

# Głos klienta

Przesłanie interesariuszy do audytu wewnętrznego



Raport interesariuszy CBOK'u

Angela Witzany, CIA, QIAL, CRMA  
Larry Harrington, CIA, QIAL, CRMA

## Streszczenie

Audyty wewnętrzne pełnią wyjątkową, a jednocześnie kluczową rolę w strukturze ładu organizacyjnego. Wypełniając tę rolę, audytorzy wewnętrzni współpracują w swoich organizacjach z szeroką gamą interesariuszy. Niniejszy raport koncentruje się na członkach rady nadzorczej i członkach zarządu organizacji, które mają w swoich strukturach funkcję audytu wewnętrznego. Pomimo, iż występują także inne typy interesariuszy, to właśnie wyżej wskazani są tymi, którzy w największym stopniu wpływają na pracę audytu wewnętrznego.

Badanie interesariuszy nie było zaprojektowane po to, aby zmierzyć czy występuje luka pomiędzy tym czego interesariusze oczekują od audytu wewnętrznego, a tym czy oczekiwania te są spełniane. Skupia się ono na rekomendacjach od interesariuszy dotyczących najlepszych praktyk, jakie audytorzy wewnętrzni powinni uwzględnić przy realizacji swoich zadań w celu stałego doskonalenia świadczonych usług i przysporzenia wartości swoim organizacjom.

Główny przekaz od interesariuszy dla audytorów wewnętrznych to:

- Znaj misję, strategię, cele i ryzyka swojej organizacji. Skuteczność audytu wewnętrznego nieustająco związana jest z tymi fundamentami.
- Działalność zapewniająca jest wysoko ceniona. O ile inne zadania i projekty realizowane przez audytorów wewnętrznych mogą być wartością dodaną, nie powinny one jednak być wykonywane kosztem działań zapewniających.
- Bądź zgodny z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA.
- Działalność zapewniająca jest najbardziej wartościowa, kiedy jest dostosowana do ryzyk strategicznych organizacji. Wykorzystaj strategię organizacji do oceny ryzyk oraz wyboru zadań zapewniających.
- Działalność doradcza jest wysoce pożądana w obszarach związanych z najczęściej występującym ryzykiem.
- Koordynuj działania z funkcjami II linii obrony. Polegaj na ich działalności zapewniającej, jeżeli zostanie dowiedziony jej obiektywizm i rzetelność.

- Audyt wewnętrzny powinien być odpowiednio umiejscowiony w strukturze organizacji.
- Buduj relacje z kadrą zarządzającą i radą nadzorczą. Relacje te powinny być oparte na wzajemnym zaufaniu i szacunku.
- Często komunikuj swoje obserwacje i opinie. Nie polegaj wyłącznie na komunikacji pisemnej, ale odbywaj regularnie spotkania twarzą w twarz i dyskusje.

## 1. Znaj działalność organizacji

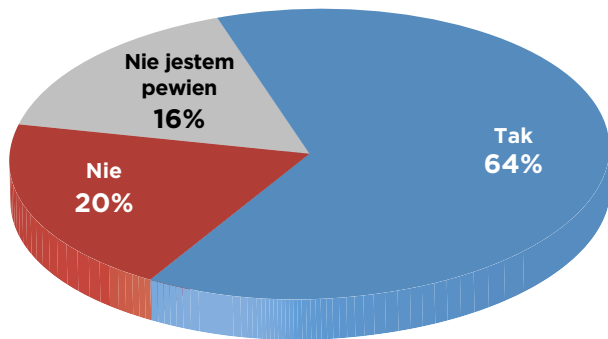
Audytorzy wewnętrzni powinni rozumieć misję, strategię i cele swoich organizacji. To był główny, nadrzędny komunikat od wszystkich kategorii interesariuszy. Bez względu na to czy są oni członkami rady nadzorczej czy członkami najwyższego kierownictwa, interesariusze skupiają się przede wszystkim na sukcesie organizacji w realizacji jej misji. Naturalnie chcą oni widzieć audytorów wewnętrznych patrzących na swoją rolę w ten sam sposób, koncentrujących się na tym, jak mogą pomóc organizacji osiągnąć sukces. Dla audytorów wewnętrznych oznacza to nie tylko posiadanie wiedzy na temat strategii organizacji, ale także zagłębienie jej i zrozumienie w jaki sposób napędza ona działania organizacji, co może ją zakłócić i co jest potrzebne aby ją zrealizować. Audytorzy wewnętrzni powinni być mistrzami w zakresie działalności prowadzonej przez organizację dla której pracują.

Badanie CBOOK 2015 obejmujące praktyków wykazało, że 57% audytorów wewnętrznych ustala swoje plany audytu w uzgodnieniu z planami strategicznymi swoich organizacji. Oznacza to, że w przypadku 43% audytorów wewnętrznych, ich plany nie są uzgodnione w tym zakresie.

Interesariusze zostali zapytani czy audyt wewnętrzny powinien mieć bardziej aktywną rolę w szacowaniu i ocenie strategicznych ryzyk organizacji. Blisko dwie-trzecie (64%) powiedziało, że chciałoby, aby audyt wewnętrzny był bardziej aktywny w zakresie ryzyk strategicznych, a tylko 1 na 5 nie zgodził się z tym (patrz **wykres nr 1**).

Zawsze zdarzają się sytuacje dotyczące różnych oczekiwań względem zasobów audytu wewnętrznego, ale główny przekaz od interesariuszy jest, aby audytorzy wewnętrzni koncentrowali swoje wysiłki opierając się o strategię organizacji. Prezes

**Wykres 1** Czy uważasz, że audyt wewnętrzny powinien mieć bardziej aktywną rolę w odniesieniu do strategicznych ryzyk organizacji?



*Komentarz:* Pytanie 16: Czy uważasz, że audyt wewnętrzny powinien mieć bardziej aktywną rolę w szacowaniu i ocenie strategicznych ryzyk organizacji? Grupa badawcza: 859

z Południowej Afryki powtórzył komentarze wielu interesariuszy, twierdząc że audytorzy wewnętrzni powinni „rozpocząć swój proces od strategii i celów organizacji, identyfikując ryzyka i opierając na tym swój plan audytu.”

Nie oznacza to, że audyt wewnętrzny będzie zazwyczaj włączany w opracowywanie czy kwestionowanie strategii. Jak to Prezes francuskiej organizacji stwierdził: „Audyty wewnętrzne mogą kwestionować zasadność pewnych celów strategicznych, ale nie jest bezpośrednio zaangażowany w określanie strategii”. Zamiast tego audyt wewnętrzny mógłby planować swoje działania koncentrując się na tych aspektach organizacji, które bezpośrednio wspierają jej strategię i cele.

