AUDYT I ZARZĄDZANIE

MAGAZYN IIA

Magazyn Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Kwartalnik numer 4 (18)2017

ISSN 2450–9582

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

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:

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 Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Iwona Bogucka

Józef Puzyna[1]

Kwestia zaufania

Dbałość o szczegół i skoncentrowany wysiłek mogą pomóc audytorom wewnętrznym budować relacje potrzebne, aby byli postrzegani jako cenni doradcy.

Arthur Piper 31 marca 2016[2]

Ponieważ zarządy i komitety audytu[3] są obarczone coraz większym nadzorem nad zarządzaniem ryzykiem i kontrolą wewnętrzną w swoich przedsiębiorstwach, chętnie zwracają się po pomoc do audytu wewnętrznego. Oprócz zapewnienia co do podstawowych funkcji organizacji, audytorzy są angażowani w doradzanie zarządom w kluczowych inicjatywach strategicznych – niektórzy cieszyli się statusem zaufanych doradców.

Jest to zarówno wyraz przekonania, że tradycyjne prace kontrolne nie wystarczą, aby pomóc przedsiębiorstwu realizować swoją strategię w obliczu pojawiających się zagrożeń jak i wyraz świadomości, że audytorzy wewnętrzni mogą zrobić więcej. W rzeczywistości tylko 16 procent kierujących audytem, kadry zarządzającej wyższego szczebla i członków zarządów badanych przez PricewaterhouseCoopers w 2016 r. w zakresie zawodu audytora wewnętrznego twierdzi, że audyt wewnętrzny świadczy obecnie godne zaufania usługi doradcze.

Zaufany doradca może oznaczać różne rzeczy dla różnych audytorów, więc potrzebna jest pewna jasność co do tej roli. Niemniej jednak zapotrzebowanie na inny poziom usług jest oczywiste. Nie wszyscy audytorzy są zadowoleni z tej zmiany, a wielu członków zarządów nie doświadczyło tego poziomu usług lub nie zdaje sobie sprawy, że istnieje.

„Listy kontrolne i plany audytu często dominują nad czasem i przyciągają uwagę zespołów audytorów wewnętrznych", mówi Olivia Kirtley, prezes Międzynarodowej Federacji Księgowych i przewodnicząca komisji ds. Audytu dla Papa John's International,

[1] Członek Rad Nadzorczych spółek PKO Ubezpieczenia i Doradca Prezesa Zarządu PKO BP SA

[2] Arthur Piper jest pisarzem specjalizującym się w zarządzaniu korporacyjnym, audycie wewnętrznym, zarządzaniem ryzykiem i technologią.

[3] Tekst napisany jest w realiach amerykańskich, gdzie system prawny przewiduje monistyczny system zarządzania z jednolitym gremium zarządzająco-nadzorczym, kierowanym przez dyrektora zarządzającego. Polskie prawo przewiduje dualistyczny system zarządzania, w którym rada nadzorcza sprawuje nadzór w imieniu akcjonariuszy, a zarząd kieruje i reprezentuje spółkę. Chcąc oddać intencję autora, który odnosi się do członków rady dyrektorów zaangażowanych bieżące zarządzanie spółką, a zarazem osadzić tekst w realiach znanych polskiemu czytelnikowi, w tłumaczeniu posłużono się najczęściej terminem „zarząd". Komitet audytu w realiach amerykańskich jest częścią jednolitego gremium zarządzająco-nadzorczego, a w realiach polskich wchodzi on w skład rady nadzorczej [przyp. tłum.].

ResCare Inc. i US Bancorp. Odejście od tej praktyki wymaga inwestycji przez zarząd i dział audytu, aby uwolnić trochę czasu od codziennych prac kontrolnych. „Należy zachęcać audytorów wewnętrznych i uzyskać przyzwolenie na poświęcenie czasu na innowacje, zrozumienie zmieniających się wyzwań i regularne prowadzenie rozmów z osobami w całej firmie, dotyczących ich spraw i wyzwań. Co ważne, dotyczy to również obszarów biznesowych, które nie są objęte obecnym audytem", mówi.

Zmiana myślenia

Mark Carawan, główny audytor Citigroup w Nowym Jorku, a obecny *prezes Chartered Institute of Internal Auditors*, twierdzi, że przyjęcie roli zaufanego doradcy pociąga za sobą dużą zmianę w stosunkach pracy pomiędzy szefem audytu a zarządem. „Bycie zaufanym doradcą zarządu oznacza, że audytor wewnętrzny musi być w pozycji, w której może w dowolnym momencie zainicjować kontakt z wyznaczonym członkiem zarządu, aby poruszyć dany temat".

Zamiast kontaktu ograniczonego do formalnych spotkań dla komunikowania ustaleń audytu, szef audytu powinien mieć swobodę rozmowy o pojawiających się problemach, o których zarząd powinien być na bieżąco informowany. „Audytor wewnętrzny pomaga informować członka zarządu o aktualnym i pojawiającym się ryzyku, rzetelnie informując o tym, w jaki sposób działa niezależny audytor wewnętrzny, a kadra zarządzająca odpowiada na to ryzyko. Ponadto, powinien umieć dokonać jakościowej oceny pozycjonowania na rynku", wyjaśnia.

Carawan mówi, że audytorzy budują zaufanie, gdy ich doradztwo świadczy o zewnętrznej świadomości konkurencji, organów regulacyjnych itd. „To bardzo cenne dla członków zarządu, a jeśli to się uda, są gotowi odebrać telefon następnym razem, mówiąc „OK., ostatni raz, gdy z nim rozmawiałem, uświadomiłem sobie nadchodzące wydarzenia".

To zaufanie działa w dwie strony. *Carawan* mówi, że kiedy przewodniczący komitetu audytu ma zaufanie do szefa audytu, jest bardziej skłonny do udostępniania poufnych informacji, które pomogą mu zharmonizować jego pracę z celami strategicznymi organizacji. Komunikat ten ma zasadnicze znaczenie dla planowania audytu i analizy biznesowej, ponieważ informuje szefa audytu o wprowadzanych lub wycofywanych produktach, redukcją zatrudnienia, outsourcingiem i innymi strategicznymi decyzjami, które mają istotny wpływ na działalność i znaczenie prac audytu wewnętrznego.

Część zespołu

Mark Salamasick, dyrektor wykonawczy audytu w University of Texas System (UT System) Austin, promuje to, co nazywa podejściem doradczym do audytu wewnętrznego od lat 80. XX wieku. Był zadowolony, gdy IIA zmienił definicję audytu wewnętrznego, obejmując nią konsulting w 1999 r. Zaniepokoiło go, gdy ustawa z Sarbanes-Oxley z 2002 r. dała audytowi kłopotliwą rolę zapewnienia zgodności (*compliance*). „To w zasadzie cofnęło nas od 13 do 14 lat", mówi.

Dla niego bycie zaufanym doradcą oznacza wejście w skład ścisłego kierownictwa. W UT System, który składa się z 14 ciał, główny audytor wewnętrzny organizacji, J. Michael Peppers, jest częścią kadry zarządzającej kanclerza, która określa strategiczny kierunek organizacji. Salamasick mówi, że audyt wewnętrzny może być często zapominany, jeśli nie jest częścią kluczowego zespołu, ponieważ jest mniej widoczny niż te, które spełniają i regularnie rozmawiają o strategii i nadchodzących projektach. Część problemu polega na tym, że coraz więcej audytorów pracuje zdalnie za pomocą IT. Odbywa się to kosztem kontaktu twarzą w twarz, na którym buduje się zaufanie. Inni audytorzy wewnętrzni po prostu nie widzą się w tej roli i trzymają się bardziej tradycyjnego modelu zgodności. Salamasick uważa takie podejście za błędne.

„Kiedy tylko masz relacje z zarządem i jesteś zintegrowany z zespołem, Twoje decyzje pomagają poprawić każdy poziom trzech linii obrony", mówi. Pomaga audytowi wewnętrznemu być obecnym w głównych inicjatywach i projektach i odchodzić od historycznego audytowania w kierunku patrzenia w przyszłość i doradzania organizacji w jej strategicznych celach. Pomaga to audytowi wewnętrznemu stać się agentem zmiany w organizacji.

Kirtley uważa również, że budowanie relacji jest kluczowe. „Inicjowanie rozmów z biznesem w celu zrozumienia biznesu i jego aktualnych wyzwań jest obszarem, który może przynieść dużą wartość", mówi. „Te rozmowy pomagają ukierunkować audyt wewnętrzny jako cenionego partnera biznesowego, który nie tylko informowałby o obecnych niepowodzeniach i sukcesach w zakresie kontroli i zarządzania ryzykiem, ale także pomógłby przedsiębiorstwom lepiej przewidzieć i przygotować się na kłopoty, które mogą znajdować się przed nimi".

Utrzymywanie niezależności

Krytycy twierdzą, że zbyt bliskie stosunki z kierownictwem zagrażają niezależności audytu wewnętrznego. Utrzymanie niezależności pociąga za sobą zapewnienie, że zarząd wie, że audyt wewnętrzny służy najlepszym interesom organizacji – czegoś coraz trudniejszego w silnie uregulowanym świecie. „Wraz ze wzrostem wymogów organów regulacyjnych, audyt wewnętrzny musi zrównoważyć niezależność, być zaufanym doradcą komitetów audytu i kierownictwa wykonawczego, a także być przedłużeniem regulatora, który może na nim polegać „, mówi Paulette Mullings Bradnock, szef audytu z Bank of New York Melon Corp. w Nowym Jorku. „Równoważenie działań wymaganych przez funkcję zapewniającą i bycie zaufanym doradcą jest stąpaniem po cienkiej linie".

Mówi, że audytorzy muszą wykazać, że są zespołowymi graczami, przy zachowaniu ich niezależności. Może to wymagać odmawiania licznym prośbom interesariuszy jednocześnie pokazując, że funkcja koncentruje się na obszarach strategicznych.

Posiadanie odpowiedniego zespołu jest tu kluczowe. „Aby być zaufanym doradcą, funkcja audytu wewnętrznego musi mieć właściwy zespół talentów, aby sprostać pełnemu spektrum złożonych ryzyk w organizacji", mówi. Oznacza to, że wszyscy audytorzy

w zespole muszą być zaznajomieni z firmą, a także pojawiającymi się zagrożeniami związanymi z produktami i usługami. „Posiadanie odpowiedniego talentu jest niezbędne do spełnienia oczekiwań klientów", mówi. „Aby osiągnąć status zaufanego doradcy, konieczne jest posiadanie osób świadomych biznesu o wiedzy branżowej, myśleniu analitycznym i silnych umiejętnościach komunikacyjnych".

Zdaniem Salamasick ci, którzy rozpoczynają tworzenie zespołu zdolnego do zapewnienia poziomu zaufanego doradztwa, prawdopodobnie staną przed wyzwaniami. Po pierwsze, starajcie się wykorzystać technologię w organizacji, dzięki czemu łatwiej można scentralizować dane i łatwiej udostępnić zespołowi audytorskiemu. To może wymagać czasu i pieniędzy. Po drugie, szkolcie istniejący zespół w rozumieniu, że audyt nie polega tylko na zgodności i zapewnieniu, ale może obejmować szerszy zakres usług. To może być trudne do osiągnięcia, ale szkolenia mogą pomóc im zacząć inaczej myśleć. Wreszcie, podkreśla, że warto rozważyć przeniesienie z audytu wewnętrznego tych ludzi, którzy uważają przejście do roli doradczej za zbyt trudne. Jedną z możliwości byłoby przenieść ich – wraz z obowiązkami w zakresie zapewnienia zgodności i regulacyjnymi – na drugą linię obrony, co pozwoliłoby audytowi wewnętrznemu skoncentrować się w większym stopniu na doradztwie. „Ustalenie, kto może dokonać zmiany i poradzenie sobie z tymi, którzy nie będą w stanie, może mieć znaczenie w tworzeniu grupy audytowej, która staje się znana jako zaufany doradca".

Unikalna pozycja

Philip Ratcliffe, były prezes *Chartered Institute of Internal Auditors*, a obecnie konsultant, który zasiada w radzie ds. Badań biotechnologii i nauk biologicznych, dostrzega rolę zaufanego doradcy, dającego zarządowi wiedzę, która w dużej mierze wykracza poza zalecenia wynikające z programu audytu. Może to obejmować posiedzenie z przewodniczącym komitetu audytu lub prezesem zarządu i omówienie możliwych opcji. „Audytor musi mieć swobodę mówienia, gdy coś nie zadziałało i sugerować alternatywne pomysły", mówi. „Kierownictwo powinno oceniać tę radę i zdecydować, czy ją zaakceptować i działać."

Audytorzy mogą się martwić, że ich sugestie nie przynoszą skutku, ale Ratcliffe twierdzi, że może to zależeć od sposobu, w jaki zarząd realizuje swoje pomysły, lub od jakiegoś innego nieprzewidywalnego powodu. „Audytorzy przyczyniają się do dobra organizacji – to kluczowa część sposobu, w jaki mogą oni zwiększyć wartość". „Nie komentując, kiedy widzą lepszy sposób zrobienia czegoś może być dowodem braku moralnej odwagi".

Ratcliffe, działając zarówno jako szef audytu, jak i dyrektor nie wykonawczy, mówi, że audyt wewnętrzny zajmuje wyjątkową pozycję w organizacjach. Ponieważ audytorzy rozumieją firmę, znają najważniejsze osoby w organizacji i wiedzą, gdzie znajdują się punkty nacisku, są bliżsi w zrozumieniu tego, jak ona działa, niż nawet prezes zarządu. Ponieważ prezes zarządu prawdopodobnie będzie bardziej zaangażowany w strategiczne procesy decyzyjne, daje to audytowi wewnętrznemu okazję do wyrażania radzie bezstronnej opinii w sprawach delikatnych.

„Nie jestem pewien czy wielu audytorów wewnętrznych zrozumie, w jakiej są wyjątkowej pozycji". Ale aby z nich skorzystać, muszą upewnić się, że doradztwo, które świadczą, opiera się na faktach i jest niezależne. Oznacza to podejmowanie własnych działań w zakresie identyfikacji i ustalania priorytetów oraz rozwijania poglądów na temat kultury, moralności i skuteczności różnych osób w organizacji.

Ratcliffe podkreśla, że „zaufany doradca" implikuje nieformalny wymiar roli audytu wewnętrznego, która nie jest objęta zwykłym zakresem działalności kontrolnej. Może to wymagać dużo taktu. Jeśli kierownictwo na przykład nie jest w stanie podjąć działań zaradczych w celu wprowadzenia kontroli, w sprawozdaniu z audytu może nie być o tym wzmianki, ale fakt ten nie powinien być ignorowany.

