja są trudne do kontrolowania przez przedsiębiorstwa, okazja znajduje się w sferze kontrolowalnej. Do podstawowych narzędzi, używanych przez przedsiębiorstwa w celu minimalizacji okazji do poczynienia nadużyć należą: rozdzielanie obowiązków, zarządzanie dostęпами do systemów i informacji, przejrzystość procesów biznesowych, a także implementacja polityk i procedur narzucających ramy procesów.

Chociaż odpowiedzialność za wprowadzenie odpowiedniego systemu kontroli wewnętrznej, włączając w to kontrolę przeciw nadużyciom zawsze leży po stronie kierownictwa jednostki, to jednak ocena efektywności tych kontroli należy do obowiązków audytu wewnętrznego. Oczywiście nie jest możliwe absolutne zapewnienie wszystkich interesariuszy o pełnej eliminacji możliwości dopuszczenia się oszustwa. Jednakże, racjonalne zapewnienie o efektywnym zarządzaniu ryzykiem nadużyć przez jednostkę jest jednym z celów audytu wewnętrznego.

W wykonania tego zadania efektywnie i w ramach ograniczeń czasowych projektu audytowego, warto zwrócić uwagę na „małe części gór lodowych wystające ponad wodę”, czyli czerwone flagi dotyczące nadużyć.

5. Czerwone flagi dotyczące nadużyć – przykłady

Najbardziej znane przesłanki wystąpienia nadużycia per typ oszustwa zaprezentowano poniżej:

Falszowanie sprawozdań finansowych:

- Brak podstawowej dokumentacji potwierdzającej zapisy księgowe,
- Dostęp do możliwości zmiany zarchiwizowanych zapisów księgowych i danych za przeszłe okresy,
- Forma transakcji nie odpowiada ich istocie,
- Utrata bądź zniszczenie dokumentacji i zapisów elektronicznych, zawierających kluczowe informacje dotyczące podejrzanych transakcji,
- Znaczące korekty w raportach finansowych i budżetach.

Korupeja:

- Wartość posiadanych dóbr oraz styl życia pracownika nie odpowiadające zarobkom,
- Nieuzasadniona, nadmierna koncentracja wpływu u jednej osoby,
- Intensywne korzystanie z usług konsultingowych, szczególnie w przypadku transakcji, gdzie rola konsultanta jest niejasna,
- Liczne kontrakty poniżej limitów wymagających dodatkowych procedur w ramach procesu zakupów,
- Brak lub niska jakość dokumentacji dotyczącej wydatków służbowych pracowników, szczególnie dotyczących podróży służbowych i reprezentacji,
- Powtarzalne dotacje do jednego podmiotu.

Defraudacja aktywów:

- Brak rozdziału obowiązków:
 - Pracownik mający dostęp do system księgowego ma także fizyczny dostęp do gotówki,
 - Pracownik mający dostęp do systemu zapasów ma także fizyczny dostęp do magazynu,
 - Pracownik mający dostęp do zapisów księgowych zobowiązań/należności ma także dostęp do procesowania transakcji bankowych,
- Brak lub niska jakość systemów informatycznych,

- Nieład w przechowywaniu towarów, materiałów, dokumentów i plików elektronicznych,
- Zużycie materiałów determinowane poprzez korekty stanu w oparciu o wyniki inwentaryzacji,
- Oddalenie wyższego kierownictwa od produkcji i systemów monitorowania.

Dodatkowo istnieje szereg czerwonych flag powiązanych bezpośrednio z ogólnym zarządzaniem i kontrolą jednostki, które także powinny być uznane za przesłankę potencjalnego oszustwa.

Nadzór korporacyjny i mechanizmy kontroli:

- Brak programu przeciw oszustwom oraz narzędzia anonimowego raportowania zauważonych nieprawidłowości przez pracowników,
- Wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla,
- Brak konsekwencji wobec zidentyfikowanych nieprawidłowości,
- Limitowanie dostępu audytorów do pracowników podczas rewizji,
- Nagła odmowa pracowników współpracy z audytorami podczas projektu,
- Wzajemne wykluczanie się składanych wyjaśnień.

6. Wnioski

W dzisiejszej rzeczywistości społeczeństwa informacyjnego nie mamy do czynienia z brakiem informacji – na odwrót podaż informacji jest ogromna i nigdy wcześniej w historii nie była tak wysoka. Jednakże posiadanie prawidłowej, dobrze ustrukturyzowanej informacji we właściwym momencie czasu jest na wagę złota.

Wierzmy, że planując kolejny projekt audytowy czytelnik będzie lepiej poinformowany o konieczności zwracania uwagi na przesłanki świadczące o potencjalnym oszustwie, a kończąc audyt będzie czuł się bardziej komfortowo w kwestiach racjonalnego zapewnienia interesariuszy o zidentyfikowanych ryzykach oszustw oraz ocenie efektywności powiązanych kontroli wewnętrznych.

Zwiększony nacisk audytu wewnętrznego na przesłanki potencjalnych nadużyć oraz odpowiednia komunikacja do kierownictwa na ten temat przyczyni się także do ogólnej świadomości problemu w przedsiębiorstwach, zarówno pośród kierownictwa jak i pracowników niższego szczebla. Ważna jest przy tym rola edukacyjna audytu wewnętrznego, która powinna przyczynić się do poprawy istniejących systemów kontroli wewnętrznej. W wyniku powyższego, można też spodziewać się większej transparentności w przedsiębiorstwach, co wpływa na wzrost zaufania interesariuszy.

Krótkie streszczenie

Globalnie firmy tracą corocznie ok. 5% przychodu ze sprzedaży w wyniku popełnionych oszustw. Trzy najczęściej występujące typy nadużyć to fałszowanie sprawozdań finansowych, korupcja i defraudacja aktywów. A zatem oszustwa są istotnym ryzykiem dla przedsiębiorstw i organizacji, a rolą audytu wewnętrznego jest to ryzyko minimalizować. Aby to osiągnąć ważnym jest zwrócenie uwagi na przesłanki (czerwone flagi), które mogą świadczyć o zaistniałym nadużyciu. Odpowiednie wykorzystanie czerwonych flag wspiera efektywne procedury audytowe i poprawną konkluzję na zakończenie projektu.