Wymaga to od audytorów wewnętrznych nieustającego pogłębiania wiedzy na temat swojego biznesu. Interesariusze oczekują, że to ukierunkuje działania audytu wewnętrznego. Jak to jeden z członków rady z Singapuru stwierdził: „Jeżeli [audytorzy wewnętrzni] rozumieją dobrze biznes, mogą wyważyć swoje priorytety.”

„ [audyt wewnętrzny] wspiera wzmocnienie istniejących kontroli, które chronią przed ryzykiem blokującym organizacji osiągnięcie jej strategicznych i operacyjnych celów.

— Członek Rady, Turcja

## PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WENĘTRZNYCH

- ☑ Stań się mistrzem w znajomości misji, strategii, celów i ryzyk swojej organizacji.
- ☑ Pomóż interesariuszom rozpoznać, że rozumiesz biznes ukierunkowując swoją komunikację z nimi w kontekście strategii i celów.

## 2. Określenie poziomu zapewnienia

Audyty wewnętrzne mają długą tradycję dostarczania interesariuszom zapewnienia, że ryzyka odnoszące się do celów finansowych, operacyjnych i zgodności są odpowiednio zarządzane. Audytorzy wewnętrzni zostali także zachęcani do rozszerzenia tradycyjnej roli zapewniającej na inne doradcze i konsultacyjne role. Jeden z członków rady nadzorczej ze Stanów Zjednoczonych, kiedy zapytano co ma wyższy priorytet, działania zapewniające czy doradcze/konsultacyjne, odpowiedział: „Obydwa”. Interesariusze rozumieją, że audyt wewnętrzny może działać w obydwu tych obszarach i większość zgodzi się, że odejście od wyłącznej koncentracji na działalności zapewniającej jest właściwe.

Jednakże nie oznacza to, że interesariusze chcą, aby audyt wewnętrzny zrezygnował z działalności zapewniającej. Przeciwnie, wywiady przeprowadzone w czasie tego badania wskazują, że jest inaczej: interesariusze oczekują od audytu wewnętrznego dostarczania działań zapewniających – i doskonałej ich realizacji. Kiedy pytano o skomentowanie proporcji pomiędzy działalnością zapewniającą a doradczą, komentarze zawierały następujące spostrzeżenia:

„Działalność zapewniająca nadal powinna być wiodącą, a jeżeli są wystarczające zasoby, to pozostałe zasoby powinny być wykorzystane do działalności konsultacyjnej.”

— Członek Rady, Tajwan

„Działalność zapewniająca jest zasadnicza, a konsultacyjną dobrze mieć, ale powinna być druga w kolejności.”

— Członek Rady, Stany Zjednoczone

„Przede wszystkim powinny zostać zidentyfikowane priorytety. Myślę, że działalność zapewniająca jest na pierwszym miejscu.”

— Najwyższe Kierownictwo, Turcja

Rozbieżności pomiędzy interesariuszami dotyczyły przede wszystkim rodzaju i zakresu usług doradczych, które audyt wewnętrzny powinien świadczyć, a nie tego czy działalność zapewniająca jest traktowana, jako działalność podstawowa. Kiedy pytano o wskazanie proporcji pomiędzy działalnością zapewniającą a doradczą, interesariusze zazwyczaj proponowali, aby działalność doradcza, o ile jest świadczona, znajdowała się w przedziale 20%-50% wykonywanej pracy.

„Proporcje powinny zależeć od bieżącej strategii firmy, poziomu kontroli wewnętrznej, dojrzałości systemu, stabilności biznesu i innych czynników.”

— Członek Rady, Rosja

Poziom działalności doradczej zależy od organizacji. Interesariusze dostrzegli to i zidentyfikowali szereg czynników, które powodują te różnice. Pierwszą jest dojrzałość organizacji i jej lokalizacja. Członek rady z organizacji w Chinach stwierdził, że poziom działalności doradczej „zależy zarówno od dojrzałości firmy, jak również kraju (w którym) prowadzona jest działalność.” Organizacje mniej dojrzałe oraz te działające w krajach rozwijających się mogą mieć większe zapotrzebowanie na usługi zapewniające wykraczające ponad podstawowe aspekty działalności organizacji.

Drugą są kompetencje funkcji audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny powinien być postrzegany, jako będący w stanie dostarczyć wiedzę i wartość poprzez działalność doradczą lub konsultacyjną. Pomiędzy interesariuszami są także sceptycy co do tego, czy audyt wewnętrzny ma takie kompetencje.

Po trzecie, wielu interesariuszy nie widzi tego, jako sytuacji „albo/albo”. Jeżeli audytorzy wewnętrzni dostarczają działalność zapewniającą, mogą także zapewnić głębsze rozeznanie i doradztwo ze względu na rodzaj wykonywanej pracy. Jak to dyrektor operacyjny z organizacji w Stanach Zjednoczonych powiedział: „...oni wykonali dobrą robotę dostarczając doradcze rekomendacje w ramach przeglądu zapewniającego.” Normalnym dla audytu wewnętrznego jest wydawanie rekomendacji, jako rezultatu działalności zapewniającej. Dla wielu to jest forma działań doradczych i konsultacyjnych.

Po czwarte, niektórzy interesariusze obawiają się, że nadmierne skupienie się na działalności doradczej pomniejszy

„Dobrze mieć zapewnione usługi konsultacyjne dla operacji biznesowych, ale audytorzy wewnętrzni nie mają zazwyczaj wystarczającego doświadczenia, aby zapewnić głęboką wiedzę konsultacyjną.”

— Członek Rady, Stany Zjednoczone

„To przychodzi wraz ze zrozumieniem biznesu. Niektórzy szefowie audytu nie mają tej kompetencji, aby świadczyć usługi konsultacyjne”.

— Członek Rady, Singapur

koncentrację audytu wewnętrznego na zapewnieniu. Działalność doradcza może być ambitnym, satysfakcjonującym i prostym sposobem wykazania wartości audytu wewnętrznego – i audyt wewnętrzny może być bardzo, bardzo dobry w jej dostarczaniu. Jednak przy ograniczonych zasobach zwiększenie koncentracji na działalności doradczej może skutkować niedostateczną realizacją działalności zapewniającej.

Interesariusze wyrażali ten pogląd na wiele sposobów:

„Jedną z obaw jaką mam, to wykorzystanie audytorów wewnętrznych do projektów specjalnych, które pochłaniają ich uwagę kosztem tego co jest ich priorytetem (działalności zapewniającej).”