Zaufani doradcy potrzebują taktu, dyplomacji i świadomości politycznej, aby rozumieć, jak ludzie reagują na ich doradztwo. Umiejętności komunikacyjne są kluczowe, ale również coś, co Ratcliffe nazywa świadomością komunikacji. Oznacza to nie tylko jak mówić jasno i skutecznie, ale komu to mówić i kiedy. Ostrzega również, że audytorzy, którzy mają posłuch prezesa zarządu, mogą zmierzyć się z zazdrością lub niechęcią innych menedżerów. Doradza im, aby ich porady były obiektywne i oparte na faktach, a nie uczuciach i aby mieć świadomość, że cokolwiek audytor mówi w zaufaniu, może stać się jawne. „Czyń użytek z Twojej skromności i powściągliwości", mówi.

Nieustanny wysiłek

Nikt nie twierdzi, że rola zaufanego doradcy jest łatwa. Nie jest to też rola, której obszar i zakres działań jest ustalony raz na zawsze. „Spędzam wiele czasu na rozmowach z szefami audytu na te tematy „, mówi Kirtley. „Uważam, że są one w pełni zgodne z moimi poglądami, jak zostać zaufanym doradcą komitetu audytu, ale wymaga ona bacznej uwagi o szczegóły i stałego wysiłku". Jest też niezwykle istotne, aby audytorzy wewnętrzni byli w stanie doradzać w tematach nurtujących członków zarządu.

Dariusz Kaźmierczyk[4]

Przez lata z analizą danych …

David Coderre
Rok 6 – 1993 – Promocja funkcji analitycznej

Funkcja analityczna okazała się być wsparciem nie tylko w fazie realizacji zadań audytowych, lecz również podczas etapu planowania. Coraz częściej byliśmy proszeni przez zespoły o wsparcie analityczne i dzięki temu o możliwość poszerzenia zakresu i przedmiotu audytów. Aczkolwiek nadal znajdowali się liderzy zespołów unikający wykorzystania analizy danych. Na nasze pytanie, czy możemy pomóc, nadal uzyskiwaliśmy znaną odpowiedź: „Analityka danych nie będzie wykorzystywana w tym zadaniu audytowym".

W ramach promocji sporządzałem miesięczny raport opisujący nowe zbiory danych i aplikacji, które były wykorzystywane w danym okresie. Audyt był wymieniany w nim wraz ze szczegółowym opisem wykonywanych analiz, osiągniętych wyników, oszczędności czasu pracy, kosztów, efektywności, zgodności, zakresu działania itd. Zazwyczaj 6–7 zadań audytowych było realizowanych w ciągu miesiąca, a w ramach nich analizy danych dokonywano w zakresie HR, IT, eksploatacji, finansów, administracji. Nadal jednak musieliśmy poszerzać nasze możliwości oraz znajdować dostęp do nowych źródeł danych.

Wyzwaniem dla nas w tym roku było dostanie się do danych starego systemu płacowego, który nadal był wykorzystywany do obsługi około 70% zatrudnionych pracowników. Autorem aplikacji był IBM, gdzie każdemu pracownikowi było przypisanych 25.000 bajtów danych. Pierwszych 500 bajtów było przeznaczone na dane typu: imię, nazwisko, nr pracownika, adres itp. Pozostała część danych zawierała zmienną liczbę 50 bajtowych segmentów, z których każdy mógł być jednym z 26 różnych typów. Przykładowo: typ „A" – dotyczył wynagrodzenia i był opisany datą wypłaty, stawką wynagrodzenia; „B" – wskazywał na korekty daty wypłaty i kwoty wynagrodzenia, podstawę zmian; „C" – zawierał dane o dodatkach, dacie przyznania, dacie końcowej, typie, kwocie. Najtrudniejszą częścią analizy było zbudowanie i przetestowanie układu tabeli z danymi. Nie tylko mogliśmy ściągać dane i przygotowywać je do dalszej obróbki, lecz mogliśmy generować podsumowania dotyczące wynagrodzeń, włącznie z informacjami podatkowymi. Dotychczas musiało to być realizowane ręcznie, ponieważ ten stary system nie był aktualizowany przez kilka lat i nie uwzględniał zmian w przepisach podatkowych.

Opracowaliśmy układ tabeli danych oraz skrypt dla Kierownika płac, dzięki którym wg naszych szacunków oszczędzano 1.000 godzin pracy. Był to pierwszy z wielu przypadków, gdzie funkcje analityczne były wdrażane w obszarze działania klientów. Była to duża wartość dodana ze strony naszego audytu wewnętrznego. To był początek audytu ciągłego (patrząc od strony audytu) i ciągłego monitoringu (z perspektywy zarządu).

[4] Główny Inspektor Kontroli, Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie, członek IIA, CGAP, ACDA

Celem audytu wynagrodzeń było sprawdzenie czy kontrola wykonywana w sposób ręczny nad dodatkami specjalnymi była prawidłowa (m.in. czy wysokość wypłacanych dodatków pracownikom jest właściwa). W organizacji było mniej więcej 50 różnych dodatków, które mogły być przyznane pracownikom np. z tytułu pracy w odosobnieniu, niebezpiecznych warunków, pracy zmianowej. Gdy zachodziły poszczególne okoliczności, osoba obsługująca system płacowy ręcznie wprowadzała dane rozpoczęcia czy też zakończenia okresu przysługiwania dodatków. Obawy o prawidłowe odznaczanie tych danych w systemie potęgowały również możliwości występowania przypadków, gdzie przyznane dodatki się wykluczały np. nie można dostać dodatku za pracę w odosobnieniu oraz na koszty utrzymania, albowiem dodatek na koszty utrzymania przysługiwały pracownikom pracującym w dużych miastach, gdzie koszty życia były wyższe.

Porównując dane dodatków, zawierające okresy ich przyznania i wycofania, przyznane kwoty z systemem płacowym mogliśmy sprawdzić, czy pracownicy otrzymywali odpowiednie kwoty. Zidentyfikowaliśmy liczne przypadki związane z brakiem cofnięcia wypłaty dodatków lub też ich nieterminowym cofnięciem. Było również kilku pracowników, którym nie wypłacano dodatków, chociaż byli uprawnieni do ich otrzymywania. Ogółem stwierdziliśmy dokonanie zawyżonych wypłat na kwotę 56 tys. USD za poprzedni rok bilansowy.

Krótko po tym, realizowaliśmy drugi audyt w zakresie płac, którego celem było potwierdzenie, iż kontrola wynagrodzeń za nadgodziny funkcjonuje właściwie i pracownicy otrzymują właściwe kwoty. Wypłaty były powiązane ze stanowiskami i ich kategoriami zaszeregowania. W organizacji mieliśmy 50 rodzajów stanowisk, z czego każda miała 3–5 kategorii. Każdej kategorii była przyporządkowana odpowiednia stawka. Nadgodziny wynikały z wyliczeń przepracowanych godzin ponad nominalny 40-to godzinny czas pracy w tygodniu (uwzględniając soboty – 1,5 stawki i niedziele 2,0 – stawki).

System kadrowy miał dane odnośnie każdego stanowiska i kategorii zaszeregowania, początek wypłat, stawkę wynagrodzeń. Pobrane dane zostały zestawione z informacjami w zakresie wynagrodzeń i porównano stawki dla każdego pracownika. Okazało się, że 13 osób z tego samego działu pobierało wynagrodzenie wg stawki zawyżonej o 2 kategorie względem zapisów systemu karowego. Łącznie była to nadpłacona kwota 87 tys. USD. Znaleźliśmy również dwóch pracowników, którzy byli nadal wypłacani, pomimo iż umowa z nimi już wygasła – nadpłata 38 tys. USD. Podsumowując, wyniki dwóch audytów wskazały nadpłacone kwoty o 192 tys. USD (biorąc pod uwagę 3 lata – 576 tys. USD.)

Analiza: wykorzystane polecenia ACL: TABLE LAYOUT; FILTER, CLASSIFY, JOIN, skrypty.

Wnioski: nie ma znaczenia jak dobry jest program, istotne jest, aby go utrzymać. Prowadziłem szkolenia, prezentacje dla kierownictwa, sporządzałem comiesięczne raporty wskazujące możliwości, elastyczność i skuteczność analizy danych, ale wciąż nie brakowało

nowych audytorów, a nawet niektórych, którzy byli związani z firmą od lat, którzy nie chcieli korzystać z funkcji analitycznej w swoich programach audytowych. Mimo, że kierownictwo wyższego szczebla zgodziło się na procedurę, iż nowe osoby składały przy umowach o pracę oświadczenia, że analiza danych będzie brana pod uwagę przy realizacji zadań, to my nie widzieliśmy efektów tych działań.

Ponadto, czasem to, co wydaje się skomplikowanym zestawem danych (np. blok wielkości 25.000 bajtów) może wcale nie być trudne do zanalizowania. Początkowa trudność może wynikać bowiem tylko z definicji układu danych i pól oraz weryfikacji, że układ ten został prawidłowo zdefiniowany

Niesamowitą wartość dla audytu daje zdobycie obszaru klienta. Wartość ta rozciąga się na całą przyszłość. Rozpoczęliśmy bowiem dostarczanie funkcji analitycznych dla klienta, co poprawiło jego efektywność działania operacyjnego oraz skuteczność. Wzmocniło to świadomość, że audyt nie tylko może pomóc, ale i pomaga.

Rok 7 – 1994 – Transfer technologii audytu do Kierownictwa

Będąc od 1990 roku członkiem IIA, zawsze oczekiwałem na kolejne wydania magazynu *„Internal Auditor”*. Jednak rzadko zawierały one artykuły o narzędziach i technikach audytu wspomaganych komputerowo (CAATT). Sam napisałem pierwszy z artykułów na temat analityki danych, który zatytułowałem *„Wspomagane komputerowo narzędzia i techniki audytu: Siła CAATT zwiększa potencjał i możliwości audytu”*. Został on opublikowany w lutym 1993 r. i według mojej wiedzy, to wtedy po raz pierwszy został użyty akronim CAATT. Wcześniej było używane tylko jedno „T” (CAAT), ale nigdy nie było dla mnie jasne, czy „T” oznacza narzędzia czy techniki. Użycie dwóch „T” rozwiązało ten problem. Zaproponowałem również utworzenie w magazynie regularnego działu zatytułowanego „Computers and Auditing”. Ja wraz z Jamesem Kaplanem byliśmy pierwszymi jego współredaktorami. Zastąpił on dział „PC Exchange” a zadebiutował w lutym 1994 r. Mój pierwszy felieton był zatytułowany „Auditmation” i zawierał opis czterech różnych audytów, w których wykorzystano analizę danych. James i ja byliśmy redaktorami przez kilka lat i w tym czasie napisałem wiele artykułów na temat analityki danych i audytu. Stały się one podstawą do książki, którą napisałem kilka lat później.

W czasie mojej normalnej pracy wykonywałem audyt napraw i przeglądów. Nasza firma zleciła konserwację specjalistycznego sprzętu kilku wykonawcom. Zgodnie z warunkami umowy, usługodawcy byli zobowiązani do prowadzenia ewidencji najważniejszych części, których koszty składowania ponosiliśmy, jak również kosztów zakupu części w momencie ich użycia. Wykonawcy mieli wypożyczony również specjalistyczny sprzęt do napraw i diagnostyki. Zatem celem audytu była weryfikację zgodności realizacji warunków umów.

Najpierw uzyskaliśmy szczegółowe dane o transakcjach związanych wydatkami na remonty i przeglądy. Zostały one podsumowane wg poszczególnych wykonawców w celu ustalenia, którzy dostawcy dostarczyli usługi napraw a którzy przeglądu oraz ich kwotę. Mieliśmy zawarte umowy z ośmioma wykonawcami, jednak podsumowanie wykazało, że usługi świadczyło nam tylko 6 firm. Faktycznie, analizując dane z lat poprzednich

okazało się, że dwaj pozostali nie wykonali dla nas żadnej pracy przez trzy lata. W tym czasie wciąż mieli nasz sprzęt diagnostyczny warty miliony dolarów i naliczali nam opłaty za przechowywanie zapasów części zamiennych.

Audytorzy udali się do obu wspomnianych firm i ustalili, że sprzęt diagnostyczny był używany do naprawy sprzętu innej firmy i że ilość przechowywanych części zamiennych była mniejsza niż połowa tego, za co płaciliśmy. Przegląd pozostałych sześciu firm wykazał podobne problemy – nasze urządzenia diagnostyczne i części były wykorzystywane do innych celów, a ilość zapasów części była nieadekwatna do pobieranych opłat za ich przechowywanie. Audyt zakończył się zwrotem nienależnych opłat za przechowywanie, zwrotem urządzeń diagnostycznych i zapłatą za korzystanie z naszego sprzętu – łącznie 2,5 mln USD.

Nasza analiza wskazała również na nowe ryzyko dla działalności – zmniejszyła się bowiem liczba firm, które mogły wykonywać naprawy i przeglądy naszego sprzętu. Trzy lata wcześniej było to 10–12 firm, a obecnie było ich tylko sześć. Co więcej, dwie firmy były w trakcie fuzji, co w konsekwencji doprowadziłoby do dalszego zmniejszenia ich liczby do czterech. Zdecydowaliśmy zatem, że o tym ryzyku powinniśmy powiadomić kierownictwo, gdyż jest ograniczona liczba wykonawców, którzy są w stanie spełnić nasze wymagania. Ryzyko to dodaliśmy to do listy zewnętrznych zagrożeń firmy, które monitorowaliśmy.

Analiza: wykorzystane polecenia ACL: SUMMARIZE, JOIN, TOTAL, STATISTICS

Wnioski: Mając doświadczenie wiedziałem, że gdy mamy dostęp do danych to analiza jest przydatna. Ale to nie było wystarczające. Często bowiem proponowaliśmy rekomendacje, które potem nie były wdrożone – nawet pomimo zgody kierownictwa z ustaleniami i nawet gdy przedkładaliśmy plan działania w sprawozdaniu z audytu. Liczne kontrole sprawdzające potwierdzały te fakty. Bardzo staraliśmy się, aby kierownictwo nie tylko zgadzało się z rekomendacjami, lecz nawet miało udział w ich definiowaniu. Uwzględniały one środowisko operacyjne i ograniczenia w zakresie zasobów ludzkich, czasu i pieniędzy. Musieliśmy zapewnić kierownictwu możliwość lepszego monitorowania oraz zapewnić, że nasze zalecenia będą traktowane jako ograniczenia operacyjne.

Byłem świadomy, że kierownictwo nie zawsze posiadało informacje potrzebne do podejmowania świadomych decyzji. My przeprowadzaliśmy analizy i przedstawialiśmy wyniki kierownictwu. Na ich pytania, skąd wzięły się takie wyniki, odpowiadaliśmy, że pochodzą z ich zasobów danych. Doprowadziło mnie to do przekonania, że sprawozdanie z audytu (i rekomendacje) to tylko część wartości dodanej, którą może zapewnić audyt. Narodził się termin „transfer technologii audytu", wskazujący na przeniesienie naszych analiz audytowych do sfery zarządczej i ich bieżącego wykorzystywania. Czasami wymagało to opracowania przez dział IT raportu, który de facto powielał naszą analizę lub też odpowiedniego zarządzania wykonywaniem skryptów ACL, które opracowaliśmy w ramach procesu monitorowania. Nie wiedziałem wtedy, że nasze wysiłki, aby kierownictwu pomóc poprawić zdolność do przeprowadzania analiz, były początkiem czegoś, co nazwano później „ciągłą kontrolą/ciągłym monitorowaniem".