Słowa Kluczowe:

Audyt wewnętrzny, nadużycie, oszustwo, wykrywanie nadużyć, trójkąt nadużyć, fałszowanie sprawozdań finansowych, korupcja, defraudacja aktywów

Bibliografia

1. Institute of internal auditors (IIA) – „International Standards for the professional practice of internal auditing”. (<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>)
2. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) – „Report to the Nations on occupational fraud and abuse 2016” (<https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>)
3. W. Steve Albrecht - „Iconic fraud triangle endures” – „Fraud magazine” issue for July/August 2014 (<http://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294983342>)
4. Norman Marks – „Internal Audit and Fraud” – „Internal auditor” online magazine- December 1, 2015 (<https://iaonline.theiia.org/blogs/marks/2015/internal-audit-and-fraud>)

Dariusz Kaźmierczyk¹⁶

Przez lata z analizą danych ...

Autor wstępu i tłumaczenia: Dariusz Kaźmierczyk.

Wstęp

Jako osoba zakorzeniona a można i powiedzieć, zakochana w analizie danych, często ubolewam nad problemami, z jakimi spotykają się moi przyjaciele czy koledzy prowadzący różnego rodzaju czynności audytowe, zwłaszcza gdy stają przed ścianą złożoną z ... danych. Tak, dla wielu osób dostęp do danych elektronicznych, zawartych bezpośrednio w systemach bazodanowych, różnego rodzaju plikach komputerowych, czy też nawet w zestawieniach i raportach wygenerowanych w postaci dokumentów pdf, staje się barierą nie do przejścia lub też zasiekami, po których przejściu zostają mocno poranione. Te rany to często narastająca niechęć do dokonywania odkrywania i badań wiedzy zapisanej w postaci wszelkiego rodzaju zestawów danych. Celowo używam tu słowa wiedzy, albowiem poszczególne dane to wyłącznie pojedyncze znaki informacyjne. Nie można na podstawie takich pojedynczych przypadków, wyrwanych z kontekstu, wyciągać i syntetyzować wniosków. One dopiero składają się na informacje, które z kolei poddane procesom analitycznym pozwalają na osiągnięcie stanu wiedzy. A wiedza to nie tylko opis stanów przeszłych, lecz również źródło do prognozowania i budowania modeli dotyczących przyszłości.

Na wstępie chciałbym się bardzo krótko przedstawić, choć naprawdę rozpoczynając się cykl artykułów, będzie autorstwa Davida Coderre.

Obecnie pracuję w Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie jako Główny Inspektor Kontroli. Poza głównymi czynnościami zawodowymi, zajmuję się audytem, analizą danych i kilkoma jeszcze profesjami, o którym może wspomnę przy innej okazji. Na co dzień w swej pracy wykorzystuję różne narzędzia analityczne, z czego szczególnym upodobaniem darzę ACL (Audit Command Language). Z oprogramowaniem tym zetknąłem się w 2008 r. i od tego czasu zaczęła się moja wielka przygoda i miłość do danych. To właśnie dzięki zgłębianiu możliwości ACL trafiłem do świata jego użytkowników (forum internetowe) gdzie niewątpliwie jednym z największych autorytetów był i jest nadal David Coderre. Nie od razu wiele rozumiałem, częściej czytałem i pytałem niż odpowiadałem na zapytania. Z czasem, sam nie wiem kiedy, uzmysłowiłem sobie, iż coraz więcej potrafię innym pomóc, często takim osobom, jak ja byłem na początku. Być może niejedna osoba czytająca te słowa przypomni sobie naszą wymianę zdań, rozmowy poprzez maila, komunikatory, często o bardzo nietypowych porach ... nocy.

16 Główny Inspektor Kontroli, Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie, członek IIA, CGAP, ACDA, email: kazmieda@poczta.fm.

Nigdy nie miałem okazji uścisnąć dłoni D. Coderre. Kontaktowaliśmy się tylko w świecie wirtualnym. Uważam jednak, iż to wspaniały człowiek o bardzo otwartym umyśle i byłoby wielką szkodą, aby nie rozpowszechnić jego wiedzę i doświadczenie zdobyte przez kilkadziesiąt lat jego pracy w audycie i analizie danych.

Dave Coderre to autor kilku ciekawych pozycji książkowych, wydanych w wersji angielskojęzycznej, do których zapoznania również można zachęcić:

- „Fraud Analysis Techniques Using ACL” (2009);
- „Computer-Aided Fraud Prevention and Detection: A Step-by-Step Guide” (2009);
- „Internal Audit: Efficiency through Automation” (2008);
- The Institute of Internal Auditor’s Global Technology Audit Guide (GTAG #3) „Continuous Auditing – Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment” (2005).

Jego artykuły można również znaleźć w wielu czasopismach branżowych w zakresie audytu i analizy danych.

Po przejściu na emeryturę nie porzucił data analytics. Z pasją stworzył blog, na którym przekazał i przekazuje swoje doświadczenia i historię swojego życia zawodowego. Dla wielu z nas te zapisy są niczym fascynująca powieść, którą się czyta z otwartymi ustami. Bowiernie traktuje ona w prosty sposób o problemach, które wcale nie były banalnymi. Postaram się kolegom i koleżankom przybliżyć tę historię w poszczególnych odcinkach. Dla osób, które złapią wątek i nie będą mogły doczekać się na kolejne odcinki, wskazuję adres bloga: <http://caats.ca/blog/>.

Znajduje się tam zapis całości w języku angielskim. Z ostatnich kontaktów z Dave’em wynika, iż on sam zauważył wartość zapisaną w swoim blogu i planuje po dokonaniu korekt redakcyjnych, wydać go w postaci książki.

Wraz z kolejnymi odcinkami historii Dava będzie coraz więcej odniesień do możliwości i funkcjonalności oprogramowania ACL. Nie ukrywam, iż od jakiegoś czasu kielkuje we mnie pomysł stworzenia na łamach naszego magazynu swego rodzaju kącika analityka danych, w którym można byłoby pokazywać różne pomysły, rozwiązania czy też opisy i testy oprogramowania. W takim kąciku znalazłyby się również rozwinięcia technik zastosowanych i opisanych przez D. Coderre. Czas pokaże, czy będzie zainteresowanie tym tematem od kolegów i koleżanek audytorów.

Kilka słów o mnie ...