— Członek Rady, Stany Zjednoczone

„Organizacja musi być zdolna wykorzystać audyt wewnętrzny i wyciągnąć korzyści z jego opinii bez zmieniając jego ‘istoty’. W niektórych zadaniach konsultacyjnych istnieje ryzyko, że audyt wewnętrzny stanie się ‘nisko kosztowym’ podwykonawcą. Tylko dlatego, że masz do czynienia z rzetelną i godną zaufania osobą, to nie znaczy, że jego wiedza powinna być wykorzystywana do woli.”

— Członek Rady, Francja

Na koniec, interesariusze chcą utrzymać niezależność audytu wewnętrznego, dzięki czemu może on wykonywać swoje zadania zapewniające. Jak to jeden z interesariuszy stwierdził: „Usługi konsultacyjne nie powinny prowadzić do zniekształcenia roli departamentu audytu i zmierzać do utraty jego niezależności.”

## PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

- ☑ Interesariusze postrzegają działalność zapewniającą jako kluczową. Zachowaj równowagę w pracy, aby to odzwierciedlić.
- ☑ Wykonuj działalność zapewniającą lub doradczą, tam gdzie masz kompetencje, zasoby i wsparcie ze strony interesariuszy.

### 3. Najlepsze praktyki dotyczące realizacji zadań zapewniających

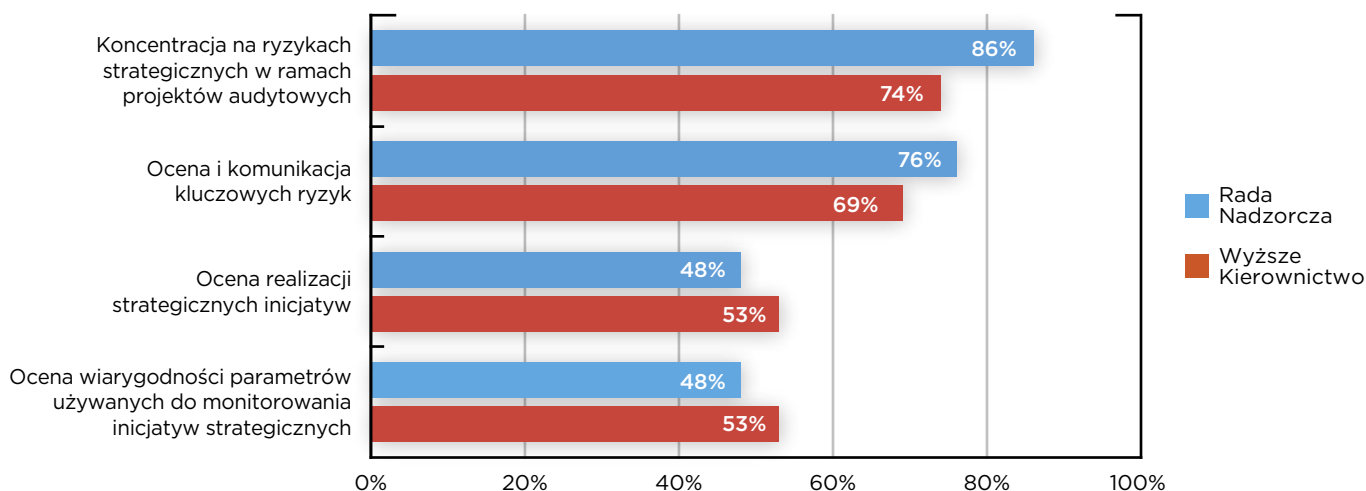
Podczas, gdy prawie wszyscy interesariusze doceniają działalność zapewniającą wykonywaną przez audyt wewnętrzny, mają oni określone preferencje co do tego, jak ta praca powinna być wykonana, aby mieć jak największą wartość dodaną. Jak już wcześniej wspomniano, interesariusze oczekują od audytu wewnętrznego dobrego rozumienia organizacji. Kiedy pytano w jaki sposób audyt wewnętrzny mógłby najlepiej poprawić swoją rolę w odniesieniu do ryzyk strategicznych, najbardziej rekomendowanym podejściem było uwzględnienie koncentracji na ryzykach strategicznych podczas realizacji zadań zapewniających (patrz **wykres 2**).

Aby stać się „bardziej strategicznym”, w pierwszej kolejności należy zapewnić, że działalność zapewniająca jest ściśle związana z ryzykami strategicznymi organizacji. Jak to dyrektor finansowy z włoskiej firmy stwierdził: „Dostarczanie zapewnienia w zakresie organizacji i jej procesów, aby wesprzeć strategię jest kluczowym podejściem wspierającym strategiczne cele organizacji.”

Nie oznacza to, że audyt wewnętrzny ignoruje ryzyka finansowe, operacyjne czy zgodności. W prawie wszystkich przypadkach ryzyka te są bezpośrednio związane ze strategią organizacji. Kluczem jest umiejętność połączenia tych „tradycyjnych” obszarów ryzyka ze strategią. W procesie tym, może nie być możliwe połączenie pewnych dotychczasowych działań zapewniających ze strategią lub celami organizacji. W takim przypadku audyt wewnętrzny powinien uważnie rozważyć wartość tych działań zapewniających. Wykonywanie pracy w dotychczasowy sposób, tylko dlatego, że zawsze była wykonywana, jest oczekiwane, jest wygodne lub wynika z harmonogramu, nie jest drogą do zapewnienia, że audyt wewnętrzny wspiera strategię i cele organizacji.

Badanie to poruszyło także kwestię czy audyt wewnętrzny powinien koncentrować się na ryzykach bieżących czy przyszłych. Jak można przypuszczać, były różne opinie. Niektórzy interesariusze byli mocno skoncentrowani na bieżących ryzykach ze względu na ich istotność.

**Wykres 2** Sposoby poprawy roli audytu wewnętrznego w odniesieniu do ryzyk strategicznych.



Komentarz: Pytanie 17: Proszę wskazać, które z poniższych są dla audytu wewnętrznego sposobem na wzmocnienie jego roli w szacowaniu /odpowiedzi na strategiczne ryzyka stojące przed twoją organizacją. Grupa badawcza: 553

„Audytorzy wewnętrzni muszą być w stanie stworzyć swój roczny plan łącząc strategię organizacji ze swoją pracą/umiejętnościami. Ważne jest, aby identyfikować słabości i łączyć je z główną strategią.”