Prowadzenie zarządzania za pomocą narzędzi i technologii pomogło usprawnić testowanie skuteczności kontroli wewnętrznej i efektywności działalności operacyjnej. Zwiększyło to również prawdopodobieństwo, iż nasze rekomendacje zostaną wdrożone. Zostało to również uznane za wniesienie wartości dodanej przez audyt wewnętrzny do organizacji. Powstał teraz problem, bo byliśmy potrzebni. Inne obszary organizacji potrzebowały naszego wsparcia analitycznego. Dział Finansów wzywał nas nawet, gdy potrzebowano udzielić odpowiedzi na pytania kierownictwa wyższego szczebla i zewnętrznych organów. Musieliśmy jako audytorzy uważać, aby nie naruszyć swej niezależności i nie stać się częścią procesów kontroli i monitorowania w ramach zarządzania.

Zacząłem wtedy dostrzegać wartość analizy danych w zakresie oceny ryzyka – nie tylko już istniejących zagrożeń, ale także tych nowych, pojawiających się.

Katarzyna Lenczyk-Woroniecka[5]
Małgorzata Krystek[6]
Elżbieta Paliga[7]
Tomasz Ganobis[8]
Jarosław Rokicki[9]
Wojciech Polakiewicz[10]

Relacja z konferencji „Samorządowe Forum Kapitału i Finansów"

W dniach 5–6 października 2017 r. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska wziął czynny udział w XV Samorządowym Forum Kapitału i Finansów, które odbyło się w Międzynarodowym Centrum Kongresowym w Katowicach. XV edycja Samorządowego Forum Kapitału i Finansów była platformą wymiany doświadczeń liderów samorządów z przedstawicielami biznesu, nauki i polityki i obejmowała 15 równoległych konferencji oraz interesujące wydarzenia towarzyszące.

Dużym zainteresowaniem cieszyła się konferencja poświęcona audytowi wewnętrznemu, której Program został stworzony przez współorganizatora konferencji – Koło Audytorów Wewnętrznych Jednostek Samorządów Terytorialnych IIA Polska. Hasłem przewodnim ww. konferencji był: „Audyt Wewnętrzny w JST[11]", w ramach której odbyło się 6 paneli, gdzie poruszono następujące tematy:

1. Etyka i zapobieganie nadużyciom w samorządzie (RIO, NIK),
2. Jakość w audycie,
3. Identyfikacja i zarządzanie ryzykiem,
4. Zamówienia publiczne, w tym zasada konkurencyjności w funduszach europejskich,
5. Bezpieczeństwo informacji – jak audyt może przygotować się do zmian?
6. Audyt centrum usług wspólnych.

Pierwszy panel, który odbył się tuż po sesji inauguracyjnej, obejmował etykę i zapobieganie nadużyciom. Pytanie, jakie nasunęło się w czasie debaty i na które szukano odpowiedzi było: Czy etyka to element zarzadzania, który da się jednoznacznie zdefiniować, czy należy ją traktować jako pewien zbiór niedefiniowalnych wprost wartości, które wynikają

[5] Członek Zarządu IIA Polska.
[6] Audytor wewnętrzny w Wydziale Audytu Wewnętrznego w Urzędzie Marszałkowskim we Wrocławiu.
[7] Koordynator Koła AW JST IIA Polska, Kierownik Biura Audytu Wewnętrznego w UM Dąbrowa Górnicza.
[8] Kierownik Zespołu Audytu Wewnętrznego w Śląskim Urzędzie Wojewódzkim w Katowicach, moderator panelu „V. Bezpieczeństwo informacji – jak audyt może przygotować się do zmian? ".
[9] Kierownik Biura Zamówień Publicznych i Opinii Prawnych – Urząd Miejski w Dąbrowie Górniczej.
[10] Audytor wewnętrzny – Starostwo Powiatowe w Brodnicy.
[11] Jednostkach samorządu terytorialnego.

z wychowania? Główne kontrowersje dotyczyły jej oceny, stosowania wzorców, a także roli kierownictwa w promowaniu postaw etycznych, jak również samej definicji dokumentu wprowadzającego zasady etyczne w organizacji.

Dyskusja objęła zarówno elementy formalne, których wyrazem było przedstawienie genezy wprowadzenia kodeksu etyki zamówień publicznych stosowanych w Dąbrowie Górniczej jak i aspekty obejmujące problem oceny indywidualnych zachowań przez pryzmat wartości charakterystycznych dla całej organizacji.

Zwrócono uwagę na rolę oceny pracownika samorządowego w procesie promocji etyki, jej praktycznie niemierzalny charakter oraz rolę indywidualnych cech osoby oceniającej, które mają wpływ na uznanie jej wyników przez ocenianego pracownika.

W drugim panelu mówiono o jakości w audycie. Została przedstawiona koncepcja programu jakości według Przewodnika implementacji 1300. Debatowano nad definicją jakości w oparciu o literaturę polską i zagraniczną, biorąc pod uwagę organizację komórek audytu wewnętrznego, metodykę ich pracy, a także wyznaczenie i dążenie do realizacji założonych mierników jakości pracy audytu. Burzliwa dyskusja dotyczyła trudności we wskazaniu jednolitych mierników i ich interpretacji tak, aby były one przydatne w porównania oceny pracy komórek audytu wewnętrznego w różnych jednostkach.

Celem panelu poświęconego identyfikacji i zarządzania ryzykiem była wymiana poglądów i doświadczeń na temat istoty tego procesu, narzędzi wspomagających, korzyści dla kierownictwa, a także roli audytu wewnętrznego w jego przebiegu. Paneliści odnieśli się do faktu, że ryzykiem zarządza się po to, aby osiągnąć założony cel. Zarządza się nim nawet w sposób nieświadomy. Jednakże w działalności sektora publicznego proces ten przybrał pewne określone ramy, w których należy się poruszać.

Kluczowym elementem zarządzania ryzykiem jest podejmowanie decyzji. Pozostałe elementy procesu powinny natomiast być do niego dopasowane. Stąd, w zależności od wielkości organizacji, jej specyfiki funkcjonowania, kultury czy sposobu zarządzania proces może być mniej bądź bardziej rozbudowany. Zwrócono uwagę na niebezpieczeństwo koegzystowania kilku systemów zarządzania ryzykiem w jednostce, takich jak zarządzanie na potrzeby kierownictwa, na potrzeby kontroli zarządczej, bezpieczeństwa informacji czy ISO, wskazując to jako zjawisko wysoce niepożądane. Elementem dyskusyjnym pozostało dokumentowanie procesu – w jakim stopniu powinien być on utrwalony.

Panel dotyczący identyfikacji ryzyk i zarządzania ryzykiem miał za zadanie próbę określenia, w jaki sposób podchodzić kompleksowo do tego procesu, jak na jego przebieg ma wpływ wielkość organizacji, jak na proces zarządzania ryzykiem patrzy kierownik jednostki, a jak wyniki tego procesu wykorzystuje audytor. Niewątpliwie proces zarządzania ryzykiem jako element kontroli zarządczej przed wprowadzeniem obydwu definicji do ustawy o finansach publicznych był wykonywany.

Wprowadzone definicje w ustawie z jednej strony pozwoliły skonkretyzować wymagania, z drugiej jako pojęcia biznesowe wprowadziły niepokoje proceduralne.

Wymiana doświadczeń pomiędzy uczestnikami panelu potwierdziła, że pomimo prawie 7 –letniego wprowadzenia obowiązku prowadzenia procesu zarządzania ryzykiem

w jednostkach sektora finansów publicznych nadal proces ten zarówno w obszarze formalnym jak i technicznym budzi wiele wątpliwości.

W dyskusji poświęconej zamówieniom publicznym Moderator panelu Pan Jarosław Rokicki skoncentrował uwagę Panelistów na trzech grupach problemowych, które celem zachowania czytelności zostały graficznie zaprezentowane na poniższym schemacie.

Schemat: Triada grup problemowych, wokół których została zogniskowana dyskusja w panelu

Panel stał się okazją do zastanowienia się nad rolą systemu zamówień publicznych w procesie wydatkowania środków unijnych, jego założeniami i ułomnościami, które pozwalają lub nie w sposób efektywny wydatkować środki unijne.

W dyskusji podjęto próbę zdefiniowania, przez każdego z zaproszonych Panelistów, terminu efektywności, która jest nadrzędną kategorią w stosunku do takich pojęć jak wydajność, produktywność, rentowność, skuteczność i sprawność. Dokonano również próby odpowiedzi na pytania: Czy zamówienia publiczne wzmacniają konkurencyjność, jakie narzędzia i instrumenty wzmacniają efektywność wydatkowania środków unijnych, które elementy przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego mają największe znaczenie z punktu widzenia kształtowania efektywności? Podczas panelu przyjęto następujące hipotezy i dokonano próby ich weryfikacji w wyniku wspólnych rozważań i interesującej dyskusji:

1. Stosowanie procedur przetargowych zgodnie z systemem zamówień publicznych kreuje domniemanie efektywnego wydatkowania środków publicznych (w tym unijnych), w sposób uczciwy i otwarty na konkurencję w ramach rynku wewnętrznego Unii Europejskiej,

2. Wydatkowanie środków unijnych będzie efektywne w drodze zamówień publicznych, gdy zamawiający rzeczywiście wybierze ofertę najkorzystniejszą, zakładając oczywiście legalność jego działań,
3. Analiza generowanych kosztów w ciągu całego życia produktu pozwala na projekcję „realnej wartości przedmiotu zamówienia i wpływa tym samym na zachowanie efektywności ponoszonych wydatków,
4. Ograniczona konkurencyjność zwiększa ryzyko nieefektywności ekonomicznej.

W dyskusji poświęcono również czas na kwestię związaną z wpływem cyklu życia produktu na efektywność, skupiono więc uwagę na tych postanowieniach ustawy Prawo Zamówień Publicznych, które w noweli z 2016 r. wprowadziły obowiązki wobec zamawiających w tym zakresie. Poza tym zwrócono uwagę na wprowadzanie klauzul społecznych i innowacyjnych do zamówień współfinansowanych środkami unijnymi, wskazując jednocześnie na zagrożenia wynikające z tego tytułu. Uczestnicy panelu dodatkowo wyrazili swoje doświadczenia w zakresie dobrych i złych praktyk w kontekście zamówień współfinansowanych środkami unijnymi – w szczególności w zakresie wymierzania korekt finansowych.

W dyskusje na końcu panelu włączyły się również osoby z audytorium (słuchacze) wyrażając swoje zdanie w obrębie zagadnień podnoszonych podczas panelu.

Panel nt. bezpieczeństwa informacji, miał na celu udzielenie odpowiedzi na pytanie: jak audyt może przygotować się do zmian? Poruszony problem stał się pretekstem do omówienia roli audytu wewnętrznego w tworzeniu i badaniu świadomości identyfikacji ryzyk w organizacjach. Na przykładach dużych miast omówiono zasady i odpowiedzialność za bezpieczeństwo informacji. Przedmiotem dyskusji były projekty dostosowania się instytucji do wdrożenia Rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO), którego uregulowania wejdą w życie w maju 2018 roku.

Panel dotyczący bezpieczeństwa informacji miał na celu udzielenie odpowiedzi na pytanie, jak audyt może przygotować się do zmian nadchodzących w obszarze bezpieczeństwa danych. W dyskusji paneliści omówili kwestie identyfikacji i analizy ryzyk (w tym stosowanych metodyk) zarówno przez audyt wewnętrzny, jak i całą organizację.

Następnie, na przykładach dużych miast oraz samorządu województwa omówiono zasady i odpowiedzialność za bezpieczeństwo informacji. Audytorzy podzielili się swoimi doświadczeniami w zakresie przeprowadzania w swoich jednostkach audytów bezpieczeństwa informacji, w tym dotyczących ochrony danych osobowych. Przedmiotem dyskusji były działania związane z dostosowaniem się instytucji do wdrożenia Rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO), którego uregulowania będą miały zastosowanie od 25 maja 2018 roku, a także rola audytu w tym procesie. Panel był także okazją do zaprezentowania planowanych zmian w obszarze audytu wewnętrznego (w tym audytu dotyczącego bezpieczeństwa informacji) w jednym z największych polskich miast.

Ostatni panel poświęcony został audytowi centrum usług wspólnych. Jako stosunkowo młody element organizacyjny wprowadzony w samorządach od 2016 roku cuw doskonale

sprawdza się w prowadzeniu w formie odrębnej jednostki wspólnej księgowości jednostek oświatowych gmin a także usług informatycznych. Zaproszeni paneliści wskazali praktyczne przykłady wdrożenia cuw w ww. obszarach wskazując jakie trudności i ryzyka napotkały się samorządy w trakcie ich tworzenia a także jakie korzyści powstały lub powstaną w przyszłości z tego tytułu. Ciekawe rozwiązanie przedstawione w trakcie panelu objęło utworzenie cuw w ramach wydziałów merytorycznych starostwa. Zagadnienie, które wzbudziło dyskusję, to zakres odpowiedzialności kierownika cuw i rola audytu w jego ocenie. Zwrócono uwagę, że w tak krótkim czasie od powstania możliwości utworzenia cuw-ów audyt powinien obejmować przede wszystkim czynności doradcze dotyczące weryfikacji przygotowania i szerokiej analizy organizacyjnej przed ich utworzeniem a po pierwszym roku funkcjonowania dalszego badania, czy przyjęte założenia się spełniły i czy wymagają korekty.

Tegoroczna konferencja była kolejną okazją do wymiany doświadczeń i dyskusji ekspertów i sympatyków audytu. Stała się już po raz trzeci miejscem do spotkań i rozmów o audycie w JST.

Justyna Marszałek[12]

Relacja z konferencji z okazji 15-lecia funkcjonowania audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość

W dniach 12–13 października 2017 r. w Hotelu Mercure w Warszawie odbyła się konferencja z okazji 15-lecia funkcjonowania audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość. Konferencja została zorganizowana we współpracy Ministerstwa Sprawiedliwości i Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska.

Uczestnikami konferencji byli audytorzy wewnętrzni sądów, prokuratur oraz służby więziennej.

W konferencji udział wzięli eksperci w dziedzinie audytu lub obszarach będących w zainteresowaniu audytu, m.in. przedstawiciele Ministerstwa Finansów, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie, Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej. Prelekcje wygłosili również przedstawiciele Ministerstwa Sprawiedliwości, audytorzy wewnętrzni w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość, a także przedstawiciele Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Wśród gości zaproszonych byli członkowie Komitetu Audytu, którzy również zabrali głos w dyskusji.