Zanim zacznę, muszę wspomnieć o wsparciu, jakie udzieliła mi moja żona (vel „Kicia” – nie lubi być tak nazywana). Nie tylko dała mi możliwość wzięcia urlopu bezpłatnego, dzięki czemu mogłem napisać książkę i wznowić mój biznes w zakresie doradztwa, lecz również była wsparciem, kiedy potrzebowałem pomocy przy algorytmach i programowaniu trudnych analiz. Wiele razy wyjaśniałem jej problem i funkcjonalność ACL, zatem mogła pisać dla mnie pseudokod, który konwertowałem na polecenia ACL. Zazwyczaj zajmowało jej zaprogramowanie czegoś mniej niż 30 minut, nad czym ja spędzałem dni (ona nie zna ACL).



David Coderre
<http://caats.ca>

Moim założeniem jest napisać blog, który zawierałby wycinki z każdego z moich 28 lat audytu oraz mojego doradztwa zarówno przed jak i po przejściu na emeryturę. Zobaczymy, czy uda mnie się osiągnąć mój cel – minęło już kilka miesięcy, kiedy zostałem emerytem i dopiero niedawno odkryłem, jak prowadzić i rozwijać bloga (z pomocą córki).

Na blogu umieściłem szacunki zidentyfikowanych poprzez analizy danych oszczędności, lecz być może ważniejsze są zdobyte doświadczenia na każdym etapie mego rozwoju. Nauczyłem się wiele zarówno dzięki wysiłkowi włożonemu w realizację poszczególnych zadań jak i na popełnionych błędach. Niektóre doświadczenia były natychmiastowe, inne ujawniły się po latach.

Na koniec, proszę rozpowszechniajcie ten blog wszędzie, aby pozwolić każdemu uczyć się z jego zawartości. Dziękuję i mam nadzieję, iż czytanie go będzie dla was przyjemnością.

Okres przed 1988 ... zanim rozpoczęły się moje analityczne wojaże

Metody analityczne w audycie przyciągają wielu ludzi z różnych środowisk i nie jestem odmienny w tym względzie. Rozpocząłem moją karierę jako kierownik sali w „Boys and Girls Club” i pracowałem tam aż do osiągnięcia stanowiska doradcy. Pracowałem głównie z upośledzonymi dziećmi i nieletnimi przestępcami w wieku 6–17 lat. Choć praca dawała satysfakcję to wynagrodzenie już nie. Pracowałem około 60 godzin tygodniowo (wliczając soboty 9:00 – 5:00) za mniej niż 12.000\$ rocznie. Zatem po 10 latach, czułem, że jest czas na podjęcie nowych wyzwań. Zdecydowałem się na powrót do edukacji, aby podnieść swoje wykształcenie oraz atrakcyjność na rynku pracy i by (miejmy nadzieję) dostać lepiej płatną pracę.

Uzyskałem MBA na Uniwersytecie w Toronto i wkroczyłem na rynek pracy z nowymi umiejętnościami i wielkimi nadziejami. Był to czas, gdy pracy na rynku nie brakowało i byłem szczęśliwy z uzyskania stanowiska we wsparciu IT. Moglibyście pomyśleć, że to było dziwne połączenie mojej wiedzy w zakresie kierowania i wsparcia psychologicznego i teraz pracy w IT. Lecz ja zawsze czułem, że jestem pomostem pomiędzy dwoma dyscyplinami (HR i IT). Wiedziałem na tyle o miękkich i technicznych aspektach, że byłem w stanie rozmawiać z tymi obydwoma działami.

Na początku pracowałem jako wsparcie użytkownika – prowadziłem szkolenia z JCL, TSO/ISPF oraz paru zestawów aplikacji w systemie mainframe. Byłem również częścią zespołu testującego sprzęt oraz oprogramowanie, co oznaczało, iż miałem dostęp do nowych technologii (np. pierwszego mikrokomputera IBM w firmie, z dwoma stacjami dyskietek – bez dysku twardego). Po około 6 miesiącach później otrzymaliśmy IBM XT który miał 10MB dysk twardy – hurra!!! Nie możecie sobie wyobrazić jaka była radość z przejścia z systemu opartego na dyskietkach na taki, który posiadał aż 10MB miejsca na dysku do zapisanie wszystkiego co potrzebowałem – oprogramowania i danych.

Krótko po tym pozyskaliśmy jeden z pierwszych komputerów Apple Lisa – wielki ekran (nawet jak dla dzisiejszych standardów) z ikonkami. Jedną z pierwszych rzeczy, którą zrobiłem w czasie testowania produktu było przeniesienie części systemu operacyjnego do kosza. Dodałem jeszcze kilka innych rzeczy i kosz się samoczynnie opróżnił, włącznie z systemem operacyjnym. Musieliśmy ponownie przywracać system, aby móc używać ponownie komputer. Następna wersja oprogramowania miała ikonkę dla systemu operacyjnego, który był zbyt duży aby zmieścić się w koszu – wskaźnik wskazywał już, iż nie można usunąć systemu operacyjnego.

Przez kolejne dwa lata uczyłem się coraz więcej o komputerach osobistych, w tym poznawałem oprogramowanie jak VisiCalc i Multiplan (wczesne wersje arkuszy kalkulacyjnych), dBase II oraz WordStar (wczesny edytor tekstu). To była nadchodząca technologia, wielu dostawców oprogramowania i było się czego uczyć. Funkcjonalność i możliwości komputerów osobistych wzrastała błyskawicznie. Pakiet Lotus 1–2–3, zawierający edytor tekstu, arkusz kalkulacyjny i bazę danych, stał się dostępny i nagle stało się prostym przeniesienie tabeli z bazy danych, czy z arkusza do dokumentu tekstowego.

Wkrótce potem zacząłem pracować dla małej firmy doradczej, gdzie zajmowałem się analizą procesów zarządzania i czasami rekomendowaniem naszych usług w identyfikacji problemów. To trwało mniej więcej 2 lata, kiedy ni stąd ni zowąd zostałem zapytany, czy jestem zainteresowany stanowiskiem audytora IT w organizacji, gdzie pracował mój przyjaciel. Nie byłem wtedy nawet pewny, co dokładnie oznacza audytor IT, lecz to stanowisko mnie zaintrygowało. I niewiele myśląc, zostałem audytorem wewnętrznym ze specjalnością audytora IT. Ciągłe utrzymywałem jednak status konsultanta, wykonując tu i ówdzie różne rzeczy w ciągu roku.