— szef zgodności, Hiszpania

Dyrektor Finansowy ze Stanów Zjednoczonych wyraził to w następujący sposób: „Ponieważ technologia zmienia się tak bardzo, że potrzebujemy być skoncentrowani na sprawach, które dzieją się tu i teraz. Idealnie jeżeli [audyt wewnętrzny] może patrzeć w przyszłość, tyle że nie możemy się tam jeszcze dostać.” Jednak wielu innych uważa, że przyszłe ryzyka nie mogą być wykluczane, ponieważ wkrótce staną się one ryzykami bieżącymi. Prezes zarządu z Południowej Afryki tak to skomentował: „Ryzyka zawsze się zmieniają... Nasza działalność jest taka, że przyszłe ryzyka są znaczące i muszą być identyfikowane.”

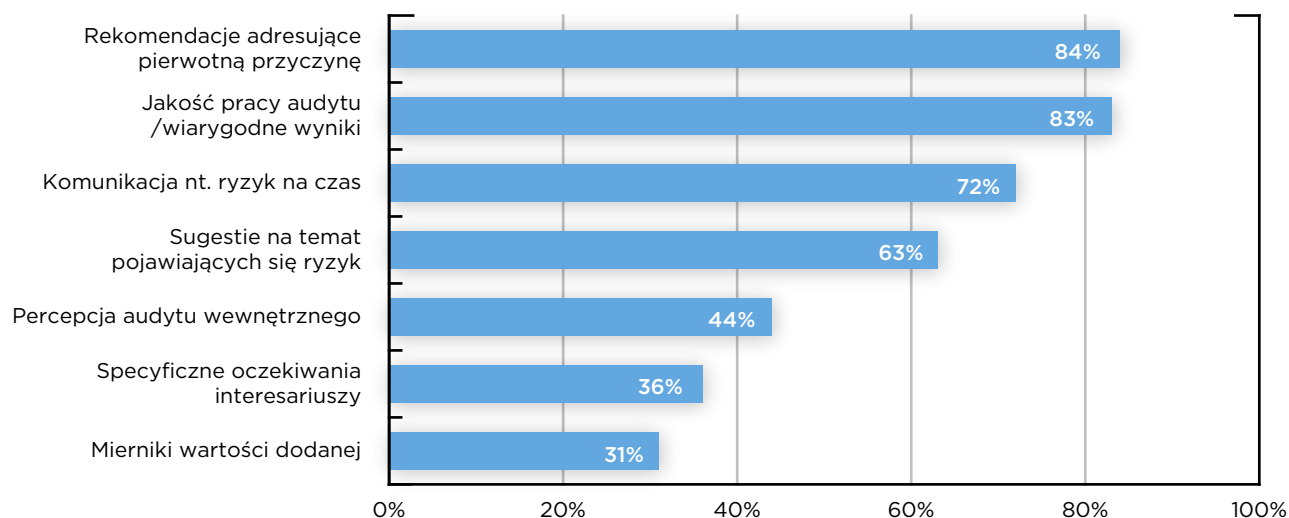
Rozróżnienie pomiędzy bieżącymi i przyszłymi ryzykami nie zawsze jest jednoznaczne i koncentracja na przyszłych zagrożeniach nie może się odbywać kosztem adresowania bieżących ryzyk. Jak to członek rady francuskiej firmy powiedział: „Kiedy rozmawiasz o przyszłości, jesteś w teraźniejszości. A więc tak naprawdę nie możemy rozłączać ryzyk przyszłych i bieżących, jako że pomiędzy nimi jest stały związek.”

Poza koncentracją na odpowiednich ryzykach jest jeszcze jeden element związany z dostarczaniem interesariuszom usług zapewniających. Audytorzy wewnętrzni powinni także wykonywać swoje zadania na najwyższym poziomie. Interesariusze byli pytani, na jakiej podstawie oceniają realizację zdań przez audyt wewnętrzny. Wysoko na liście atrybutów znalazła się jakość pracy audytu (patrz **wykrzes 3**). Błyszczące tematy i ładne wykresy są dobre, ale fundamentalna praca stanowiąca podstawę zapewnienia musi być rzetelnie wykonana.

Audytorzy wewnętrzni korzystają z Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego Instytutu Auditorów Wewnętrznych IIA (IPPF), które zawierają Standardy i inne wytyczne. Interesariusze zostali zapytani, czy mają wiedzę na temat Standardów, a jeżeli tak, czy uważają, że wnoszą one wartość do pracy audytu wewnętrznego. W przybliżeniu połowa (53%) wie o Standardach i prawie wszyscy (94%) z nich wierzą, że istnieje wartość wynikająca ze zgodności z nimi. Jak to członek rady ze Stanów Zjednoczonych stwierdził: „Zgodność ze Standardami jest oczekiwana i musi mieć miejsce.”

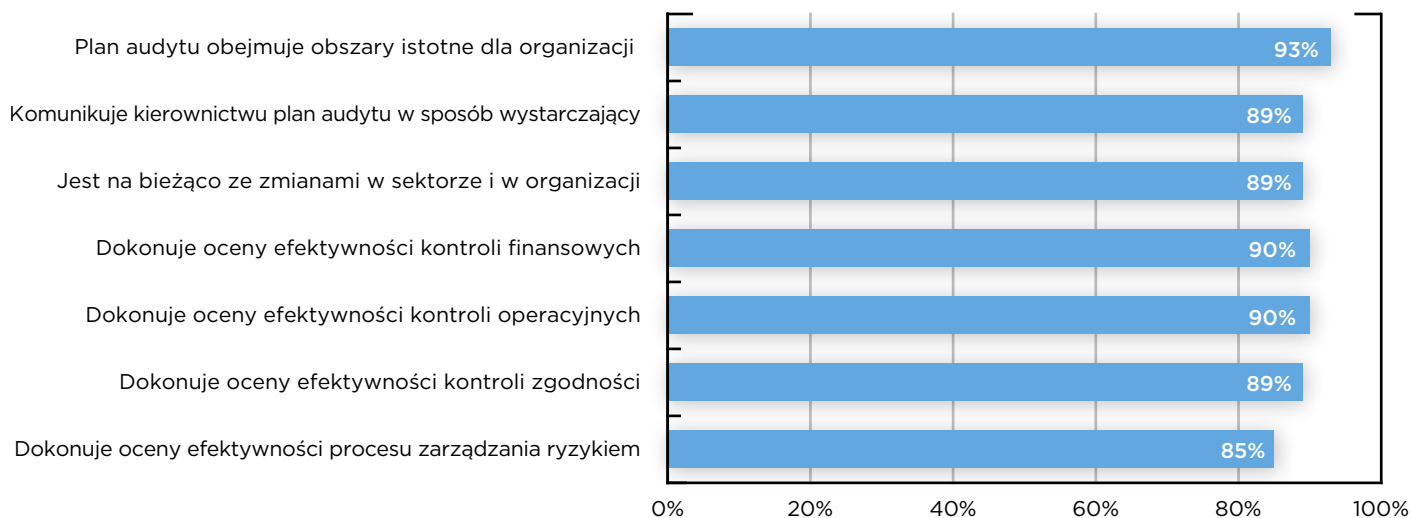
Badanie praktyków wykazało, że tylko 54% respondentów potwierdza zgodność ze wszystkimi zasadami określonymi przez Standardy. Według prawie połowy audytorów wewnętrznych, którzy nie są w pełni zgodni, mogą oni tym samym nie być spójni z oczekiwaniami swoich interesariuszy.