Konferencja była dobrą okazją do poruszenia istotnych tematów i rozmów o audycie. 15 lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość to dobry czas na podsumowanie i refleksje. Uczestnicy konferencji wysłuchali wystąpień podsumowujących 15 lat funkcjonowania audytu z dwóch perspektyw: perspektywy Ministerstwa Finansów – jako koordynatora audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych oraz perspektywy komórki audytu w Ministerstwie Sprawiedliwości – jako koordynatora audytu wewnętrznego jednostek w dziale.

W trakcie konferencji zostały poruszone istotne tematy zaczynając od fundamentów audytu, jakimi są Standardy audytu wewnętrznego oraz oczekiwań klientów audytu w kontekście zmieniającego się otoczenia. Nie zabrakło również tematów bieżących, merytorycznych, jak ochrona danych osobowych czy idąc dalej bezpieczeństwo informacji.

Praca audytora wewnętrznego w dużym stopniu opiera się na analizie różnego rodzaju danych. Dlatego w trakcie konferencji uczestnicy wysłuchali prelekcji na temat funkcji analizy danych w audycie oraz jakie się z tym wiążą szanse i zagrożenia. Dopełnieniem tematu w zakresie analizy danych była prelekcja przedstawiciela Ministerstwa Sprawiedliwości dotycząca możliwości korzystania przez audytorów w dziale z danych statystycznych, w ramach dostępnych narzędzi informatycznych i dedykowanych portali informacyjnych.

[12] Audytor wewnętrzny Ministerstwo Sprawiedliwości.

Niezwykle dużym zainteresowaniem cieszył się panel dotyczący wymagań klientów audytu, wstępem, do którego było omówienie wyników badania IIA Global – Przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego. Uczestnicy konferencji mogli wysłuchać oczekiwań interesariuszy z różnych perspektyw: Ministerstwa Finansów jako koordynatora audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, kierownika jednostki jako bezpośredniego odbiorcy wyników audytu oraz Komitetu Audytu. Znaczącym głosem w dyskusji był głos audytorów wewnętrznych, którzy muszą sprostać oczekiwaniom interesariuszy, dbając jednocześnie o pełen profesjonalizm audytu oraz działać zgodnie ze Standardami audytu.

Na zakończenie konferencji Przewodniczący Komitetu Audytu dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość podziękował wszystkim prelegentom za to, że zgodzili się podzielić wiedzą, doświadczeniami oraz dobrymi praktykami i w ten sposób wspólnie świętować 15 lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w dziale – sprawiedliwość.

Natomiast wszystkim audytorom wewnętrznym Przewodniczący Komitetu życzył na kolejne lata owocnej i satysfakcjonującej pracy oraz dobrej komunikacji z kierownikami jednostek i audytowanymi. Podkreślił również, że Komitet Audytu będzie wspierał audytorów, aby działali w sposób niezależny i obiektywny oraz mogli poruszać trudne tematy i sygnalizować istotne ryzyka.

Andrzej Bojanek[13]

Relacja z ogólnopolskiego spotkania szkoleniowego IIA Polska i Urzędu Miasta Lublin „Audyt wewnętrzny w praktyce”

W dniach 19 – 20 października 2017 r. w Lublinie w Trybunale Koronnym oraz w Centrum Konferencyjnym hotelu FOCUS odbyło się II ogólnopolskie spotkanie szkoleniowe „Audyt wewnętrzny w praktyce” współorganizowane przez 6 Kół Regionalnych (Dolnośląskie, Lubelskie, Łódzkie, Małopolskie, Śląskie, Wielkopolskie) oraz Branżowe Koło AW JST IIA Polska. Spotkanie było współorganizowane także przez Urząd Miasta Lublin. Uroczystego otwarcia spotkania dokonała Wiceprezes Zarządu IIA Polska Pani Iwona Bogucka oraz Skarbnik Miasta Lublina Pani Irena Szumlak. W wydarzeniu tym wzięło udział 110 audytorów, kontrolerów oraz kierowników komórek AW i kontroli w tym 16 prelegentów.

fot. Andrzej Bojanek

Robert Narloch jako prelegent
19 10 2017 Trybunal Koronny Lublin

Pierwszy dzień spotkania szkoleniowego w Trybunale Koronnym w Lublinie był prowadzony przez Andrzeja Bojanka i Elżbietę Paligę.

Jako pierwszy z prelegentów wykład wygłosił Pan Edward Lis Dyrektor Delegatury Lubelskiej NIK w Lublinie prezentując podobieństwa i różnice w metodologii badan kontrolera NIK i audytora wewnętrznego. Przeanalizował wymagania prawne, jakie należy spełnić, aby uzyskać status audytora wewnętrznego i status kontrolera NIK. Dokonano porównania misji, standardów i kodeksu etyki IIA, INTOSAI, EUROSAI, kontrolera i audytora wewnętrznego. W bloku realizacja zadań NIK został omówiony zakres podmiotowy i przedmiotowy. Zasygnalizowano zagadnienie kontroli wykonania budżetu, wykonania zadań, kontroli zgodności. Wspomniano na temat użytkowania, przez kontrolerów NIK, programów: do badania

[13] Koordynator Lubelskiego Koła Regionalnego IIA Polska DM MBA CGAP.

ksiąg rachunkowych, ACL, sprawozdawczości finansowej bieżącej i rocznej.

Następnie Pan Piotr Welenc przedstawił „Wytyczne do kontroli systemów teleinformatycznych w świetle najnowszych trendów zagrożeń cyberbezpieczeństwa", które opierają się na rodzinie norm odnoszących się do system zarządzania bezpieczeństwem informacji, a więc norm z grupy 27000, ale także 22301 dotyczących ciągłości działania. Wskazał także na nową konstrukcję RODO/GDPR jako inteligentnego aktu prawnego, który zaleca korzystanie ze zbioru wytycznych, standardów, wskazówek i jest pewną formą analizy systemowej i dobrych praktyk. Nowym zagrożeniem, w jego ocenie, jest Internet rzeczy (IoT). Podatności urządzeń połączonych z rzeczywistością cyfrowa są coraz szersze. Przykłady rzeczy podlegających zagrożeniom hackerskim: włączenie modułów do sterowania bezprzewodowego rzeczy codziennego użytku: samochody sterowane komputerowo (moduł sterujący hamulcami), systemy sterowania czujnikami – sterowanie urządzeniami czasu rzeczywistego, możliwość nowoczesnej formy terroryzmu na bazie Internetu rzeczy: m.in. urządzenia medyczne w szpitalu np. urządzenia sterujące pompą infuzyjną, podające określoną ilość preparatu medycznego pacjentowi mogą być przedmiotem ataku hackerskiego. Inne przypadki: kradzież prywatności, tożsamości, zakładanie fałszywych kont na portalach społecznościowych.

panel ekspertow prowadzi Iwona Bogucka
19 10 2017 Trybunal Koronny Lublin

fot. Andrzej Bojanek

uczestnicy podczas 1 dnia spotkania szkoleniowego w Trybunale Koronnym Lublin 19 10 2017

Rola audytora jest we współczesnym świecie to budowanie świadomości bezpieczeństwa, istniejących ryzyk, właściwie zaprojektowanych i wdrożonych mechanizmów kontroli

wewnętrznej w rzeczywistości w celu uzyskania ładu organizacyjnego, governance. Nowym zagrożeniem jest pojawienie się kryptowalut i wprowadzenie ich do obiegu mimo ostrzeżeń instytucji nadzoru finansowego. Współprzenikanie się systemów tzw. konwergencja jest podobnie szansą jak i zagrożeniem. Audytor badając procesy dzisiaj bada maksymalną zgodność z prawem – compliance regulatory a nie standardowo rozumianą zgodność z prawem compliance –legal. Potrzebne jest spojrzenie uwzględniające komplementarności standardów z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, uwzględniając powszechnie dostępne dobre praktyki. Istotnym zagadnieniem jest także podział uprawnień i odpowiedzialności w systemach informatycznych. Powstaje specyficzny łańcuch zależności i przepływu informacji: odpowiedzialność – rozliczalność – konsultacja -informowanie.

audytorium – prelgent Izabela Stobnicka
19 10 2017 Lublin Trybunal Koronny

fot. Andrzej Bojanek

Anna Morow – prelegent
20 10 2017 CK Hotel FOCUS Lublin

Strategiczne zarządzanie jednostką zgodnie z COSO-ERM powinno być przedmiotem oceny formułowanej przez audytora wewnętrznego. Ocena powinna określać: istnienie lub nieistnienie: misji, wizji, naczelnych wartości, jasności celów strategicznych. Jednostka na podstawie zadań ustawowych powinna określić swoje cele strategiczne, cele operacyjne, mierniki. Formułowaniu planu działalności winna towarzyszyć strategia budżetowa, strategia inwestycyjna, strategia finansowa, optymalna strategia zarządzania i rozwoju. Istotne są inicjatywy strategiczne dla osiągania celów, procesów, projektów, programów strategicznych, dla osiągania celów strategicznych. Nowe standardy COSO ERM dowartościowują zarządzanie ryzykiem i jeszcze bardziej je łączą z cyberbezpieczeństwem. Należy analizować ryzyko zagrożeń cyber-

przestępczością. np. blokowania serwerów publicznych. Jeżeli cyberbezpieczeństwo jest wyrazem świadomości, ochrony wolności i kultury Zachodu, to dąży ono w konsekwencji do ochrony naczelnych, obiektywnych wartości dla których pomocą będą właśnie standardy AW. Należą do nich również takie wartości w AW jak: niezależność, obiektywizm, profesjonalizm, którym służy cala organizacja a nie tylko audytor wewnętrzny. Z pomocą personalnemu rozwojowi przychodzą nowe narzędzia wymiany informacji: webinaria, webcasty. Dobre zarządzanie wymaga dobrych narzędzi oraz profesjonalnie korzystających z tych narzędzi. Narzędziami które budują świadomość prawną, ład, governance, kulturę organizacyjną i zarządzanie ryzykiem są narzędzia typu GRC zapewniające odpowiedzialną mierzalność strategii. Zarządzanie ryzykiem związane jest z zagrożeniami, podatnościami aktywów ludzkich, finansowych, technicznych, prawnych, organizacyjnych i reputacyjnych. Jest to system wczesnego ostrzegania i antycypacji zagrożeń. Prawo jest tu rozumiane jako wyraz odpowiedzialności i ochrony wartości. Compliance pojmowane jest jako stale badanie zgodności, nie tylko ze źródłami prawa, ale również z przepisami na bazie delegacji ustawowej, a więc są to: standardy, dobre praktyki, wartości, normy, wszelkiego rodzaju wytyczne i regulacje wewnętrzne kierownika jednostki.

fot. archiwum Andrzej Bojanek

Koordynatorzy od lewej Anna Królak, Elzbieta Paliga, Monka Jankowska, Andrzej Bojanek

Ocenę ryzyka w audycie wewnętrznym na przykładzie spółki akcyjnej FLEX przedstawił dyrektor komórki AW i zarządzania ryzykiem na obszar Europy i Środkowego Wschodu tej spółki Pan Robert Narloch. Na wstępie przedstawił strukturę organizacyjną oraz poziom zatrudnienia w spółce. Przedstawił 3 nowatorskie podejścia do zarządzania ryzykiem. Pierwsze podejście omówił na przykładzie kasyna w Las Vegas i ryzyka związanego ze zdarzeniem ataku tygrysa na tresera podczas publicznego pokazu. Określił ten przypadek jako szczególny, który może bardzo wydatnie przyczynić się do zachwiania stabilności funkcjonowania firmy. Drugi przypadek dotyczył pracownik kasyna, który nie złożył zeznania podatkowego, co mogło skutkować odebraniem koncesji dla jego pracodawcy.

Drugim spojrzeniem na ryzyko jest tzw. przypadek indyka wyrażający się regułą: Nie bądź jak indyk: nie trać czujności z powodu historii. Jako przykład podał nastawienie kapitana

słynnego Titanica. Kolejnym podejściem jest „omijanie" systemu kontroli. Jako przykłady zostały wspomniane przypadki ENRON i World.com. Pieniądze zostały zdefraudowane przez prawników bankowych mających ogromną wiedzę na temat przyszłych transakcji i nastąpiło wykorzystanie informacji niejawnych w celu wzbogacenia się. ENRON – fałszowanie ksiąg rachunkowych w celu oszukania potencjalnych inwestorów. Te przypadki jak pamiętamy spowodowały powstanie słynnej ustawy SOX z inicjatywy senatorów Sarbanesa i Oxleya. Wymogi ustawy SOX są obligatoryjne dla spółek notowanych na giełdzie m.in. w USA i Wielkiej Brytanii. W maju 2016 r. kolejna afera Zarząd Firmy TOSHIBA przyznał, że firma zdefraudowała 7 mld dolarów ukrywając koszty w bilansie. Śledztwo wykazało, że naprawdę zdefraudowano 37 mld dolarów. Zaskakujące, że audyt zewnętrzny E&Y przedstawił tzw. czysty raport z audytu zewnętrznego firmy TOSHIBA. Zaawansowany dział Audytu Wewnętrznego (2 i 3 linia obrony) oraz niezależny komitet audytu nie uchronił tej firmy, od tego poważnego oszustwa. Przyczyn upatruje się w kulturze organizacyjnej korporacji nieakceptującej kwestionowania poleceń Zarządu oraz CEO, który wywierał silną presję na osiąganie zawyżonych wyników finansowych. Reasumując, kultura jest silniejsza od systemu kontroli i procedur. Planowanie przyszłości działania tej spółki podlega większej uwadze i badaniu niż faktyczne wykonanie i realizacja wyników finansowych. Zarząd TOSHIBA musiał podać się do dymisji, aby ratować reputację firmy. Prelegent postawił pytanie pobudzające zebranych do refleksji: Czy pomyśleliście o „omijaniu kontroli" w Waszych organizacjach? Następnie omówił jak oceniane jest ryzyko w procesach realizowanych w spółce akcyjnej Flex. Na 100 zakładów jest 50 audytorów w tym 20 zajmuje się audytowaniem systemów teleinformatycznych. Analiza ryzyka coroczna na poziomie korporacyjnym prowadzi do wskazania najistotniejszych obszarów mogących skutkować znaczącymi stratami dla spółki. Ponadto co kwartał są spotkania podczas których analizowane są potencjalne zmiany. Obserwacja otoczenia globalnego oraz informacja z innych firm korporacyjnych pomaga trafnie przewidywać pojawiające się tendencje w tym zakresie. Przykładem są kryptowaluty – bitcoin. Cel główny analizy ryzyk: zidentyfikować i zrozumieć rodzaje i poziom ryzyk, po to, aby wykorzystać w najbardziej efektywny sposób ograniczone zasoby w najbardziej ryzykownych obszarach, po to, aby zabezpieczyć firmę przed stratami.