Wnioski: Zdobywając różne wykształcenia chciałem wskazać ludziom, aby zrozumieli, że nie trzeba być programistą, aby być dobrym analitykiem danych. Nie trzeba mieć ani

wykształcenia finansisty, ani nawet audytora. Z pewnością to może wam to pomóc, ale najważniejszą rzeczą jest mieć otwarty umysł z zacięciem analitycznym i pragnieniem zrozumienia jak działają systemy (manualne i automatyczne) i jak mogą być ulepszone. Dla zwiększenia możliwości analitycznych, wymagane są co prawda również zdolności kierowania, umiejętności wyznaczania celów operacyjnych i strategicznych, wiedza na temat procesu audytu, koordynacji zespołem, integracji i dobrego zarządzania projektami.

Aby utrzymać efektywność, wymagane jest ciągle rozwijanie, wspieranie i pielęgnowanie rozwijającego się technologicznie środowiska. Dodatkowo, aby skutecznie i efektywnie wprowadzać i używać metod analizy danych przez wszystkich audytorów z różnymi umiejętnościami w obsłudze komputera, organizacja potrzebuje wprowadzić standardy, zintegrowane środowisko przyjazne dla użytkownika, przeprowadzić szkolenia oraz zapewnić wsparcie IT i system zachęt. Korzyści analizy danych są znaczne i warte włożonego wysiłku.

Rok 1 – 1988 – nowy audytor

Jako audytor rozpocząłem pracę pierwszy raz w organizacji zatrudniającej ponad 100 audytorów, podzielonych na poszczególne zakresy: finanse, HR, eksploatacja i IT.

Zostałem zatrudniony jako starszy audytor IT, mimo, że nie miałem doświadczenia w audycie wewnętrznym, a tylko, czego miałem świadomość, ograniczone doświadczenie w branży IT.

Oprócz tego, miałem bardzo małe (czytaj „brak”) wsparcie mojego przełożonego.

Prawdę mówiąc, w organizacji były setki systemów aplikacji oraz nowych projektów rozwoju systemów, a jedynie 3 audytorów IT. Zatem mój przełożony był zajęty prowadzeniem własnych audytów IT. (a propo, w tym czasie nazywano mnie audytorem EDP, ale używam nowszego określenia). Po przeczytaniu 6 stóp (dosłownie) drukowanej dokumentacji na temat przedsiębiorstwa, audytu oraz procedur kontroli byłem „gotowy”, aby rozpocząć zadania audytowe.

Na nasze środowisko IT składały się prawie wyłącznie komputery typu mainframe IBM oraz aplikacje. Istniała pewna ilość przetwarzania rozproszonego i kilka minikomputerów. W poprzedniej pracy nauczyłem się JCL, TSO/ISPF (podstawy środowiska mainframe), jak również kilku aplikacji, takich jak Wilbur i S2K. Zdecydowanie nie byłem programistą, jednak odbyłem kilka kursów na uniwersytecie wprowadzających do programowania (np. Fortran COBOL, Pascal, XPL i PL1). Jednak byłem tylko bardziej „inteligentnym użytkownikiem”. Wiedziałem wystarczająco o IT, aby móc pogadać z programistami i wyjaśnić im czego potrzebuję. Ale teraz musiałem robić coś więcej, niż tylko mówić o IT.

Patrząc na późne lata 80-te XX wieku, to audyt wewnętrzny zajmował się głównie mechanizmami kontrolnymi i ich słabościami. Pojęcie oceny ryzyka nie istniało. Celem audytu była identyfikacja i ocena odpowiednich mechanizmów kontrolnych i dostarczanie zapewnienia, że mechanizmy te działają poprawnie. W tym czasie, to miało sens – jakie były mechanizmy krytyczne i czy funkcjonują – to było na porządku dziennym.

Mój pierwszy audyt dotyczył oceny funkcjonowania sfery telekomunikacji w organizacji, głównie telefonów i faksów. Po wstępnym przestudiowaniu polityk i procedur, skontaktowałem się z wydziałem odpowiedzialnym za telekomunikację i poprosiłem o miesięczne bilingi połączeń, które były używane do weryfikacji poprawności wielomilionowych w skali roku rachunków.

Byłem zszokowany, gdy dowiedziałem się, że nikt nawet nie spojrział na bilingi z poprzedniego miesiąca i że biling był dostępny tylko na papierze. (Pamiętajmy, to był rok 1988 r., mój pierwszy audyt – zatem technologia była ograniczona i byłem bardziej niż trochę naiwny, co do praktyk w sprawowaniu nadzoru przez kierownictwo). Faktycznie to nikt nie otworzył żadnego z pudeł zawierających bilingi połączeń od wielu miesięcy.

Poszukałem, znalazłem i otworzyłem pudło oznaczone Lipiec 1988 (najnowszy biling). Pudło zawierało 500 zadrukowanych stron szczegółami o każdej rozmowie telefonicznej wykonanej z każdej linii telefonicznej. Dane obejmowały numer telefonu inicjujący połączenie, numer telefonu wybierany, datę i godzinę połączenia, czas trwania rozmowy w minutach oraz koszt. Występowały podsumowania dla każdego numeru telefonu i podsumowania łączne całego bilingu. Nawiasem mówiąc, pudło które otworzyłem było dopiero pierwszym z sześciu za lipiec 1988 roku.