### Wykres 3 Czynniki brane pod uwagę przez interesariuszy przy ocenie jakości pracy audytu wewnętrznego



Komentarz: Pytanie 24: Które czynniki, jako interesariusz bierzesz pod uwagę dokonując oceny i pomiaru wyników pracy audytu wewnętrznego? Grupa badawcza: 939

#### Wykres 4 Atrybuty Audytu Wewnętrznego oceniane przez Interesariuszy



*Komentarz:* Pytanie 18: Proszę wskazać odpowiedź do każdego z następujących stwierdzeń, wykorzystując następującą skalę ocen: Zdecydowanie się zgadzam, Zgadzam się, Nie zgadzam się, Zdecydowanie się nie zgadzam, Nie wiem. Wynik procentowy pokazano jedynie dla tych, które zostały wskazane, jako Zdecydowanie się zgadzam i Zgadzam się. Grupa badawcza: 960.

Dobłą informacją z badania jest to, że interesariusze dają audytowi wewnętrznemu wysokie noty za wykonanie zasadniczych kwestii w ramach zadań zapewniających, takich jak adresowanie istotnych ryzyk, bycie na bieżąco z branżą, ocena tradycyjnych obszarów audytowych, takich jak finanse, operacje i zgodność (patrz wykres 4). Ta opinia interesariuszy stanowi dobrą podstawę dla audytu wewnętrznego do wykorzystania swojej reputacji w zakresie jakości w innych obszarach, w których audyt może wnieść wartość dodaną.

#### PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

- Planując zadania zapewniające zdecydowanie weź pod uwagę zarówno bieżące jak i przyszłe ryzyka. Siła nacisku powinna zależeć od specyfiki organizacji oraz jej otoczenia.
- Utrzymuj jakość realizowanych zadań zapewniających, aby zapewnić audytowi wewnętrznemu uprawnienie do dostarczania wartości w innych obszarach.

#### 4. Poleganie na zapewnieniu

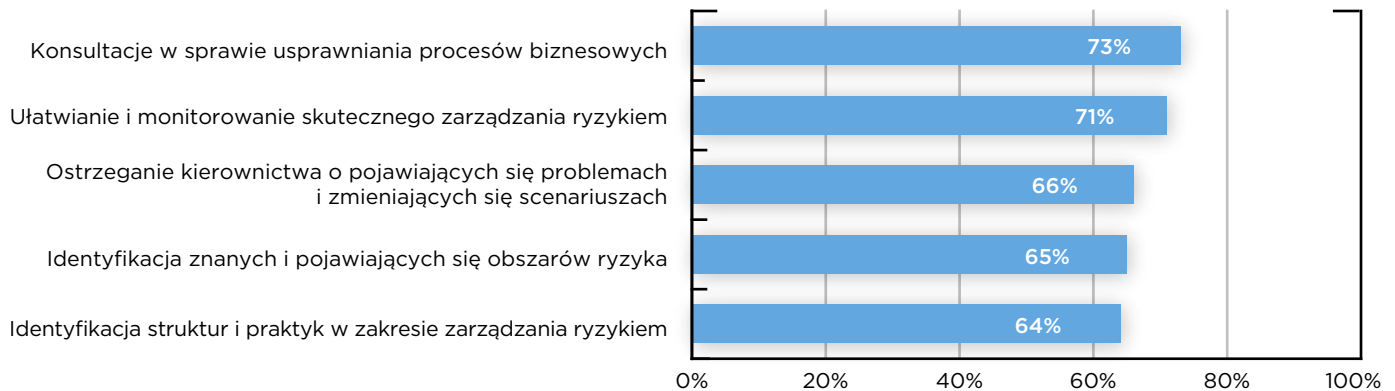
Interesariusze chcą, aby audyt wewnętrzny dostarczał usługi doradcze tam gdzie to nie koliduje z ich zadaniami zapewniającymi. Interesariusze zostali zapytani, gdzie audytorzy wewnętrzni powinni koncentrować swoje działania poza zapewnieniem. Odpowiedzi poparte przez ponad 50% interesariuszy zostały pokazane na **wykresie 5**. Cztery z tych pięciu obszarów koncentrują się na ryzyku i okolicznościach, które wpływają na zmiany w ryzyku.

Jednocześnie interesariusze zostali zapytani w jakich obszarach audyt wewnętrzny dodaje największej wartości. Jedyną odpowiedzią dla której ponad połowa przypisała wysoką wartość było „wsparcie w zarządzaniu ryzykiem”. Komunikat ze strony interesariuszy jest jasny – patrząc poza działaniami zapewniającymi uważają, że audyt wewnętrzny może być najbardziej wartościowy dla organizacji będąc zaangażowanym w identyfikację ryzyk i zarządzanie nimi.

„Audyt wewnętrzny ma wyjątkową pozycję, aby zaangażować się i edukować w zakresie ryzyka oraz kontroli – i poprawić kulturę organizacji”.

— Członek Rady, Australia

## Wykres 5 Obszary dla audytu wewnętrznego do zaadresowania poza zadaniami zapewniającymi



Komentarz: Pytanie 10 do Pytania 13: Które ze wskazanych obszarów powinny, poza zadaniami zapewniającymi znaleźć się w zakresie działania audytu wewnętrznego? Grupa badawcza: 836

Wywiady z interesariuszami dostarczają te same wskazówki. Kiedy zapytano jak audyt wewnętrzny może pomóc usprawnić kulturę organizacyjną, członek rady nadzorczej z Niemiec stwierdził: „Promować kulturę dyskusji/świadomość ryzyk.” Podobnie członek rady z Francji powiedział: „Audyt wewnętrzny z pewnością może przyczynić się do poprawy kultury organizacyjnej pomagając zwiększać świadomości ... to pomaga menedżerom uświadomić zagrożenia.”

### PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WENĘTRZNYCH

- Zastanów się, jak najlepiej skoncentrować działania doradcze na identyfikacji i zarządzaniu ryzykiem.
- Czerp korzyści z wyjątkowej roli audytu wewnętrznego aby wnieść poprawę rozumienia ryzyk i zarządzania ryzykami w całej organizacji.