Następnie omówiono ryzyka na poziomie ERM jak następuje identyfikacja procesów oraz jednostek – zakładów, które należy poddać audytowi. Prelegent starał się odpowiedzieć na pytanie co mogłoby się stać, gdyby spółka nie planowała pracy działu audytu w oparciu o analizę ryzyka. Mogłoby to prowadzić nawet do dawania fałszywego zapewnienia, wskutek niewykrycia wysokiego ryzyka, a także stracie czasu na małe ryzyka prowadzące do nieefektywnego wykorzystania zasobów ludzkich działu audytu. Proces myślowy, który wykorzystywany jest w spółce korzysta z 4 podstawowych pytań: Jakie są cele postawione przed procesem? Jakie są ryzyka mogące przeszkodzić w osiągnięciu celu? Czy są alternatywne kontrole łagodzące te ryzyka? W jaki sposób wykorzystamy nasze ograniczone zasoby tzn. jak alokujemy poszczególnych audytorów do poszczególnych audytów?

Niezwykle istotna jest identyfikacja obszarów/procesów. Należy dokonać podzielenia procesu na audytowalne elementy oraz dokonać identyfikacji nieaudytowalnych części procesu. Podano przykład procesu płatności i podzielenia go na etapy – audytowalne elementy. Dla dużych jednostek produkcyjnych dokonuje się wyodrębnienia 10–15 najistotniejszych obszarów, którym ma zająć się audyt. Omówiony został sposób identyfikacji obszarów do audytu: wywiad z kierownictwem, wywiad z dyrektorem audytu, przegląd map procesów/czytanie procedur. Korzystanie z doświadczenia audytora (wiedza historycznie) w zakresie badania analizowanego obszaru (na poziomie regionalnym, na poziomie segmentu rynku).

Kolejnym ważnym elementem jest zrozumienie celów zidentyfikowanych procesów/funkcji jakie zdefiniowała sobie jednostka w szczególności wdrażając te procesy. Należy sobie odpowiedzieć po co one w ogóle istnieją. Prelegent omówił metody identyfikowania celów biznesowych: burza mózgów zespołu audytu, doświadczenie audytora, intranet grupy i oddziału, media socjalne, media społecznościowe są kopalnią wiedzy dla audytorów, dyskusje z kierownictwem. Następnie prelegent wskazał jak operacjonalizowany jest cel maksymalizacja wartości akcji dla akcjonariuszy na przykładzie wybranych transakcji o określonych kryteriach: wzrost przychodów działalności danej komórki, unikanie podwójnej zapłaty za tą samą fakturę, zabezpieczenie odpadów przed kradzieżą. Konkretyzacja celu określa poziom, na którym proces staje się audytowalny. Następnie dokonuje się opisu ryzyka rozumianego jako możliwość wystąpienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na osiągnięcie postawionych celów. W szczególności wpływ negatywny. Jak identyfikujemy i opisujemy ryzyko? Częstym błędem jest pomieszanie rozumienia ryzyka z nieefektywną kontrolą, czyli tzw. odwróceniem celu biznesowego.

Podczas formułowania planu audytu korzysta się z doświadczenia audytorów, z rozmów z kierownictwem, doniesień prasowych i internetowych oraz wyników poprzedniego audytu. Istotną przesłanką do dokonania zmian w planie audytu jest bieżąca obserwacja przez audytorów realizowanych w spółce procesów, głównie produkcyjnych, ale nie tylko. Istotne są ryzyka adekwatne dla badanej jednostki. Zdarza się, że brak kontroli jest mylony z prawidłowym opisem ryzyka. Analiza matryc ryzyka prowadzi do konkretnych wniosków. Sam brak podziału obowiązków nie jest ryzykiem. Ryzykiem są transakcje dokonane w nieprawidłowy sposób. Następnie omówiono top 10 ryzyk w działalności biznesowej zobrazowany jako wierzchołek góry lodowej, która po części jest ukryta pod powierzchnią lustra wody: Nad lustrem wody dostrzegamy jedynie 20%: błędne sprawozdania finansowe, nielegalne praktyki księgowe, przerwanie/zawieszenie działalności. Pod płaszczyzną lustra wody: kary, mandaty, zawyżone lub niepotrzebne koszty, utrata przychodów, zniszczenie lub kradzież własności, utrata konkurencyjności, oszustwa i konflikty interesów, błędne sprawozdania pozabilansowe. Modne w USA obecnie jest pokazywanie spółek jak radzą sobie z problemem ochrony środowiska naturalnego. Następnie zostały omówione elementy pojęcia ryzyka: ryzyka nieodłącznego, ryzyka kontroli (np. nieadekwatność nadmiernie rozbudowanej kosztownej kontroli) i ryzyka rezydualnego (istniejące

niezależnie od kontroli). Ocena ryzyka prowadzi do priorytetyzowania ryzyka, aby najskuteczniej wykorzystać ograniczone zasoby. Ocenę należy formułować po analizie efektu i prawdopodobieństwie wystąpienia ryzyka. Przez efekt rozumie się efekt finansowy i reputacyjny prowadzący np. do utraty kontrahentów czy nawet segmentu rynku np. prowadzący do utraty zwolnień podatkowych i w skutkach zmniejszenia się zainteresowania inwestorów, którzy kupują akcje firmy. Do kryteriów oceny efektu zalicza się materialność (finansowa, liczba pracowników i rozmiar jednostki), prawo (wysokość potencjalnych kar, wpływ na pozwolenia, licencje), strategię (krytyczne znaczenie dla przyszłości, reputacja). Do kryteriów oceny prawdopodobieństwa zaliczamy historię jednostki, kompleksowość (profil działalności, ilość systemów IT – kontrolowanych globalnie czy lokalnie), indeks korupcji danego kraju, uwagi kierownictwa, czerwone flagi, zdarzenia u konkurencji). Komentarz audytora dotyczący ryzyka określa krótkie wyjaśnienie oceny ryzyka w celu umożliwienia podjęcia decyzji przez managera dotyczące programu audytu. Kolejnym elementem są kontrole wdrożone przez jednostkę w celu ograniczenia najwyższych ryzyk, w celu ustalenia priorytetów dla audytu (tzw. kontrole alternatywne). Przykładem jest analiza bazy kontrahentów pod kątem zaufanych dostawców. Prelegent opisał, jak identyfikuje kontrole: testy kroczące (walk-through), dyskusja z właścicielem kontroli, czerpanie z wiedzy i doświadczenia audytora. Prelegent przedstawił kontrole prewencyjne i kontrole wykrywające na przykładzie zamówienia sprzedaży w odniesieniu do klienta kredytowego.

Proces identyfikacji i oceny kontroli w etapach: zacznij od zrozumienia ryzyka, spytaj kierownictwa i właścicieli procesu: W jaki sposób ogranicza się ryzyko? Skąd wiemy, że wystąpiła ryzykowna transakcja? Wnioski z oceny kontroli: Czy kontrola ogranicza ryzyko? Czy potrzebujemy zwiększenia liczby kontroli? Opisy kontroli powinny precyzyjnie wskazywać jakie czynności są przedmiotem kontroli, których dokumentów i przez kogo wytwarzanych dotyczą. Prelegent przedstawił przykład dotyczący audytu stanu zapasów w oparciu o inwentaryzację ciągłą. Analiza ryzyka jest narzędziem ustalającym priorytety audytora, po to, aby wykorzystać najlepiej nasze zasoby przed rozpoczęciem działania audytowego.

Celem prelekcji Pani Izabeli Stobnickiej była prezentacja wybranych elementów audytów efektywnościowych:

- kluczowych zmian w sposobie zarządzania środkami publicznymi w JST – od tradycyjnego gospodarowania po wdrażanie nowych zasad, opierających się na wytyczaniu i rozliczaniu celów,
- wpływu ww. zmian na oczekiwania wobec audytu wewnętrznego w zakresie przeprowadzania audytów efektywnościowych, a w ich ramach dokonywania oceny osiąganych przez organizacje wyników, z punktu widzenia ich efektywności, wydajności czy gospodarności,
- doświadczeń Zespołu Audytu Wewnętrznego Urzędu Miasta Krakowa w audytach efektywnościowych, na podstawie praktycznych przykładów zadań (w układzie: cel, przesłanki, kryteria oraz metodyka).

Następnie odbył się panel ekspertów „Wymagania klientów audytu – omówienie wyników badania IIA Global. Przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego". Panel rozpoczął się od omówienia wyników badania IIA Global przez II Wiceprezesem Zarządu IIA Polska Panią Iwonę Bogucką, która także moderowała przebieg tego panelu ekspertów. Badania rozpoczęły się od sformułowania pytania badawczego do grupy badawczej 859 respondentów: Czy uważasz, że audyt wewnętrzny powinien mieć bardziej aktywną rolę w szacowaniu i ocenie strategicznych ryzyk organizacji?

Następnie przedstawiono główny przekaz od interesariuszy dla audytorów wewnętrznych, który wysoko usytuował działalność zapewniającą audytu i dostosowanie jej do strategicznych ryzyk organizacji. Działalność doradcza jest pożądana w obszarach z najczęściej występującym ryzykiem. Skuteczność audytu jest związana z fundamentami organizacji: misją, strategią, celami i ryzykami. Ważna jest zgodność z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA. Należy koordynować działania AW z funkcjami II linii obrony. Należy budować relacje z kadrą zarządzającą i radą nadzorczą. Częstych komunikacji swoich obserwacji i opinii nie tylko w formie pisemnej, ale przez regularne spotkania twarzą w twarz i dyskusje.

Ekspertami w panelu były następujące osoby: Pani Anna Morow – Dyrektor Wydziału i Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin, Pani Katarzyna Lenczyk-Woroniecka – Dyrektor Wydziału Audytu Wewnętrznego i Kontroli Urzędu Marszałkowskiego Województwa Dolnośląskiego, Pani Dorota Rytel-Wyrzykowska – Naczelnik Wydziału Audytu Bezpieczeństwa Systemów Teleinformatycznych Urzędu Miasta stołecznego Warszawy, Pani prof. nadzw. dr hab. Jolanta Szołno-Koguc – Kierownik Katedry Finansów Publicznych Wydziału Ekonomicznego UMCS, Pan Edward Lis – Dyrektor Delegatury Lubelskiej Najwyższej Izby Kontroli, Pan Robert Narloch – Dyrektor Komórki Audytu Wewnętrznego i Zarządzania Ryzykiem na obszar Europy i Środkowego Wschodu Spółki Akcyjnej Flex.

Eksperci odnieśli się do pytań postawionych przez moderatora panelu:

1. Jakie są składniki sukcesu audytu wewnętrznego w organizacji?
2. Jak budować relacje pomiędzy audytem wewnętrznym, a klientem?
3. Jakie są oczekiwania klientów audytu wewnętrznego w kontekście dojrzałości organizacyjnej: zapewnienie czy doradztwo?
4. Czy w działalności audytu wewnętrznego jest jeszcze miejsce na poprawę jakości świadczonych usług?
5. Czy audyt wewnętrzny osiągnął już poziom doskonałości?
6. Jakie atrybuty w działalności audytu wewnętrznego są najbardziej cenione z punktu widzenia klienta?
7. W jakich obszarach audyt wewnętrzny daje najwięcej wartości dla organizacji?

Odpowiedzi na te pytania udzielili eksperci przedstawiając własny punkt widzenia na poruszone w pytaniach kwestie.

Pierwszy dzień konferencji zakończył swoim wystąpieniem Pan Maciej Słaby – audytor wewnętrzny, który przedstawił „Metody i techniki badań wyrywkowych w audycie".

Prelegent przeanalizował przesłanki do stosowania metod i technik badań wyrywkowych oraz wskazał na ograniczenia w stosowaniu próbkowania. Przypomniał zebranym cechy jakie powinna posiadać próba oraz omówił w skrócie statystyczne techniki doboru próby (losowanie proste, technikę interwałową, stratyfikację, MUS) oraz niestatystyczne techniki doboru (celowy i blokowy). Wspomniał o ekstrapolacji wyników metodą proporcjonalną i metodą średniego błędu oraz metodzie błędu względnego. Omówił estymację proporcji nieprawidłowości i wartości łącznej cechy. Analizował także badanie zgodności metodą sekwencyjną i wskazał etapy badania wykrywającego. Na koniec przedstawił dokumentowanie czynności podczas wszystkich etapów badania doboru próby polecając publikację dr Wiesława Karlińskiego „Dobór próby w audycie".

Pierwszym prelegentem drugiego dnia szkolenia była Pani Elżbieta Paliga – Kierownik Biura Audytu Wewnętrznego Urzędu Miejskiego w Dąbrowie Górniczej przedstawiając realizację „Oceny zewnętrznej jakości pracy komórki audytu wewnętrznego na przykładzie wybranych jednostek samorządu terytorialnego". Prelegentka odwołała się do standardu 1312 – Oceny zewnętrzne określonego w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej audytu Wewnętrznego IIA. Przypomniała zebranym, iż użycie formuły w sprawozdaniach z audytu „zgodny z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego" jest możliwe po dokonaniu oceny wewnętrznej i zewnętrznej tej komórki oraz po sformułowaniu i wdrożeniu przez tą komórkę AW „Programu zapewnienia i poprawy jakości". Przedstawiono zakres podmiotowy i przedmiotowy oceny partnerskiej oraz czynności prawne i ustalony do realizacji harmonogram działań, wzór deklaracji i porozumienia między kierownikami jednostek. Ocena dotyczyła 17 jednostek jst w 2012 r, a 22 jednostek jst w 2016 r. Podano do wiadomości zebranych, które jednostki uczestniczyły w porozumieniu dotyczącym oceny jakości komórek AW.

W podsumowaniu oceny jakości AW na przykładzie jednostek administracji samorządowej wyodrębniono etapy: ustalenie grupy uczestników i zakresu badań, przygotowanie merytoryczne koordynatorów ze strony uczestników porozumienia, przygotowanie organizacyjne i informatyczne koordynatorów, zbieranie danych porównawczych, analiza danych porównawczych i identyfikacja najlepszych rozwiązań, opis dobrych praktyki wymiana doświadczeń, zaprojektowanie zmian w procesach poddanych benchmarkingowi. Przytoczone słowa prof. dr hab. Janusza Toruńskiego na koniec wystąpienia Prelegentki odnośnie jakości i jej relacji do audytu wewnętrznego stanowiły wysoką ocenę podejmowanych działań w tym zakresie[14].

Pani Jolanta Sałęga przedstawiła rolę audytu wewnętrznego w nowym modelu zarządzania w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Śląskiego w ramach którego dokonano integracji

[14] „Jakość jest bardzo ważnym zagadnieniem we współczesnym konkurencyjnym świecie. W nowoczesnej organizacji, niezależnie od profilu prowadzonej działalności, staje się podstawą jej skutecznego funkcjonowania. Audyt jest jednym z najlepszych i sprawdzonych narzędzi umożliwiających nowe spojrzenie na organizację. Z jednej strony prowadzi się go w celu określenia stopnia spełnienia kryteriów opisanych w dokumentacji systemu, z drugiej strony do oceny zdolności, na ile opracowany system pozwala na osiąganie zaplanowanych wyników" – prof. dr hab. Janusz Toruński, Zeszyty Naukowe, 2013 r., The importance od auditing in the process of quality management in interprise.

kontroli zarządczej i systemu zarządzania jakością, wg normy ISO 9001:2015. Audyt wewnętrzny poza realizacja zadań audytowych zapewniających i doradczych według ogólnie obowiązujących zasad sporządza roczną ocenę systemu kontroli zarządczej oraz koordynuje funkcjonowanie sytemu kontroli zarządczej na II poziomie. Do zadań audytu w ramach koordynacji II poziomu kontroli zarządczej należy m.in.:

- analiza informacji przekazywanych przez kierowników wojewódzkich samorządowych jednostek,
- organizacyjnych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej, w tym:
- analiza wyników kontroli/audytów zewnętrznych,
- analiza złożonych skarg i wniosków,
- analiza postępowań (np. sprawy sądowe, Rzecznik dyscypliny finansów publicznych),
- analiza wyników kontroli wewnętrznych przeprowadzonych w ww. jednostkach przez komórki organizacyjne Urzędu,
- sporządzanie Informacji zbiorczej o stanie kontroli zarządczej na II poziomie.