Przeglądając biling i próbując odkryć, cóż powinienem z tym począć, załując jednocześnie w duszy decyzji, że zostałem audytorem wewnętrznym, natknąłem się na zapis o czasie rozmowy 999 minut i koszcie ponad 1000 \$. Wydrukowany biling był w układzie kolumnowym, a ponieważ większość rozmów była poniżej 10 minut i za mniej niż 1,00 \$, więc to połączenie wyróżniało się wizualnie od reszty. Szybko obliczyłem, że połączenie trwało 16,6 godziny. Kiedy zastanawiałem się, dlaczego ktoś mógłby rozmawiać przez telefon przez ponad 16 godzin, zauważyłem, że kolejna rozmowa telefoniczna została zainicjowana również z tego samego numeru telefonu, z którego realizowano 16-to godzinne połączenie, już po kilku minutach po rozpoczęciu tego poprzedniego. Nie było możliwe, aby mieć dwa jednoczesne połączenia na jednej linii telefonicznej, biorąc pod uwagę rodzaj telefonów, jakie mieliśmy w naszych biurach. Pomyślałem, że jest coś na rzeczy i z zainteresowaniem kontynuowałem przeglądanie 3000 stron bilingu za miesiąc lipiec – zaznaczając każde wystąpienie połączeń 999-minutowych poprzez zakreślenie kwoty i przyklejając kawałek taśmy klejącej na krawędzi strony i załamując ją pod siebie tak, że wystawała poza papier na około ćwierć cala (karteczki samoprzylepne nie istniały jeszcze, a nie wymyślono też żółtych zakreślaczy). Pod koniec dnia, miałem zidentyfikowane 23 połączenia o łącznej wartości opłat 29.000\$. Zapytałem o to kierownika odpowiedzialnego za ten obszar, lecz on nie miał pojęcia, dlaczego tak miałyby się dziać. Dał mi numer telefonu do menedżera ds. klienta w naszej firmie telekomunikacyjnej. Zadzwoiłem do niego i powiedział: „Czasami przełącznik nie zwiera, gdy połączenie jest zakończone i wtedy system rozliczeniowy uważa, że połączenie nadal jest w toku. Maksymalny czas trwania połączenia możliwego do zarejestrowania w programie rozliczeniowym wynosi 999 minut, a opłaty są na nim oparte.” Zatrzymał się na chwilę, a potem dodał: „Jak duży zwrot jesteśmy ci winni?” Zdałem sobie sprawę, że on powiedział, iż byliśmy obciążeni opłatami za połączenia 999-minutowe, gdy rzeczywiste rozmowy były znacznie krótsze. Powiedziałem

mu, że przeglądnąłem szczegóły rozmów tylko za jeden miesiąc, a on stwierdził: „Przemnóż kwotę przez 12 i wyślij notę o pełny zwrot.”

Czułem się całkiem dobrze, mój pierwszy audyt i zidentyfikowałem słabości kontroli zarówno w naszej weryfikacji bilingów jak i w układzie transmisyjnym operatora telekomunikacyjnego. Co najważniejsze, odzyskałem prawie 350.000\$. Całkiem nieźle jak na jeden dzień pracy. Jednakże, byłem trochę zaniepokojony rekomendacją. Kierownik wiedział, że miał dokonywać przeglądu szczegółów połączeń na bilingach, ale tego nie robił. Proste polecenie zarządzenia realizacji takiego przeglądu bilingów połączeń wydawało się zbyt oczywiste i chyba nie obejmowało istoty problemu.

Zapytałem kierownika, dlaczego nie przeprowadzał tego przeglądu bilingów co miesiąc, a on odpowiedział: „Nie mam czasu siedzieć tutaj cały dzień wertując miesięczne bilingi. Poza tym, skoro zidentyfikowałeś błąd systemu przełączników telekomunikacyjnych, to wynegocjowaliśmy zmniejszenie miesięcznego rachunku o 30.000\$ z tytułu ewentualnej nadpłaty, aż do momentu, gdy firma telekomunikacyjna poinformuje nas, że problem został rozwiązany”. Na koniec, zostałem poinstruowany przez mojego szefa audytu, aby udzielić rekomendacji o wprowadzeniu miesięcznych przeglądów bilingów w celu zapewnienia poprawności miesięcznych faktur za usługi telekomunikacyjne. Kierownictwo odpowiedziało „Zgoda”, ale wiedziałem, że to nigdy się nie zrealizuje.

Analiza: nawet myśląc, że nie mam dostępu do danych telekomunikacyjnych w formacie elektronicznym – to następujące polecenia ACL mogłyby łatwo wykryć i określić kwotę zawyżonych opłat: STATISTICS, FILTER, and TOTAL.

Wnioski: fakt, że zarząd ma dostęp do informacji i powinien monitorować zdarzenia nie oznacza, że tak zawsze jest. Jako nowy w audycie, wciąż myślałem, że mechanizmy kontrolne były na ogół ustanowione i są skuteczne – bo dlaczego by nie miałyby tak być, skoro taki jest ich sens? Jednak zacząłem nabierać przekonania, że „praktyka działania”, niezrozumienie ryzyka i konieczności prowadzenia kontroli oraz wielu innych czynników upośledza kontrolę. Z biegiem czasu, ta dysfunkcja może, i faktycznie sprawia, że kontrola staje się niewystarczająca. (Uwaga: jednego dnia chcę napisać artykuł na temat „entropii” i jak to prawo dotyka nawet najbardziej ściśle kontrolowanych systemów. Entropia jest stałą siłą natury, aby przejść do bardziej losowego, mniej kontrolowanego stanu. Dotyczy to wszystkiego, łącznie z procesami biznesowymi, zatem wszystkie mechanizmy kontrolne ulegną pogorszeniu w czasie).

Pozostałe wnioski: To był pierwszy raz, kiedy zyczyłem sobie, aby mieć dostęp do danych w formie elektronicznej. To był również pierwszy raz, kiedy nie byłem zadowolony, że powiedziałem jako rekomendację (rób „A”). Niestety, to nie był ostatni raz. W późniejszych latach, kiedy przeglądałem sprawozdania z audytów realizowanych przez członków mojego zespołu audytowego, krytykowałem ich jeśli pisali tak:

Kryteria: Kierownictwo powinno robić „A”;

Obserwacja: Kierownictwo nie robi „A”;

Rekomendacja: rób „A”.

Jestem przekonany, że jeśli wszystko co możesz polecić, to jest tylko to, że kierownictwo ma wykonywać to, co już wie, że ma robić (a nie robi), to prawdopodobnie nie dokopałeś się wystarczająco głęboko, by odkryć „przyczyny”, a masz do czynienia tylko z „objawami”. Zalecenia, które dotyczą tylko objawów są nieskuteczne i w rezultacie audyt nie wnosi wartości dodanej do procesu.

Ciąg dalszy nastąpi

Wyjaśnienie:

Polecenia wskazane przez D. Coderre: STATISTICS, FILTER, and TOTAL wykonują w środowisku ACL następujące zadania:

- STATISTICS – generuje statystyki opisowe dla danych o typie daty oraz numerycznym. Pokazuje m.in. największe i najmniejsze wartości, wartość całkowitą populacji (dla danych numerycznych), odchylenie standardowe;
- FILTER – pozwala na budowanie wyrażeń logicznych, dzięki którym jesteśmy w stanie wybrać z populacji danych tylko interesujące nas pozycje;
- TOTAL – oblicza sumę matematyczną dla danych numerycznych.