## 5. Koordynacja z II linią obrony

Struktura trzech linii obrony jest przydatna do zrozumienia ról i odpowiedzialności różnych stron, które uczestniczą w zarządzaniu ryzykami (patrz Prezentacja stanowiska IIA): Wiele większych organizacji ma ustanowione funkcje, które funkcjonują jako druga linia

obrony (np. zgodność i zarządzanie ryzykiem). Dla interesariuszy relacje pomiędzy drugą linią obrony a audytem wewnętrznym mogą nie zawsze być jasne. Jednakże jedno co jest pewne to to, że interesariusze oczekują ścisłej współpracy audytu wewnętrznego z drugą linią obrony. Dyrektor Finansowy firmy z Brazylii ujął to w ten sposób: „Ogólnie ujmując, [audyt wewnętrzny i funkcje drugiej linii obrony] powinny być jednoznacznie i wyraźnie powiązane. Byłoby katastrofą, gdyby te elementy obrały różne ścieżki z różnymi wizjami.”

Większość interesariuszy oczekuje od audytu wewnętrznego szerokiej komunikacji z tymi funkcjami i koordynacji działań tam gdzie to możliwe. „Zmęczenie audytem” dotyka wiele organizacji, w których różne funkcje dokonują przeglądu i oceny tych samych działań w organizacji. Dodatkowo zarządzający muszą następnie rozszyfrować raporty od różnych funkcji, które pozornie dotyczą tego samego materiału. Niektóre organizacje wdrożyły zintegrowane podejście. Dyrektor Finansowy z Południowej Afryki powiedział: „[Organizacja] wdrożyła model trzech linii obrony i audyt wewnętrzny współpracuje z innymi dostawcami usług zapewniających. Mamy zintegrowane podejście w ramach którego siadamy i planujemy, aby następnie móc polegać na pracy innych.”

Współpraca nie jest jednak pozbawiona ostrożności. Wielu interesariuszy docenia, że audyt wewnętrzny



różni się od funkcji drugiej linii obrony. W niektórych przypadkach funkcja ta jest silna i dobrze zarządzana, pozwalając kompleksowo polegać na zintegrowanym modelu. W innych przypadkach poleganie na niej nie jest właściwe.

Ogólny wniosek płynący z wywiadów dla audytu wewnętrznego jest taki, aby koordynować tak dużo jak to możliwe i polegać tak bardzo jak to możliwe, ale wyłącznie w oparciu o dowody, którą funkcje drugiej linii obrony zebrały w toku prowadzonych prac.

To spojrzenie zostało podsumowane dobrze przez interesariusza z Japonii, który powiedział: „Powinniśmy wykorzystać istniejące funkcje zgodności i zarządzania ryzykiem jak tylko możemy. Musimy ocenić wiarygodność ich raportów. Użyteczność jest zależna od obiektywizmu...”

„Ryzyko i zgodność są całkiem nowe w naszej organizacji. Audyt wewnętrzny nie powinien póki co polegać na nich – choć chcielibyśmy aby tak było, ale potrzebujemy większego poziomu zaufania do tej grupy zanim będziemy mogli na nich polegać.”

– Dyrektor Finansowy, Stany Zjednoczone

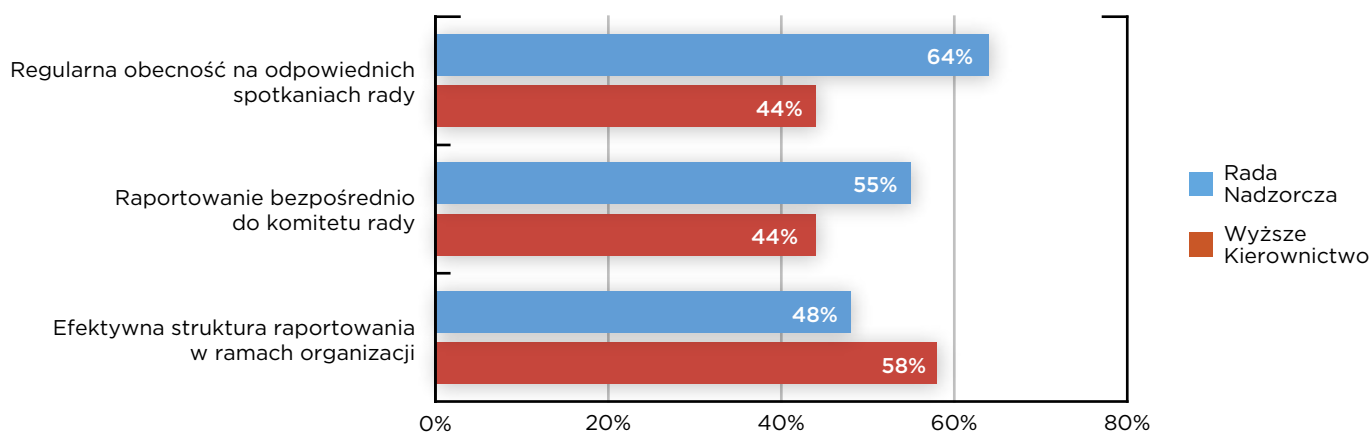
## PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WENĘTRZNYCH

- ☑ Zrozum dobrze pracę wykonywaną przez funkcje drugiej linii obrony.
- ☑ Koordynuj z tymi funkcjami, tak bardzo jak to możliwe, wypracowuj wspólne poglądy na temat ryzyka i zgodności tam gdzie to możliwe.
- ☑ Polegaj na działaniach zapewniających wykonanych przez te funkcje tylko wówczas, gdy obiektywizm i zasady ich pracy zostały przetestowane i zweryfikowane.

## 6. Składniki sukcesu

Audyt wewnętrzny, aby być skuteczny potrzebuje być funkcją niezależną i obiektywną, która potrafi „myśleć logicznie – komunikować bezpośrednio”, jak to powiedział członek rady ze Stanów Zjednoczonych. Dwa kluczowe elementy przyczyniają się tego, że audyt wewnętrzny jest w stanie dostarczyć obiektywne i niezależne informacje w sposób zrozumiały i w taki, który zapewni ich dotarcie do odbiorców.

**Wykres 6** Najlepsze strategie, aby zaadresować różne oczekiwania.



*Komentarz:* Pytanie 9: Co uważasz za trzy najbardziej skuteczne strategie do wdrożenia dla szefa audytu wewnętrznego w celu priorytetyzacji i zaadresowania różnych oczekiwań w organizacji?