Audyt wewnętrzny współpracuje z innymi komórkami Urzędu w planowaniu audytów, kontroli oraz auditów Zintegrowanego Systemu Zarządzania na rok następny.

Kolejna prelegentką była Pani Anna Morow – Dyrektor Wydziału Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin, która podzieliła się doświadczeniami w zakresie sprawowania nadzoru nad jednostkami podległymi jst. Wskazała wewnętrzne zarządzenie Prezydenta Miasta Lublin w sprawie określenia zasad i zakresu sprawowania nadzoru nad jednostkami organizacyjnymi miasta Lublin oraz wykonawców tego zarządzenia oraz kto sprawuje nadzór nad jego realizacją.

Prelegentka przedstawiła pojęcia użyte w wewnętrznej procedurze: jednostki organizacyjne miasta, komórki nadzorującej oraz zdefiniowanie procesów monitorowania i kontroli. Określone zostały obszary w jakich sprawowany jest nadzór (zadaniowy, finansowy, organizacyjny, kadrowy). Skonkretyzowano, które z czynności prawno-finansowych podlegają nadzorowi finansowemu i nadzorowi organizacyjnemu. Sprecyzowano sposób sprawowania nadzoru przez Prezydenta Miasta poprzez działania w szczególności wynikające z zakresu zadań Wydziału Audytu i Kontroli. Przyjęto system raportowania poprzez sprawozdania ze sprawowanego nadzoru nad jednostkami organizacyjnymi – włączając go do systemu kontroli zarządczej. Niezwykle przydatnym narzędziem stała się ustalona Karta zarządzania celami (zawierająca cele, zadania, mierniki, ryzyka), a jako druga jej część: sprawozdanie z realizacji celów i sprawozdanie ze sprawowanego nadzoru nad jednostkami organizacyjnymi. Wartość dodana z tych działań to wypełnienie standardu kontroli zarządczej C11[15].

Podjęte działania doprowadziły do formalnego i faktycznego włączenia nadzoru do systemu kontroli zarządczej. Nastąpiła istotna poprawa przepływu informacji pomiędzy komórkami Urzędu Miasta i jednostkami organizacyjnymi miasta. Dokonano jasnego przypisania odpowiedzialności za podstawowe czynności nadzorcze. Poprawiono poszerzanie świadomości pracowników i kadry zarządzającej średniego szczebla, że nadzór nad powierzonym obszarem działania ma znaczenie i usprawnia funkcjonowanie procesu nadzoru.

Pani Dorota Rytel-Wyrzykowska – Naczelnik Wydziału Audytu Bezpieczeństwa Systemów Teleinformatycznych Urzędu Miasta stołecznego Warszawy przedstawiła tematykę: „Wyzwania RODO/DGRP dla Urzędów oraz zasady realizacji audytów bezpieczeństwa systemów informatycznych w świetle rozporządzenia KRI oraz ustawy o ochronie danych osobowych". Przemawiająca przedstawiła zagrożenia i różnorodność czynności przestępczych związanych z kradzieżą wzbogacaniem oraz sprzedażą poufnych danych przez cyberprzestępców. Zostały przypomniane zebranym pojęcia, poufności, integralności, dostępności, rozliczalności, autentyczności, niezaprzeczalności i niezawodności. Omówiono także ewolucje Centrów Danych od tradycyjnego po wybrane aplikacje w publicznej chmurze obliczeniowej.

Następnie przedstawiono założenia ogólne RODO/DGRP. Kryteria oceny zapewnienia przetwarzania danych osobowych: zgodność z prawem, rzetelność, przejrzystość dla osoby, której dane dotyczą. Omówiono ograniczenie celu przetwarzania danych osobowych i zasadę minimalizacji danych osobowych. Kryterium zapewnienia prawidłowości i ograniczenie przechowywania danych osobowych. Zapewnienie integralności, poufności, rozliczalności oraz prawa do bycia zapomnianym. Prelegentka przedstawiła listę pozycji dokumentacji ochrony danych osobowych wg RODO. Wspomniała także o ocenie skutków dla ochrony danych (PIA, DPIA) oraz jakie czynności są wymagane do przeprowadzenia prawidłowo DPIA. Prelegentka przedstawiła katalog przypadków, kiedy wymagane jest DPIA oraz odstępstwa od konieczności sporządzania DPIA. Omówiono elementy procesu pseudonimizacji, wymogu retencji i usuwania danych oraz zagadnienie profilowania z wykorzystaniem danych osobowych.

W drugiej części wystąpienia Koreferentka, przedstawiła zagadnienie realizacji audytów bezpieczeństwa informacji w 38 biurach urzędu, 18 urzędach dzielnic i ok. 1015 jednostek organizacyjnych i osób prawnych podległych lub nadzorowanych przez Prezydenta m. st. Warszawy w formie audytów analitycznych, audytów zapewniających i czynności sprawdzających. Urząd m. st. Warszawy w realizacji audytów wykorzystuje ocenę dojrzałości organizacji wg metodyki COBIT 4.1 aby ustalić dostosowanie/spełnienie wymogów Rozporządzenia KRI oraz RODO/DGRP. Przedstawiono opis poziomów dojrzałości organizacji w oparciu o metodykę COBIT 4.1.

Pani Beata Kurek – Zastępca Dyrektora Wydziału Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin przedstawiła zagadnienie „Kontroli dotacji udzielanym niepublicznym przedszkolom i szkołom". Omówiła podstawy prawne kontroli dotacji przywołując stosowne przepisy o systemie oświaty dla publicznych i niepublicznych przedszkoli i szkół. Sformułowano zakres kontroli dotacji: prawidłowość jej pobrania (weryfikacja faktycznej liczby uczniów dotowanych), prawidłowość wykorzystania dotacji czy faktycznie był wydatek (zapłata) czy był realizowany

na cele ustawowe (kształcenie, wychowanie, opieka, profilaktyka). Analiza dokumentacji potwierdzającej liczbę uczniów, porównanie liczby uczniów zgłoszonych do dotacji z ujętą w dokumentacji faktycznej (dokumenty zapisów, wypisów – karty zgłoszenia, umowy, księgi uczniów, dzienniki lekcyjne i zajęć dodatkowych, listy obecności, listy żywieniowe, arkusze ocen, wpłaty). Prelegentka przedstawiła katalog najczęściej pojawiających się nieprawidłowości. Przedstawiono zasady organizacji bieżących kontroli oraz dokumentacji towarzyszącej podejmowanym czynnościom kontrolnym także w szkołach dla dorosłych. Podsumowano zalety bieżących kontroli: eliminowanie oszustw, szybki wynik – szybki zwrot, niepodważalny i pewny wynik, możliwość korekty na bieżąco, uniknięcie długotrwałych postępowań administracyjnych. Zwrócono także uwagę na występujące wady bieżących kontroli: ograniczone zasoby ludzkie, ograniczone narzędzia motywacji kontrolerów, mało rozwojowa praca, dużo formalności kadrowo-płacowych, na zewnątrz efekty finansowe mało widoczne.

Pan Dariusz Kaźmierczyk – Główny Inspektor Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie zaprezentował temat „Funkcje analizy danych w audycie – szanse i możliwości". Prelegent przedstawił obszar działań nadzorczych RIO – 19 powiatów, 3 miasta na prawach powiatu, 179 gmin (w tym: 11 miejskich, 47 miejsko-wiejskich, 121 wiejskich) i zasoby ludzkie, które mają sprostać zadaniom ustawowym: kierownictwo, kolegianci – 16 osób, inspektorzy kontroli ok. 40 osób. RIO wykonuje 130–150 kontroli rocznie, ok. 20 wniosków na kontrolę, kilkaset pism rocznie. Analizując ramowy zakres kontroli kompleksowych jednoznacznie widać, że bez narzędzi do analizy danych ta praca obecnie nie byłaby już możliwa do wykonania. Przy pomocy oprogramowania ACL bada się księgowość i sprawozdawczość, dochody i wydatki budżetowe, dług publiczny, przychody i rozchody, gospodarowanie mieniem, rozliczenia jst z jednostkami organizacyjnymi. Współpraca kontrolerów i analityków posługujących się programem ACL prowadzi do efektywnej pracy kontrolerskiej. Obróbka formatów możliwa w ACL – pliki pdf, raporty txt, pliki XML, arkusze Ms Excel i pliki dBASE. Narzędzie kontrolera– program ACL zapewnia szybkość działania – ocena pracy kontrolera (wydajny), zapewnia uzyskiwanie wyników – ocena pracy kontrolera (skuteczny), ACL ogranicza wykorzystanie czasu i materiałów, a ocena pracy kontrolera (oszczędny). Pewność, niezależność, automatyzacja powtarzalnych czynności, obiektywizm – to efekt sprawnego posługiwania się programem ACL przez kontrolera. Pan Dariusz pokazał przykłady wykrywania nietypowych operacji skutkujących istotnymi ustaleniami końcowymi w protokołach kontroli.

Drugi dzień znakomicie prowadziła II Wiceprezes Zarządu IIA Polska Pani Iwona Bogucka, która także dokonała podsumowania wiedzy i doświadczenia przekazanej uczestnikom spotkania szkoleniowego.

Pani Iwona Bogucka podziękowała za udział wszystkim Prelegentkom i Prelegentom, którzy zaprezentowali swoje wystąpienia pro publico bono. Podziękowania skierowała także do współorganizatorów i Sponsorów spotkania szkoleniowego: Browarów Lubelskie Perła S. A. w Lublinie oraz wszystkich uczestników spotkania szkoleniowego.

Wszystkim uczestnikom, prelegentom, sponsorom oraz organizatorom serdecznie dziękujemy.

Sebastian Burgemejster[16]

Relacja z Konferencji Odpowiedzialność. Kontrola. Wartości. Instytucje kontroli i audytu o rozwoju kapitału społecznego.

fot. Katarzyna Celińska

Sebastian Burgemejster – Prezes IIA Polska, Krzysztof Kwatkowski – Prezes NIK, Krzysztof Burnos – Prezes PIBR, Jakub Wojnarowski – Prezes ACCA

Kontynuując wielopłaszczyznową współpracę pomiędzy Instytutem Audytorów Wewnętrznych – IIA Polska, Najwyższą Izbą Kontroli oraz Polską Izbą Biegłych Rewidentów ze wspólnej inicjatywy Prezesów: Krzysztofa Kwiatkowskiego (NIK), Krzysztofa Burnosa (PIBR) oraz Sebastiana Burgemejstera (IIA Polska) odbyła się w siedzibie NIK konferencja –" Odpowiedzialność. **Kontrola. Wartości. Instytucje kontroli i audytu o rozwoju kapitału społecznego".**

Konferencję otworzył Prezes Najwyższej Izby Kontroli Krzysztof Kwiatkowski. W ramach wykładu inauguracyjnego Prezes podkreślił wyniki wysoki poziom zaufania społecznego do reprezentowanej przez niego instytucji jako jeden z najwyższych z organizacji publicznych. Prezes NIK wskazał na rolę w budowaniu przez NIK odpowiedzialności jednostek sektora finansów publicznych. Wyniki realizacji zadań kontrolnych wpływają na funkcjonowanie państwa, którego fundamentem jest budowanie harmonijnie rozwijającego się Państwa i jego wpływ na wspólne dobro wszystkich obywateli. Izba, budując roczny plan kontroli, uwzględnia zarówno ekspozycję na ryzyko poszczególnych obszarów Państwa, ale również dokonuje wielowątkowej analizy bieżącej sytuacji w kraju oraz pojawiające się zagrożenia. NIK podejmując działania kontrolne w ramach celu kontroli uwzględnia również szerszy sens społeczny i służebność wobec obywateli, co przekłada się na zainteresowanie różnych grup interesariuszy i być wiarygodnym źródłem informacji o stanie Państwa. Jednocześnie Prezes podkreślił, iż w ramach podwyższenia jakości prowadzonych działań wdrożono System Zapewnienia Jakości Procesu Kontrolnego.

Jako gość specjalny wystąpił Pan Jacek Santorski z wyjątkowo inspirującym wykładem

[16] Prezes IIA Polska.

pt. „Audyt i kontrola w firmach – perspektywa psychologiczna.” Głównym przesłaniem prezentacji były fundamenty odpowiedzialności oraz samokontrola. Jednocześnie autor wskazał na kluczową rolę zastosowania odpowiedniego procesu komunikacyjnego w ramach procesu kontrolnego/audytowego.

Na zakończenie pierwszej części konferencji odbyła się dyskusja panelowa z udziałem Prezesów NIK, IIA Polska oraz PIBR. Panel poprowadził Prezes ACCA Polska Jakub Wojnarowski.

Uczestnicy dyskusji zadali sobie fundamentalne pytania:

1. Czy kontroler i audytor mogą być liderami zmian społecznych?
2. Jak zwiększać zaufanie obywateli poprzez profesjonalną kontrolę i audyt?
3. Jak wzmacniać postawy etyczne kontrolujących i kontrolowanych?
4. Jak współpracować z interesariuszami kontroli i audytu, by wzmacniać odpowiedzialność społeczną firm i instytucji?

Uczestnicy zwrócili szczególną uwagę na podstawy etyczne zawodów audytora i kontrolera. Jednocześnie podkreślili wagę zachowania pełnego profesjonalizmu, podnoszenia kompetencji zarówno w obszarach miękkich, jak i wymagających twardej wiedzy, w tym wykorzystywania najnowszych technologii teleinformatycznych. Zwrócono szczególną uwagę na potrzebę dostosowywania komunikatów o wynikach prowadzonych działań do różnych grup odbiorców. Prezesi wspólnie zadeklarowali wagę współpracy na poziomie zarówno reprezentowanych przez nich Instytucji, jak i poszczególnych audytorów i kontrolerów w ramach wykonywanych codziennych obowiązków służbowych. Rola koordynacji, polegania na swoich wynikach oraz szeroko rozumianej współpracy, wymiany wiedzy i doświadczeń, a w szczególności współrozumienia i empatii została w sposób szczególny wyróżniona.

fot. Katarzyna Celińska

Krzysztof Kwiatkowski, Prezes NIK

Drugą cześć konferencji uświetniły wystąpienia Pani Małgorzaty Humel-Maciewiczak, Radcy Prezesa (NIK), Pani Iwony Boguckiej, Wiceprezes (IIA Polska) oraz Pani Ewy Sowińskiej, Wiceprezes (PIBR).