Anna Janiszewska¹⁷

Urzeczywistnienie fikcji

Cel: celem artykułu jest przedstawienie przemyśleń dotyczących nowego Standardu 1112 „Role zarządzającego audytem wewnętrznym wykraczające poza audyt wewnętrzny” w oparciu o Standard, interpretację oraz Implementation Guide 1112.

Audyt wewnętrzny z racji swojego usytuowania w strukturze organizacyjnej, a także realizowanych zadań ma szeroki wgląd w funkcjonowanie organizacji przy jednoczesnej szczegółowej znajomości zachodzących w niej procesów. Sytuacja ta rodzi stąd nieustanną pokusę kierownictwa wyższego szczebla, aby audyt wewnętrzny intensywniej wykorzystywał swoją wiedzę z pożytkiem dla organizacji, angażując się w inne zadania niż zapewnienie, czy doradztwo.

Rolą zarządzającego audytem wewnętrznym (ZAW) było umiejętne zarządzanie oczekiwaniami interesariuszy, aby, przy zachowaniu atrybutów niezależności i obiektywizmu móc wyjść im naprzeciw.

Sytuacja była skomplikowana w niedużych organizacjach, gdzie ład organizacyjny dopiero dojrzywał do wyodrębniania funkcji bliskich audytowi wewnętrznemu: zarządzania ryzykiem i zarządzania zgodnością. Dotychczas pewne wskazówki dawały Poradniki, zwłaszcza w odniesieniu do zarządzania ryzykiem, sugerując, jakie role w procesie zarządzania ryzykiem audyt wewnętrzny może przyjmować.

Dlatego z dużą nadzieją przyjęty został nowy Standard w grupie Standardów „Niezależność i obiektywizm”: Standard 1112 „Role zarządzającego audytem wykraczające poza audyt wewnętrzny”. Może to być rozwiązanie dylematu niejednego ZAW jak spełnić oczekiwania kierownictwa nie bez naruszania jednocześnie obiektywizmu i niezależności.

W Standardzie założona została sytuacja, w której ZAW realizuje lub będzie realizował inne niż audytowe zadania. Przykładami takich sytuacji mogą być:

- Nowe wymagania regulatora, kładące duży nacisk stworzenie polityk, procedur, kontroli, zawierających elementy zarządzania ryzykiem w celu zapewnienia zgodności,
- Potrzeba organizacji aby dostosować aktualny system zarządzania ryzykiem do nowych obszarów działalności lub do nowych rynków geograficznych,
- Organizacja jest zbyt mała lub ma zbyt ograniczone zasoby aby mogła pozwolić sobie na powołanie odrębnej funkcji zarządzania zgodnością,
- Procesy w organizacji są jeszcze niedojrzałe i ZAW ma najbardziej odpowiednie doświadczenie aby wdrożyć zasady zarządzania ryzykiem w organizacji¹⁸.

¹⁷ Anna Janiszewska, CIA, Starszy Auditor, PKP CARGO S.A.

¹⁸ Implementation Guide 1112, theiia.org.

Przytoczone przykłady odnoszą się do zarządzania ryzykiem lub zarządzania zgodnością, bo są to obszary bliskie audytowi wewnętrznemu. Jednakże Standard nie wskazuje, że możliwe jest wykonywanie dodatkowych zadań tylko w tych obszarach. Powinny być one traktowane jako przykłady, a nie katalog zamknięty.

Z kwestią przyjęcia przez ZAW dodatkowych ról i odpowiedzialności wiąże się również kwestia nadzoru i raportowania. Jeśli przyjęta przez ZAW rola wiąże się z raportowaniem i podległością różną od tej przewidzianej w Standardach, może to prowadzić do sytuacji, w których niezależność audytu będzie naruszona lub będzie sprawiała wrażenie naruszonej. Możliwość naruszenia niezależności (nawet pozornego) stawia ZAW przed wyzwaniem obrony reputacji audytu wewnętrznego w organizacji. Warto, aby w realizacji wyzwania pamiętał o wsparciu jakie daje audytorom Kodeks Etyki.

Biorąc pod uwagę powyższe nasuwa się pytanie: Czy wobec tego przyjęcie przez ZAW dodatkowych ról i obowiązków wiąże się z koniecznością zmiany karty audytu? Tutaj sytuacja nie jest jednoznaczna i znów należy polegać na znajomości organizacji przez ZAW oraz jego barometrze etycznym. Generalnie można przyjąć, że w sytuacjach, gdy powierzenie obowiązków ma charakter tymczasowy i krótkotrwały nie jest konieczna zmiana karty audytu. W przypadku, gdy przyjęcie pozaaudytowych ról przez ZAW ma charakter długookresowy, należy rozważyć wprowadzenie odpowiednich zmian w karcie audytu. W obu przypadkach krytycznie ważne jest aby zakres dodatkowych obowiązków, podległość służbowa, linie raportowania i czas, w jakim obowiązki były wykonywane zostały starannie udokumentowane. Niezbędna jest szczerza, głęboka i skuteczna komunikacja z kierownictwem wyższego szczebla i radą, w której ZAW będzie mógł przedstawić swoje stanowisko i uzyskać zrozumienie swojej roli, odpowiedzialności i oraz oczekiwań w kontekście zgodności ze Standardami. Jest to ważne z dwóch względów: po pierwsze, aby uniknąć zarzutu braku obiektywizmu przy realizacji zadań audytowych oraz w przypadku przeprowadzania oceny zewnętrznej funkcji audytu wewnętrznego – aby możliwe było wykazanie zgodności ze Standardami i Kodeksem Etyki.