## Struktura

*W organizacji, w której funkcjonują trzy linie obrony, istotne jest, aby raportowanie funkcjonalne audytu wewnętrznego odbywało się bezpośrednio do rady (patrz wykres 6). Zostało to dobrze nakreślone w „Standardach” i następnie omówione w ramach różnych dyskusji dotyczących modelu trzech linii obrony.*

Interesariusze zostali zapytani o najlepszą dla audytu wewnętrznego strategię mającą na celu rozwiązanie kwestii różnych oczekiwań. Członkowie rady mocno podkreślili znaczenie bezpośredniego raportowania do rady oraz uczestnictwo w odpowiednich spotkaniach rady.

Członkowie wyższego kierownictwa także poparli te opinie, jednak byli mniej entuzjastyczni i większość z nich mocno podkreślała znaczenie odpowiedniej struktury raportowania w ramach organizacji.<sup>1</sup>

Jednakże kluczowym elementem dla skuteczności struktury, zarówno dla członków rady nadzorczej jak i członków najwyższego kierownictwa jest uznanie, że raportowanie funkcjonalne do rady nie jest tylko biernym działaniem. Rada potrzebuje być głównym organem do współpracy z audytem wewnętrznym w zakresie opracowywania planu audytu. Musi usłyszeć od audytu wewnętrznego obiektywne, a nie filtrowane przez menedżerów informacje. Rada potrzebuje być głównym organem odpowiedzialnym za decyzje w zakresie poziomu zasobów i składu audytu wewnętrznego. Chce także powoływać, promować, wynagradzać i odwoływać szefa audytu wewnętrznego.

Audytorzy wewnętrzeni nie mogą oczekiwać od każdego interesariusza rozumienia niezależności w sposób określony w „Standardach”. Jak to jeden z członków rady z Holandii stwierdził: „Szef audytu wewnętrznego raportuje do prezesa zarządu, z nim też przygotowuje plan audytu”. Podobnie członek rady z Francji powiedział: „Ostatecznie, to prezes zarządu ustala priorytety i bierze całkowitą odpowiedzialność”. Dla tych członków rady, prezes zarządu jest kierującym pracą audytu wewnętrznego, a rada patrzy i zatwierdza. W tych dwóch przypadkach forma struktury raportowania audytu wewnętrznego jest prawdopodobnie mniej wpływowa, niż przekonania i działania członków rady.

<sup>1</sup> Badanie wykazało, że 69% respondentów ma funkcjonalną zależność raportowania do rady.

## Budowanie relacji

Sama struktura nie jest wystarczająca. Jest jeszcze jeden równie istotny element, na którym audyt wewnętrzny polega, aby być efektywnym. „Myśląc w sposób strategiczny, szef departamentu audytu wewnętrznego powinien być w stałym kontakcie z biznesem, szybko zrozumieć strategiczne zmiany, tworzyć bieżące profesjonalne relacje biznesowe ze wszystkimi kluczowymi członkami firmy (a nie tylko z prezesem zarządu).” Ten cytat pochodzący z wywiadu z interesariuszem z Włoch dobrze odzwierciedla spojrzenie wielu interesariuszy.

Relacje mają istotne znaczenie dla zrozumienia biznesu i nadążania za zmianami. Jednakże relacje są cenne także z powodu czegoś więcej. Kiedy interesariusze zostali zapytani o najlepszą metodę rozwiązania sytuacji, w której ściera się ze sobą różne oczekiwania, wyborem numer jeden wskazanym przez 67% wszystkich interesariuszy było budowanie silnych relacji z operacyjnymi i funkcjonalnymi liderami. Dyrektor Finansowy ze Stanów Zjednoczonych powiedział: „Myślę, że posiadanie silnych relacji jest bardzo ważne ... Ludzie zawsze będą mieli różne punkty widzenia, a kompromis jest łatwiejszy, kiedy istnieją relacje.”

Jednym z aspektów budowania i utrzymywania silnych relacji jest komunikacja. Niewiele mniej niż 75% interesariuszy oceniło jakość i częstotliwość komunikacji audytu wewnętrznego, jako bardzo dobrą lub doskonałą. Podczas, gdy to jest ogólnie pozytywne, niewiele mniej niż 100% wskazuje, że powinny zostać rozważone możliwości poprawy. Dodatkowo grupa interesariuszy podkreśliła, że komunikacja powinna być osobista, nie tylko za pośrednictwem dokumentów i pisemnych wiadomości.

„Negocjacje poprzez spotkania twarzą w twarz są najbardziej skuteczną strategią dla szefa audytu wewnętrznego... Komunikacja pisemna nie ma takiego samego wpływu.”

— Dyrektor Operacyjny, Australia

„Regularne spotkania i interakcje są istotne.”

— Członek Rady, Zjednoczone Emiraty Arabskie

Rada, aby inwestować w budowanie silnych relacji, pochodzi od interesariuszy, z zastrzeżeniem. Prezes zarządu z Brazylii powiedział: „Audyt wewnętrzny powinien obserwować i monitorować swój poziom relacji, aby nie być ani zbyt blisko ani zbyt daleko.” Ani słabe relacje, ani relacje, które zagrażają niezależności nie są dobre. Potrzebne jest zachowanie równowagi.

## PLAN DZIAŁANIA DLA AUDYTORÓW WENĘTRZNYCH



- ☑ Dokonaj przeglądu struktury raportowania audytu wewnętrznego i rozpocznij rozmowy z interesariuszami jeżeli nie jest ona optymalna.
- ☑ Oceń czy postępowanie interesariuszy jest zgodne ze strukturą raportowania i właściwe dla zachowania niezależności.
- ☑ Rozważ jakość, częstotliwość i metody komunikacji z interesariuszami.

## Podsumowanie

Audyt wewnętrzny istnieje, aby służyć swojej organizacji i interesariuszom. Zrozumienie potrzeb i poglądów interesariuszy pomoże audytorom wewnętrznym lepiej wypełniać ich rolę. Raport ten podsumowuje poglądy interesariuszy audytu wewnętrznego jako grupy. Nie wszystkie organizacje są takie same i nie wszyscy interesariusze są tacy sami. Każdy dział audytu wewnętrznego powinien uwzględnić swoją indywidualną sytuację i swoją specyficzną grupę interesariuszy, a także ocenić jakich zmian potrzebuje, aby być bardziej wartościowym dla swojej organizacji.

„Miej świadomość, że są sprzeczne interesy pomiędzy radą a kierownictwem.”