Pani Małgorzata Humel-Maciewiczak, Radcy Prezesa NIK przedstawiła wykład pt. „Rola NIK w budowaniu odpowiedzialności jednostek sektora finansów publicznych.” W swoim wystąpieniu odwołała się do ustawowych podstaw realizacji zadań przez Najwyższą Izbę Kontroli, jak również nawiązała do standardów ISSAI, które stanowią fundamenty pracy każdego kontrolera NIK.

Iwona Bogucka, Wiceprezes IIA Polska

Jacek Santorski

fot. Katarzyna Celińska

Wiceprezes IIA Polska Pani Iwona Bogucka wygłosiła prezentację pt. „Audyt wewnętrzny współpraca z interesariuszami – budowanie wartości w obliczu oczekiwań”. Przedstawiła przyczyny różnych wymagań interesariuszy audytu wewnętrznego oraz ich zmiany w zależności od kontekstu funkcjonowania danego podmiotu, w tym dynamicznych zmian w środowisku zewnętrznym i wewnętrznym. Podkreśliła stałą potrzebę rozwoju funkcji audytu w ślad za wymaganiami jej klientów, wykorzystywanie nowych narzędzi technologicznych, doskonalenie warsztatu zawodowego oraz technik prowadzenia audytu a także zastosowanie podejścia proaktywnego.

Pani Ewa Sowińska, Wiceprezes PIBR zaprezentowała zmianę koncepcji postrzegania zawodu biegłego rewidenta i wystąpiła z wykładem pt. „Mentoring w audycie – relacja, która rozwija postawy etyczne”. Wiceprezes poruszyła kwestię budowania relacji opartych na zaufaniu zarówno pomiędzy klientem audytu, a biegłym rewidentem, ale również w ramach rozwoju zawodu biegłego rewidenta, przyjmowania nowych kadr i relacji mistrz – uczeń.

Drugą część konferencji zakończył panel ekspertów prowadzony ponownie przez Prezesa ACCA Polska. Tematem przewodnim był „Działalność instytucji kontroli i audytu w oczach interesariuszy. Diagnoza sytuacji i oczekiwania”. W panelu uczestniczyli wybitni przedstawiciele różnych grup interesariuszy:

1. prof. Aldona Kamela Sowińska,
2. Dominika Bettman – CFO, Siemens, Prezeska Forum Odpowiedzialnego Biznesu (TBC),
3. prof. Jerzy Gwizdała, Rektor Uniwersytetu Gdańsku,
4. dr Wojciech Szczurek, Prezydent Miasta Gdyni,
5. dr Mirosław Kachniewski, Prezes Zarządu Stowarzyszenia Emitentów Giełdowych,
6. Robert Bartold, członek Komitetu Audytu Ministerstwa Edukacji Narodowej.

W toku dyskusji eksperci zwrócili uwagę na potrzebę odmitologizowania strachu przed zewnętrznymi organami kontroli i pozytywną transformację funkcji kontroli zewnętrznej na przestrzeni ostatnich lat. Podkreślili wagę funkcji audytu i kontroli zarówno w ramach zarządzania organizacjami, jak i polepszania mechanizmów zarządczych i legislacyjnych na poziomie kraju.

Wskazali, iż lepsze zrozumienie wymagań i potrzeb działalności każdej organizacji czy komórki organizacyjnej przez audytorów/kontrolerów, poprawa komunikacji i wspólne zrozumienie dla swoich celów i zadań powinno zaowocować zwiększonym kapitałem zaufania. Takie współrozumienie bezpośrednio przełoży się na jakość dostarczonych wyników funkcji zapewniających, jak ich późniejsze wykorzystanie przez badany podmiot. Ostatecznym wspólnym celem jest doskonalenie jednostki, procesów, organizacji, kraju i całych społeczeństw.

W podsumowującym wystąpieniu Prezesi: Krzysztof Kwiatkowski (NIK), Krzysztof Burnos (PIBR) oraz Sebastian Burgemejster (IIA Polska) podtrzymali chęć dalszej współpracy, edukacji, wymiany doświadczeń, a co najważniejsze wspólne działanie na rzecz rozwoju zaufania i kapitału społecznego.

Olga Petelczyc[17]

O Konferencji

W 2018 roku jednostki zaufania publicznego po raz pierwszy zgodnie z art. 49 b ustawy o rachunkowości mają obowiązek przygotować informacje niefinansowe. W dniu 3 października 2017 r w Ministerstwie Rozwoju odbyła się konferencja, której celem było wyposażenie przedstawicieli firm objętych nowymi wymogami ustawy w praktyczne wskazówki dot. procesu raportowania niefinansowego. IIA Polska, jako członek grupy ds. raportowania niefinansowego brało czynny udział w przygotowaniu konferencji. W ramach trzech bloków tematycznych:

– praktyka raportowania zagadnień niefinansowych,
– ryzyka, istotność i standardy w raportowaniu,
– sprawozdania niefinansowe a kwestia audytu – obowiązki ustawowe i praktyka rynkowa,

zostały omówione istotne praktyczne aspekty raportowania, w tym rola audytu wewnętrznego w procesie raportowana niefinansowego. Pan prof. Zbysław Dobrowolski oraz Pani Olga Petelczyc pełnomocnik zarządu IIA Polska ds. CSR (przedstawicielka IIA Polska w grupie ds. raportowania niefinansowego) przybliżyli kwestie dotyczące raportowania polityk w obszarze korupcji oraz roli audytu w procesie raportowania.

Organizatorami konferencji byli Ministerstwo Rozwoju, Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Polska Izba Biegłych Rewidentów, Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych,

Prof. Zbysław Dobrowolski oraz Olga Petelczyc pełnomocnik zarządu IIA Polska ds. CSR

Jacqueline Kacprzak, Ministerstwo Rozwoju

fot. Katarzyna Celińska

[17] Pełnomocnik Zarządu IIA Polska ds. CSR

ACCA, PWC, CSRinfo, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Fundacja Standardów Raportowania.

Honorowy patronat nad konferencją obieli: Ministerstwo Finansów, Komisja Nadzoru Finansowego, Giełda Papierów Wartościowych, Związek Banków Polskich, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.

ROLA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W PROCESIE RAPORTOWANIA NIEFINANSOWEGO

– W obszarze raportowania niefinansowego rola audytu wewnętrznego może się różnić w zależności od dojrzałości systemu kontroli wewnętrznej. W początkowej fazie raportowania działania audytu mogłyby polegać m.in. na18: wyjaśnianiu i szkoleniu w zakresie zmian w ustawie o rachunkowości i nauki holistycznego myślenia o działaniach organizacji. Ponadto audyt mógłby pomóc w procesie zdefiniowania zaleceń (analiza luki) do wdrożenia nowych regulacji w obszarze raportowania niefinansowego dla Rady lub kierownictwa wyższego szczebla oraz promować koordynację oraz korzyści zintegrowanego raportowania i zapewniania.

W kolejnych etapach rozwoju systemu, w tym przy wdrażaniu holistycznego podejścia, funkcja audytu może dostarczać usługi:

– oceny zarządzania ryzykiem w procesach związanych z raportowaniem niefinansowym w ramach rocznego planu audytu,
– określania skuteczności i efektywności poszczególnych elementach systemu kontroli,
– oceny skuteczności i wiarygodności procesu raportowania z uwzględnieniem kwestii kontroli wewnętrznej, ładu organizacyjnego oraz zarządzania ryzykiem,
– oceny ról i obowiązków w organizacji, w tym w ramach różnych Komitetów (audytu, ryzyka, etc.),
– doradztwa w zakresie ujednolicenia metodyki oceny ryzyka przez różne funkcje w organizacji, koordynację raportowania oraz śledzenie nieprawidłowości,
– doradztwa w ograniczaniu poziomu szczegółowości w systemie zarzadzania ryzykiem o ile jest potrzebne (koncentracja na głównych ryzykach i kluczowych kontrolach),
– formułowania zaleceń w celu ograniczenia ryzyka niepoprawności danych, a także w celu ochrony oraz tworzenia wartości organizacji.

RAPORTOWANIE NIEFINANSOWE – PORADNIK DLA RAPORTUJĄCYCH

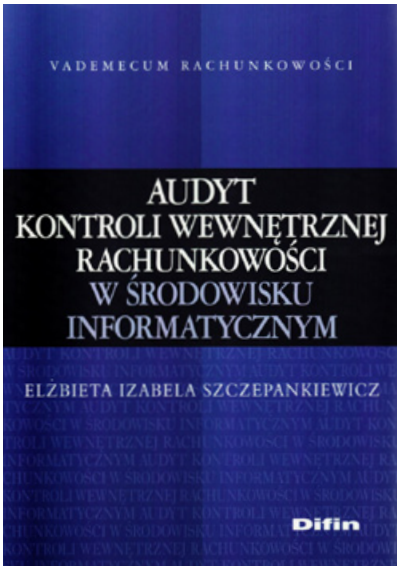
[18] Opracowanie ECIIA „Raportowanie niefinansowe: budowanie zaufania z audytem wewnętrznym „Więcej informacji na: www.iia.org.pl oraz www.eciia.org

W trakcie konferencji odbyła się promocja drugiego poszerzonego wydania poradnika dla raportujących. Stanowi on zbiór wskazówek dotyczących całego procesu raportowania niefinansowego. Autorzy przedstawili w jakim stopniu omówione standardy odnoszą się do określonych w ustawie o rachunkowości obszarów raportowania. Takie podejście pozwoli raportującym na dokonanie wyboru co do sposobu raportowania. Po raz pierwszy w poradniku zostały opisane kwestie dotyczące roli audytu w raportowaniu niefinansowym oraz została wskazana lista publikacji IIA Global oraz Instytutów europejskich w tym zakresie.

Prof. SGH dr hab. Joanna Wielgórska-Leszczyńska

Recenzja książki Elżbiety Izabeli Szczepankiewicz *„Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym”*

Difin, Warszawa 2016



Problematyka kontroli wewnętrznej w ostatnich latach jest coraz częściej poruszanym zagadnieniem w obszarze zarządzania jednostką. Rola kontroli wewnętrznej w zarządzaniu, a szczególnie w rachunkowości, która przedstawia wszystkie działania jednostki w ujęciu finansowym, jest w obecnych czasach, gdy wykorzystywane są wielodziedzinowe systemy informatyczne, coraz istotniejsza. Należy jednak podkreślić, rachunkowość stanowiła pierwszy z obszarów funkcjonowania jednostek gospodarczych, w którym formalnie rozpoczęto wdrażanie i w kolejnych latach doskonalono systemy kontroli wewnętrznej. Mając na uwadze znaczenie kontroli wewnętrznej niezbędne jest podkreślenie, że prawidłowo zaprojektowana kontrola wewnętrzna, dostosowana do specyfiki jednostki gospodarczej wspiera realizację celów jednostki. Tym samym od jakości systemu kontroli wewnętrznej i poszczególnych jego komponentów (środowisko kontroli, proces oceny ryzyka, system przepływu informacji i komunikacji, działania kontrolne oraz monitorowanie systemu kontroli) zależy, czy uda się uniknąć nieprawidłowości i jednostka przygotuje wiarygodne informacje finansowe bieżące, śródroczne oraz roczne. Aby potwierdzić prawidłowość funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce kierownictwo podmiotu może zlecić jego weryfikację audytorowi wewnętrznemu lub audytorowi zewnętrznemu. Ten drugi interesuje się systemem kontroli wewnętrznej przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego. Od jakości systemu kontroli wewnętrznej w rachunkowości biegli rewidenci uzależniają program badania oraz zakres i poziom szczegółowości atestów podczas badania sprawozdań finansowych.

Praca Elżbiety Izabeli Szczepankiewicz składa się z sześciu rozdziałów. Znajdujemy w nich kolejno przedstawienie specyfiki: środowiska informatycznego rachunkowości, systemu kontroli wewnętrznej w środowisku informatycznym rachunkowości oraz audytu

tego środowiska przez biegłego rewidenta i audytora wewnętrznego, w tym komponentów procesowych w systemie informatycznym rachunkowości jednostki, a także wiarygodności i funkcjonalności podsystemów informatycznych rachunkowości, po to aby zaprezentować metody i procedury testowania oraz narzędzia wykorzystywane podczas audytu w środowisku informatycznym.

W rozdziale pierwszym autorka przedstawiła rozwój systemów informatycznych wspomagających prowadzenie rachunkowości w jednostkach gospodarczych, a także wpływ jakości systemów informatycznych na poziom zaufania audytora. Następnie określiła wymagane ustawą o rachunkowości cechy systemu informatycznego rachunkowości, po to, aby określić strukturę środowiska informatycznego (kategorie podstawowe i elementy szczegółowe tego środowiska) w celu wskazania elementów tego środowiska podatnych na zagrożenia.

W rozdziale drugim wychodzi od istoty teorii kontroli wewnętrznej i jej powiązania z systemem rachunkowości jednostki, przedstawiając światowe koncepcje systemu kontroli wewnętrznej, aby omówić ten system jako przedmiot badań audytu wewnętrznego i audytu zewnętrznego przeprowadzanego przez biegłego rewidenta oraz współdziałanie audytora wewnętrznego i biegłego rewidenta (w tym korzystanie z usług innych specjalistów) podczas audytu.

W rozdziale trzecim autorka referuje stosowane w jednostkach systemy ochrony zasobów informatycznych rachunkowości i ich ocenę podczas audytu. Wskazuje na to, że biegły rewident bada nie tylko dokumentację systemu informatycznego rachunkowości, ale także dokumentację systemu kontroli wewnętrznej, a poza tym także zarządzanie rozwojem systemów informatycznych w jednostce (co jest niezwykle ważne z punktu widzenia spełnienia wymagań określonych w przepisach prawa) oraz zlecanie modyfikacji systemów jednostkom zewnętrznym. Dodatkowo podkreśla, że audyt środowiska informatycznego jest także przeprowadzany, gdy jednostka zleciła prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostce zewnętrznej.

Zagadnienia teoretyczne przedstawione w rozdziałach od jeden do trzy pozwalają w kolejnych rozdziałach skupić się autorce na zagadnieniach bardziej szczegółowych związanych z audytem. W tych rozdziałach autorka przedstawia szczegółowe zagadnienia dotyczące audytu poszczególnych etapów tworzenia informacji finansowej tj. etapu gromadzenia danych, etapu wprowadzania danych, etapu przetwarzania danych oraz etapu tworzenia zbiorów wynikowych. Prezentuje powiązania między zbiorami danych na poszczególnych etapach przetwarzania danych w systemie informacyjnym rachunkowości a informacją wynikową. Wskazuje, że system kontroli wewnętrznej powinien zapewnić dostarczenie rzetelnych i wiarygodnych informacji nie tylko finansowych, ale także operacyjnych.