Interpretacja Standardu 1112 wskazuje, że przyjęcie nowych ról i obowiązków przez ZAW może lub może sprawiać wrażenie naruszenia niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego lub indywidualnego obiektywizmu audytora wewnętrznego. Sposobem na zapobieżenie takim sytuacjom jest wprowadzenie odpowiednich zabezpieczeń. Interpretacja Standardu podaje przykłady takich działań zabezpieczających: mogą być działania nadzorcze podejmowane przez radę, polegające na okresowej ocenie podległości i obowiązków sprawozdawczych, stworzeniu alternatywnych procesów pozwalających uzyskać zapewnienie co do obszarów objętych dodatkowymi obowiązkami. Podkreślenia wymaga fakt, że zarówno w przypadku długotrwałego jak i tymczasowego przyjęcia przez ZAW dodatkowych obowiązków, niezależnie od podległości służbowej i linii raportowania związanej z nową rolą, to rada ma działać proaktywnie. Rada nadzoruje wypełnianie ról przez ZAW oraz projektuje zabezpieczenia, które uchronią audyt wewnętrzny przed

potencjalnym lub rzeczywistym naruszeniem Standardów. W tej sytuacji ZAW otrzymuje aktywnego partnera w działaniach na rzecz podkreślania i ochrony wartości jakie są związane z niezależnością i obiektywizmem.

Standard 1112 przynosi ZAW możliwość dodatkowego wspierania organizacji w jej rozwoju. Korzystanie z tej możliwości obwarowane jest obostrzeniami chroniącymi niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego. Jednakowoż o sile i skuteczności obostrzeń decydować będzie rada, projektując i nadzorując ich stosowanie jak również kierownictwo organizacji, od którego będzie zależało jak często możliwość poza audytowego użycia zasobów audytu będzie wykorzystywana.

Słowa kluczowe:

standard 1112, audyt wewnętrzny, kierownictwo, zarządzanie, ryzyko

Sebastian Burgemejster¹⁹

PRAKTYCZNY PRZEWODNIK – OCENA PROGRAMÓW I DZIAŁAŃ ZWIĄZANYCH Z ETYKĄ

W publikacji Praktycznego przewodnika pt. „Ocena programów i działań związanych z etyką”, którą IIA Global wydała w czerwcu 2012 roku autorzy dostarczają wskazówek oraz praktycznych rozwiązań związanych z audytowaniem kultury etycznej organizacji. Ten przewodnik dostarcza audytorom wewnętrznym narzędzi do oceny programów i działań związanych z etyką. Należy wskazać, iż bardzo często występują różnice w rozumieniu kwestii etycznych, w zależności od kultury i kraju, dlatego też przedstawiona publikacja przedstawia szeroką gamę przykładów, definicji i zasad. Nie obejmą one wszystkich możliwych sytuacji oraz rozwiązań, jednakże stanowią solidną podstawę do tworzenia programów audytu oraz dokonywania ocen kwestii etycznych w organizacji, zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym.



Pomimo, iż niniejszy przewodnik koncentruje się na ocenie celów, sposobu zaprojektowania, wdrożenia oraz skuteczności programów i działań organizacji w zakresie etyki należy wskazać na kluczowe znaczenie do etyki zawodowej audytorów wewnętrznych. IIA sprecyzował te zagadnienie w Kodeksie etyki Instytutu Audytorów Wewnętrznych, którego zapisy są obowiązkowe. Dlatego też audyt wewnętrzny powinien być postrzegany jako wzorzec i orędownik silnych wartości etycznych.

Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (Standardy) w całości znajdują zastosowanie przy dokonywaniu oceny programów etycznych. Następujące zapisy wymagają szczególnej uwagi.

Standard 2110 – Ład organizacyjny. Istotne Obowiązkowe Wytyczne

2110 – Ład organizacyjny

Audyt wewnętrzny musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów w zakresie:

- (zgodnie ze Standardami z 2016 roku),
- „promowanie odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji...”,
- 2110.A1 – Audyt wewnętrzny musi oceniać cele, a także sposób zaprojektowania i wdrożenia oraz skuteczność programów i działań organizacji w zakresie etyki.

¹⁹ Prezes IIA Polska.

Należy pamiętać, iż silna kultura etyczna jest podstawą prawidłowego ładu organizacyjnego oraz podstawą do budowania skutecznego systemu kontroli wewnętrznej. Kulturę etyczną tworzy się poprzez solidne programy etyczne, które wyznaczają reguły dla oczekiwanych zachowań wewnątrz organizacji, jak i wobec podmiotów zewnętrznych. Każde takie działanie wymaga bardzo mocnego wsparcia ze strony Rady oraz najwyższego kierownictwa, które powinno stanowić przykład oraz wyznaczać kierunki rozwoju kultury etycznej w organizacji. Skuteczny system poza wsparciem najwyższego kierownictwa powinien zawierać rozwiązania dopasowane do funkcjonującej kultury organizacji, dopracowanego kodeksu postępowania, terminowych działań sprawdzających, sposobów badania raportowanych incydentów, spójnych akcji dyscyplinujących za naruszenie norm etycznych, działań edukacyjnych w zakresie etyki, komunikacji, ciągłego systemu monitorowania i anonimowego systemu zgłaszania incydentów.

Ten Praktyczny Przewodnik dostarcza porad w zakresie oceny skuteczności i zgodności programów. Zawiera on propozycję podejścia do audytu oraz procedury, narzędzia i techniki badań. Praktyczny przewodnik został stworzony zarówno w oparciu o Obowiązkowe jak i Szczególnie zalecane wytyczne włączone przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) do Międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej (IPPF).

Sebastian Burgemejster²⁰

PUBLIKACJA CBOK – GŁOS KLIENTA. PRZESŁANIE INTERESARIUSZY DO AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.

W publikacji CBOK pt. „Głos klienta. Przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego.”, którą IIA Global wydał w sierpniu 2016 roku autorzy przedstawiają wyniki badania ponad 1000 interesariuszy funkcji audytu wewnętrznego z 23 krajów. Niniejszy raport koncentruje się na członkach rady nadzorczej i członkach zarządu organizacji, które mają w swoich strukturach funkcję audyt wewnętrznego. Pomimo, iż występują także inne typy interesariuszy, to właśnie wyżej wskazani są tymi, którzy w największym stopniu wpływają na pracę audytu wewnętrznego. Z badanych interesariuszy, 34% stanowili członkowie rady, 15% prezesi zarządów, 18% dyrektorzy finansowi, a pozostałe 33% inni członkowie najwyższego kierownictwa. Celem badania było uzyskanie informacji zwrotnej od kluczowych klientów audytu wewnętrznego, ich potrzebach, oczekiwaniach oraz w jaki sposób funkcja audytu wewnętrznego wspiera ich w codziennych obowiązkach. Wyniki badania miały dać odpowiedź dotyczącą rekomendacji od interesariuszy, w zakresie stosowania i wdrożenia najlepszych praktyk, jakie audytorzy wewnętrznymi powinni uwzględnić przy realizacji swoich zadań w celu stałego doskonalenia świadczonych usług i przysporzenia wartości swoim organizacjom.