— Członek Rady, Stany Zjednoczone

## O autorach

**Angela Witzany**, CIA, QIAL, CRMA, jest Szefem Audytu Wewnętrznego w Sparkassen Versicherung AG Vienna Insurance Group, dużej firmie ubezpieczeniowej w Austrii. Witzany jest Członkiem Rady IIA Global i jest nowym 2016–2017 Przewodniczącym Rady. Pełniła rolę Przewodniczącego Rady IIA w Austrii i prowadzi w zakresie spraw audytu stałą grupę roboczą złożoną z prywatnych firm ubezpieczeniowych. Była członkiem Rady Europejskiej Konfederacji Instytutów Audytorów Wewnętrznych oraz Z-cą Przewodniczącego do 2015 r. Witzany działała jako Z-ca Przewodniczącego Komitetu Audytu Wewnętrznego i Kontroli Austriackiego Stowarzyszenia Ubezpieczeniowego. Ma tytuł magistra z handlu na wiedeńskim Uniwersytecie Ekonomii i Biznesu, jest częstym mówcą, trenerem i autorem w zakresie tematów dotyczących audytu wewnętrznego.

**Larry Harrington**, CIA, QIAL, CRMA, CPA jest Wice Prezesem ds. Audytu Wewnętrznego w Raytheon Company, firmie technologicznej specjalizującej się w zakresie obronności, bezpieczeństwa i rynków cywilnych na całym świecie. Większość swojej kariery spędził w finansach i w audycie wewnętrznym. Pracował także jako Wice Prezes ds. Zasobów Ludzkich oraz Wice Prezes ds. Ubezpieczeń Zdrowotnych w Aetna SA. Jest członkiem IIA, byłym Przewodniczącym jej Północno Amerykańskiej Rady i w latach 2015–2016 globalnym Przewodniczącym Rady. Harrington ukończył Zaawansowany Program Zarządzania Harvard Business School oraz jest częstym prelegentem na seminariach dotyczących audytu, zarządzania zmianą, negocjacji, rozwoju ludzi i motywacji.

### Redakcja:

Sebastian Burgemejster, CISA, CRISC, CGAP, CCSA, CRMA, CSXF

Łukasz Borowski

### Tłumaczenie:

Katarzyna Jenerał-Różyńska, CIA, CRMA

### Skład DTP:

Marcin Boguś

## O CBOK

Globalny i powszechny zasób wiedzy o audycie wewnętrznym (The Global Internal Audit Common Body of Knowledge) jest największym na świecie toczącym się badaniem profesji audytu wewnętrznego. Obecne badanie składa się z dwóch głównych komponentów: praktyka i interesariusze. Badanie praktyk bada różnorodne praktyki audytu wewnętrznego. Badanie interesariuszy poszukuje opinii dotyczących wyników audytu wewnętrznego. Ankiety, wywiady i analizy danych na potrzeby projektu dotyczącego interesariuszy były przeprowadzone przez Protiviti we współpracy z instytutami IIA z całego świata. Ankiety wypełnione częściowo były uwzględnione w analizach jeżeli tylko pytania demograficzne były kompletne. Pytania są oznaczane jako Q1, Q2, itd.

Raporty CBOK'u są bezpłatne dzięki hojnemu wkładowi i wsparciu ze strony osób fizycznych, organizacji, oddziałów IIA i instytutów IIA na całym świecie. Wszystkie raporty są dostępne do pobrania na stronie CBOK Wymiana Zasobów ([www.theiia.org/goto/CBOK](http://www.theiia.org/goto/CBOK)). Raporty dotyczące interesariuszy są również dostępne na stronie internetowej Protiviti ([www.protiviti.com](http://www.protiviti.com)).

## O Fundacji Rozwoju IIA

CBOK jest administrowany przez Fundację Rozwoju IIA (The IIA Research Foundation – IIA RF), która dostarczała przełomowe badania dla audytu wewnętrznego w ostatnich czterech dekadach. Poprzez inicjatywy, które badają aktualne problemy, pojawiające się trendy i przyszłe potrzeby IIA RF stał się siłą napędową rozwoju i doskonalenia zawodu.

Z IIA RF można kontaktować się pod adresem: 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701–4201 USA.

## O Protiviti SA

Protiviti ([www.protiviti.com](http://www.protiviti.com)) jest międzynarodową firmą doradcą, która pomaga firmom rozwiązywać problemy z zakresu finansów, technologii, operacji, ładu korporacyjnego, ryzyka oraz audytu wewnętrznego. Świadczyła usługi dla więcej niż 60% firm z Fortune 1000® i 35% firm z Fortune Global 500®. Protiviti i firmy będące częścią grupy obsługują klientów poprzez sieć ponad 70 lokalizacji w przeszło 20 krajach. Firma współpracuje także z mniejszymi, rozwijającymi się firmami, włączając te, które chcą wejść na giełdę, jak również z agencjami rządowymi.

Pozycjonowana na 57 miejscu listy z 2016 Fortune 100 Best Companies to Work For®, Protiviti jest spółką zależną Robert Half (NYSE: RHI). Założona w 1948 r. Robert Half jest notowany w indeksie S&P 500.

*Protiviti nie ma licencji ani nie jest zarejestrowana, jako publiczne biuro rachunkowe oraz nie opiniuje sprawozdań finansowych, ani nie oferuje usług atestacyjnych.*

## O Instytucie IIA Polska

IIA jest reprezentowany w Polsce przez Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska. Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska jest stowarzyszeniem osób fizycznych, zarejestrowanym w Krajowym Rejestrze Sądowym 9 maja 2002 r. oraz uznanym przez światową organizację IIA w dniu 27 czerwca 2003 roku. Do Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska należy aktualnie ponad 1500 osób z całego kraju. Instytut nie prowadzi działalności gospodarczej i opiera się na aktywności społecznej członków i wolontariuszy realizujących cele Instytutu. Więcej na stronie: [www.iiia.org.pl](http://www.iiia.org.pl)

## Zakres odpowiedzialności

IIARF publikuje ten dokument wyłącznie dla celów informacyjnych i edukacyjnych. IIARF nie udziela porad prawnych lub księgowych i nie daje żadnych gwarancji co do jakichkolwiek wyników prawnych lub księgowych poprzez ich publikację w tym dokumencie. W przypadku powstania problemu prawnego lub księgowego, należy skontaktować się i skorzystać z profesjonalnej pomocy.

Chronione prawem autorskim © 2016 przez Fundację Rozwoju IIA (IIARF). Wszelkie prawa zastrzeżone. W zakresie pozwolenia na kopiowanie lub cytowanie, proszę kontaktować się pod adresem: [research@theiia.org](mailto:research@theiia.org). ID#2016–0918

### Dane dotyczące badania interesariuszy

Uczestnicy ankiet	1124
Uczestnicy wywiadów	112
Kraje	23
Języki	13

### Stanowiska zajmowane przez interesariuszy

Członek Rady	34%
Prezes zarządu	15%
Dyrektor Finansowy	18%
Inni z Wyższego Kierownictwa	33%