Bardzo wartościowe z punktu widzenia praktycznego są karty audytu, w których zamieszczone są szczegółowe pytania, jakie powinny być postawione przez audytora, aby zweryfikować prawidłowość funkcjonowania kontroli wewnętrznej w danym obszarze, a także jakie dokumenty zostały zbadane oraz które z nich zostały włączone do dokumentacji. Pozwala to audytorowi na wyciąganie wniosków, przestawienie ewentualnych zastrzeżeń, zaleceń lub rekomendacji dotyczących badanego obszaru/zagadnienia.

W rozdziale czwartym w sposób bardzo przejrzysty Autorka zaprezentowała zagadnienia audytu kontroli ogólnych w systemie informatycznym rachunkowości. Dużą uwagę i słusznie

zwróciła na metodykę badania zasad gromadzenia i wprowadzania danych do systemu informatycznego rachunkowości, poprawność przetwarzania danych oraz poprawność tworzenia informacji finansowych, a także na ocenę każdego z tych elementów. Natomiast w rozdziale piątym zaczęła od przedstawienia zasad ogólnych kontroli aplikacyjnych wszystkich podsystemów informatycznych rachunkowości. Dalej omówiła szczególne zagadnienia badania wiarygodności i funkcjonalności dziedzinowych podsystemów rachunkowości takich jak: gospodarka zapasami, rejestr zakupu i rozrachunki z dostawcami, rejestr sprzedaży i rozrachunki z odbiorcami, ewidencja środków trwałych, ewidencja płac oraz pozostałe rozrachunki z pracownikami oraz funkcje obsługi kas i rozliczeń bankowych.

Zarówno w rozdziale czwartym, jak i w piątym zamieściła, bardzo użyteczne w ocenie sytemu kontroli wewnętrznej, listy pytań kontrolnych, które mogą być pomocne do oceny kontroli wewnętrznej w każdej jednostce (zarówno małej, jak i dużej). Ocena ta może być pomocna we wprowadzaniu usprawnień w systemie kontroli wewnętrznej i dzięki temu poprawić jej efektywność.

Rozdział szósty, jest niezwykle ważny, gdyż Autorka zarówno przeprowadziła analizę oprogramowania, z którego korzystają audytorzy wewnętrzni, jak i biegli rewidenci w przeprowadzając audyt systemu kontroli wewnętrznej. W rozdziale tym przybliża także metody i procedury testowania podczas audytu zewnętrznego i wewnętrznego w środowisku informatycznym oraz narzędzia informatyczne wykorzystywane w tym testowaniu.

Autorka, w oparciu o liczne przepisy prawne, standardy krajowe i międzynarodowe wytyczne przedstawiła zagadnienie tak złożone jak audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym, prezentując szeroki zakres zagadnień, które powinien wziąć pod uwagę audytor wewnętrzny, jak i biegły rewident przeprowadzając taki audyt. Podkreśliła przy tym, jak ważne są dobre praktyki w zakresie formułowania zasad funkcjonowania efektywnego, adekwatnego i skutecznego systemu kontroli wewnętrznej. Jeszcze raz należy podkreślić, że przykładowe listy kontrolne (zamieszczone w książce) mogą być przydatne nie tylko audytorom wewnętrznym i biegłym rewidentom, ale także kierownikom jednostek, osobom odpowiedzialnym za prowadzenie rachunkowości i pracownikom działów finansowo-księgowych, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie ryzykiem oraz tym, którzy projektują, wdrażają i usprawniają system kontroli wewnętrznej w jednostce gospodarczej.

Niewątpliwie ważne jest podkreślanie przez Autorkę, że „żaden nawet najlepiej zorganizowany system kontroli wewnętrznej nie jest doskonały i w stu procentach nie ochroni jednostki przed wszystkimi ryzykami i zjawiskami patologicznymi. System kontroli wewnętrznej może jedynie ograniczyć ryzyko i skutki zmaterializowania się ryzyka do określonego akceptowalnego poziomu, ale nie jest w stanie całkowicie go wykluczyć, bowiem po zastosowaniu nawet najlepszych aktualnie dostępnych metod i środków ochrony zawsze pozostaje ryzyko rezydualne." Natomiast wdrożone mechanizmy kontrolne mogą nie być skuteczne, a to oznacza, że system kontroli wewnętrznej nie jest efektywny.

Poza tym, jak słusznie zauważa Autorka jednostka powinna stosować środki ochrony systemów informatycznych mając na uwadze różne przypadki, które mogą spowodować utratę danych. Wskazuje słusznie, że „w celu zapewnienia skuteczności kontroli wewnętrznej w ob-

szarze rachunkowości proces projektowania struktury mechanizmów i czynności kontrolnych systemu kontroli wewnętrznej należy powiązać z procesem zarządzania ryzykiem."

Mając na uwadze powyższe Autorka syntetycznie w tabeli przedstawiła zadania audytu informatycznego, odwołując się do zasad i regulacji, które opisują charakter czynności wykonywanych w ramach audytu oraz kryteria jakościowe służące ich ocenie. Te szczegółowo podane regulacje są bardzo dobrą podstawą do przeprowadzania audytu kontroli wewnętrznej rachunkowości prowadzonej w środowisku informatycznym. Szczegółowo przedstawiła na czym polega kompleksowy system zabezpieczeń zasobów systemu informacyjnego rachunkowości odnosząc to wymagań określonych w ustawie o rachunkowości. Podkreśliła znaczenie dokumentacji eksploatacyjnej systemu informacyjnego rachunkowości, które powinny określać jakie zadania wykonują poszczególne osoby w każdym momencie procesu przetwarzania danych, zarówno podczas bieżącej obsługi podsystemów, jak i w sytuacjach awaryjnych. Wskazała, że podmioty, szczególnie te większe, posiadają dodatkową dokumentację dotyczącą polityki bezpieczeństwa. Polityka ta powinna mieć właściciela, który jest odpowiedzialny za jej stosowanie i dokonywanie regularnego przeglądu: efektywności tej polityki, kosztów i wpływu zabezpieczeń na efektywność działalności jednostki, efektów zmian technologicznych w infrastrukturze organizacyjnej lub technicznej. Natomiast niezwykle pomocne dla osób odpowiedzialnych za rozwój systemów informacyjnych rachunkowości mogą być wskazówki odnoszące się do tego na co zwrócić uwagę podejmując decyzję o modyfikacji, rozbudowie lub tworzeniu nowego systemu, a także czy dokonywać tego zasobami kadrowymi jednostki, czy może zlecić firmie zewnętrznej (na co zwrócić szczególną uwagę).

Elżbieta Szczepankiewicz wskazuje, że mając na uwadze zapewnienie kompletności, rzetelności i terminowości przetwarzania danych księgowych oraz zabezpieczenie dostępu do nich przez osób nieuprawnionych, system kontroli wewnętrznej powinien zapewnić: (1) poprawność przetwarzania, (2) kompletność przetwarzania, (3) wiarygodność przetwarzania, (4) dostępność ścieżki rewizyjnej, (5) podział obowiązków pomiędzy osoby rejestrujące, zatwierdzające i kontrolujące poprawność danej operacji. Następnie określiła na co powinna być zwrócona uwaga w ramach audytu: poprawności tworzenia informacji finansowych, przechowywania dokumentów księgowych i ksiąg rachunkowych. Poza tym, biorąc pod uwadze różne rozwiązania stosowane w praktyce, stwierdziła, że w ramach audytu powinno być potwierdzone czy dany podsystem dziedzinowy realizuje następujące cele: (1) zapewnia wydajną i efektywną obsługę procesów wewnętrznych, (2) zapewnia wiarygodną informację finansową w postaci obligatoryjnych okresowych sprawozdań finansowych i innych wewnętrznych raportów finansowych, (3) zapewnia przestrzeganie przepisów prawa oraz regulacji wewnętrznych jednostki.

Po książkę tę warto jest sięgnąć nie tylko dlatego, że zawiera szeroką analizę problematyki kontroli wewnętrznej w środowisku informatycznym rachunkowości, ale także dlatego, że stanowi ona kompleksowe podejście do audytu kontroli wewnętrznej. Może stanowić bardzo dobre źródło wiedzy teoretycznej i praktycznej dla osób, które interesuje problematyka kontroli wewnętrznej, jak i audytu.

Sebastian Burgemejster[19]

Recenzja książki Tomasza Bolka i Marcina Dobruka.: „Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz z wzorami dokumentów"

W dniu 15 lipca 2011 r. została uchwalona ustawa *o kontroli w administracji rządowej*. Ten akt prawny wszedł w życie 1 stycznia 2012 r. i od tego czasu wpisał się do porządku prawnego i stał się podstawowym narzędziem pracy służb kontrolnych w sektorze rządowym.

Niestety ustawa dotycząca funkcji oceniającej (kontroli) w pewien sposób pokrewnej audytowi – do dziś – nie doczekała się pogłębionej refleksji w piśmiennictwie, orzecznictwie, czy też w publikacjach naukowych. Tymczasem w tym obszarze jest jeszcze miejsce na niejedną publikację. Można nawet wskazać, że kontrola w administracji ma swój własny, odrębny akt prawny i standardy regulujące działalność kontrolną, zaś brakuje jej dodatkowych „narzędzi" stosowanych z powodzeniem w audycie (takich jak poradniki, praktyczne wskazówki, podręczniki, etc.).

Obecnie ta sytuacja się zmienia, zaś sama funkcja kontroli instytucjonalnej ulega profesjonalizacji. Przyczynkiem do tego może być wydana w listopadzie br. przez wydawnictwo Wolters Kluwer publikacja z serii komentarzy praktycznych tj.: „Ustawa o kontroli w administracji rządowej. Komentarz z wzorami dokumentów".

Autorami książki są współtwórcy rozwiązań ustawowych i jednocześnie praktycy, tj. osoby od lat związane z kontrolą i audytem, jak również związane z Instytutem. Zapewne dlatego z publikacji w wielu miejscach przebija chęć poszukiwania tego co jest zbieżne w obu funkcjach tj. kontroli i audytu. Komentatorzy nie boją się trudnych zagadnień i wskazują na potrzebę wprowadzenia w przyszłości szeregu systemowych rozwiązań. Jednym z nich jest stworzenie III poziomu kontroli zarządczej, który miałby zostać ustanowiony na poziomie Prezesa Rady Ministrów. Dodatkowo autorzy wskazują na potrzebę wprowadzenia kompleksowych zmian w zakresie informacyjno-oceniającym w administracji rządowej. Miałoby to nastąpić m.in. poprzez przeniesienie funkcji koordynacji audytu wewnętrznego z Ministerstwa Finansów do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, co zwiększyłoby nadzór nad realizacją celów Państwa zdekomponowanych

[19] Prezes IIA Polska

na poziom celów poszczególnych jednostek oraz pozwoliło na lepszą koordynację różnych funkcji zapewniających w ramach Państwa.

Od strony praktycznej komentarz stanowi wykładnię przepisów dotyczących kontroli w administracji rządowej – co ciekawe zaprezentowanych z perspektywy nie tylko kontrolera, lecz także kontrolowanego. Szczególną uwagę poświęcono przepisom dotyczącym samego postępowania kontrolnego, tj. planowania kontroli, przygotowania oraz prowadzenia badań kontrolnych, postępowania dowodowego, a także dokumentowania wyników kontroli.

Publikacja uwzględnia zmiany standardów kontroli w administracji rządowej z 31 sierpnia 2017 r., które są jednymi z podstawowych (po komentowanej ustawie) regulacjami odnoszącymi się do postępowania kontrolnego prowadzonego w sektorze rządowym.

Dużą wartością praktyczną komentarza jest zaproponowanie przez autorów ponad 30 wzorów dokumentów stosowanych w toku poszczególnych etapów kontroli. Publikacja zawiera m.in. propozycje w zakresie sporządzenia planu i programu kontroli, protokołów z czynności dowodowych, projektu wystąpienia pokontrolnego, sprawozdania z kontroli, informacji pokontrolnej.

Podsumowując należy podkreślić, iż jest to publikacja, która wypełnia istniejącą lukę w obszarze literatury dotyczącej kontroli instytucjonalnej. Dotyczy ona nie tylko prostych kontroli prawidłowości. Omawia także zagadnienia związane z kontrolą wykonania zadań. Nie jest to jedynie zwykły komentarz, omawiający krok po kroku brzmienie poszczególnych przepisów ustawy. Jest to również książka pisana przez praktyków dla praktyków, bez względu na to, czy jej odbiorcami będą doświadczeni kontrolerzy czy też osoby dopiero rozpoczynające swoją przygodę z kontrolą.

Jednocześnie należałoby podkreślić, iż autorzy nie rozszerzyli przyszłościowej analizy rozwoju systemu kontroli zarządczej o współpracę funkcji kontroli z funkcjami II linii obrony tj. ryzyko, zgodność, systemy zarządzania wg ISO oraz rozszerzonymi propozycjami współpracy kontroli wewnętrznej z audytem wewnętrznym, jak również z zewnętrznymi funkcjami zapewnienia tj. NIK, RIO, biegli rewidenci.

W mojej ocenie taka poszerzona analiza stanowiłaby dodatkową wartość i mogłaby stanowić przyczynek do dyskusji o współpracy, wymianie informacji, poleganiu na swojej pracy oraz efektywniejszym wykorzystaniu zasobów. Mam nadzieję, że w kolejnym wydaniu autorzy dokonają uzupełnienia o taki wkład.

VII KONFERENCJA FINANSOWA IIA POLSKA

Rola audytu wewnętrznego w aspekcie zmieniającego się prawa regulującego działalność instytucji finansowych

28 luty 2018 r. Hotel Marriott w Warszawie

Patroni

Patroni medialni

www.iia.org.pl

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska

Zgodnie z postanowieniami Dyrektywy Administracyjnej Nr 4 IIA Global – 2011 wkład do publikacji powinien dotyczyć głównych zagadnień związanych z posiadanym certyfikatem lub zakresu związanego z CBOK, 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:

1. Układ artykułu (tekst Times New Roman 12 odstęp między wierszami pojedynczy):
   a) Informacja o autorze (imię nazwisko, stanowisko, miejsce pracy, adres email itp.)
   b) Tytuł
   c) Cel
   d) Wstęp
   e) Kolejno ponumerowane rozdziały
   f) Krótkie streszczenie, (Podsumowanie)
   g) Słowa klucze
   h) Bibliografia
2. Przypisy do tekstu na każdej stronie (odesłanie do autora i strony patrz Bibliografia (wielkość czcionki 9 Times New Roman).
3. 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.
4. Tabele w formie edytowalnej z odesłaniem do źródła jak wyżej.
5. Wykresy patrz jak wyżej.
6. Bibliografia np. Nowak J., Perspektywy rozwoju audytu, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2016, (tekst Times New Roman 12 odstęp 1,0).
7. 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.iia.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@iia.org.pl
Tel./fax: +48 (22) 110 08 13

Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska
ul. Świętokrzyska 20 (pokój 508, V piętro).
00–002 Warszawa