Główny przekaz od interesariuszy dla audytorów wewnętrznych to:

- Należy znać misję, strategię, cele i ryzyka swojej organizacji. Skuteczność audytu wewnętrznego nieustająco związana jest z tymi fundamentami.
- Kluczowym elementem działania audytu powinna być działalność zapewniająca. Pozostałe działania, w tym realizacja zadań doradczych musi stanowić wartość dodaną, jednakże nie może się to odbywać kosztem działań zapewniających.
- Należy stale dbać o zgodność z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA.
- Działalność zapewniająca musi być dostosowana do ryzyk strategicznych organizacji i taka perspektywa przysparza najsuszej wartości dodanej. Audytorzy powinni wykorzystywać strategię organizacji do oceny ryzyk oraz wyboru zadań zapewniających.

²⁰ Prezes IIA Polska.

- Działalność doradcza jest wysoce pożądana w obszarach związanych z najczęściej występującym ryzykiem.
- Audyt powinien przejąć funkcję wiodącą w koordynacji działań z funkcjami II linii obrony. Należy polegać na innych działalnościach zapewniających, o ile ich działania i wyniki są oparte wysoki poziom jakości i obiektywizmu.
- Miejsce audytu wewnętrznego w strukturze organizacji powinno zapewniać odpowiednio wysokim poziom niezależności oraz kompetencji.
- Funkcja audytu wewnętrznego musi stale budować i utrzymywać dobre relacje z kadrą zarządzającą i radą nadzorczą. Relacje te powinny być oparte na wzajemnym zaufaniu i szacunku.
- Należy dostosować sposób i kanały komunikacji i raportowania do wymagań interesariuszy. Informacje, ustalenia i opinie powinny być przekazywane z odpowiednią częstotliwością oraz adekwatnie do wymogów. Należy stosować wszystkie kanały komunikacji: formalną, nieformalną, pisemną oraz ustną.

Audyt wewnętrzny jest funkcją usługową. Istnieje, aby służyć swojej organizacji i jej interesariuszom. Zrozumienie potrzeb, wymagań i poglądów interesariuszy pomoże audytorom wewnętrznym lepiej wypełniać ich rolę. Publikacja ta dokonuje podsumowania różnych poglądów interesariuszy audytu wewnętrznego. Należy jednak pamiętać, iż każda organizacja jest inna, tak jak różni są interesariusze. Dlatego też każdy dział audytu wewnętrznego powinien uwzględnić swoją indywidualną sytuację i swoją specyficzną grupę interesariuszy, a także ocenić jakich zmian potrzebuje, aby być bardziej wartościowym dla swojej organizacji.

Zgodnie z postanowieniami Dyrektywy Administracyjnej Nr 4 IIA Global – 2011 wkład do publikacji powinien dotyczyć głównych zagadnień związanych z posiadaniem certyfikatem lub zakresu związanego z CBOOK, oraz lub ogólnego zakresu tematycznego certyfikatów specjalistycznych. Opublikowane książki lub artykuły niezwiązane bezpośrednio z audytem wewnętrznym będą akceptowane, o ile osoba certyfikowana jest w stanie udowodnić, że te działania przyczyniają się do biegłości w zawodzie audytora.

CIA	CCSA	CSFA	CGAP	CRMA
Maksymalna liczba przyznanych godzin 25			Maksymalna liczba przyznanych godzin 10	
Ogólnie jedna strona publikacji z pojedynczym odstępem jest równa 2 godzinom CPE, jednak w ramach poniższych limitów:				
Książki – 25 godzin CPE			Książki – 12 godzin CPE	
Artykuły – 15 godzin CPE			Artykuły – 6 godzin CPE	
Opisy badań – 15 godzin CPE			Opisy badań – 6 godzin CPE	

Wymogi redakcyjne do nadsyłanych tekstów do magazynu IIA:

- Układ artykułu (tekst Times New Roman 12 odstęp między wierszami pojedynczy):
 - Informacja o autorze (imię nazwisko, stanowisko, miejsce pracy, adres email itp.)
 - Tytuł
 - Cel
 - Wstęp
 - Kolejno ponumerowane rozdziały
 - Krótkie streszczenie,
 - Słowa kluczowe
 - Bibliografia
- Przypisy do tekstu na każdej stronie (odesłanie do autora i strony patrz Bibliografia (wielkość czcionki 9 Times New Roman).
- Rysunki w formie edytowalnej z odesłaniem do źródła, np. Tabela nr (źródło kursywą 10 Times New Roman) źródło: opracowanie na podstawie Nowak J., Perspektywy rozwoju audytu, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2016, s. 12–16.
- Tabele w formie edytowalnej z odesłaniem do źródła jak wyżej.
- Wykresy patrz jak wyżej.
- Bibliografia np. Nowak J., Perspektywy rozwoju audytu, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2016, (tekst Times New Roman 12 odstęp 1,0).
- Terminy nadsyłania tekstów do każdego 15 drugiego miesiąca kwartału.

informacje dla autorów

8. Artykuły przesłane do druku, po uzyskaniu pozytywnych recenzji, zostaną wydrukowane w magazynie w języku polskim. Objętość tekstu maksymalnie do pół arkusza wydawniczego (20 000 – 22 000 znaków – około 10 stron).
9. Autorzy tekstów zakwalifikowanych do druku otrzymają punkty CPE zgodnie Dyrektywą Administracyjną nr 4 IIA Global- 2011.

Więcej informacji na www.iaa.org.pl.

informacje dotyczące promocji i reklamy

Zapraszamy do reklamowania Państwa produktów oraz usług na łamach Magazynu Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Wszystkie potrzebne informacje na temat reklamy w Magazynie do uzyskania u osoby kontaktowej w Biurze IIA Polska:

Renata Zysiak

Email: office@iaa.org.pl

Tel./fax: +48 (22) 110 08 13

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

ul. Świętokrzyska 20 (pokój 508, V piętro).

00-002 Warszawa