

AUDYT WEWNĘTRZNY JAKO NARZĘDZIE BADANIA PROCESÓW GOSPODARCZYCH PRZEDSIĘBIORSTW

W artykule przedstawiono rolę audytu wewnętrznego w procesach biznesowych jako narzędzia w celu dokonania przeglądu zgodności z przepisami wewnętrznymi i zewnętrznymi. W obecnej sytuacji, audyt wewnętrzny musi wnieść prawdziwą wartość dodaną dla organizacji, takich jak identyfikowanie potencjalnych obszarów redukcji niepożądanych lub nieprzewidzianych kosztów wynikających z nieefektywnego zarządzania ryzykiem oraz zmniejszenie strat spowodowanych przez niskiej jakości zarządzania projektami, niewłaściwych procesów i niedokładnych informacji zarządzania w procesie podejmowania decyzji. Audyt wewnętrzny musi być znacznie bliżej do zarządzania i musi stać się bardziej zaangażowane w proces podejmowania decyzji operacyjnych. Audyt wewnętrzny, we współpracy z zarządem spółki, powinny stale monitorować i mierzyć ekspozycję na ryzyko, przyczyniając się do zapewnienia, że są one odpowiednio zarządzane.



dr. Adam Mytlewski
*Katedra Ekonomiki i
Funkcjonowania
Przedsiębiorstw
Transportowych
Uniwersytet Gdański
(m. Gdańsk, Polska)*

INTERNAL AUDIT AS A PROCESS RESEARCH TOOL

The article shows the role of internal audit in business processes as a tool to review compliance with internal and external regulations. In the current environment, internal audit has to bring true added value for an organization, such as identifying potential areas for reducing undesired or unanticipated costs arising from ineffective risk management and reducing losses caused by low-quality project management, improper processes and inaccurate management information for decision making. Internal audit has to be much closer to management and has to become more involved in operating decision making. Internal audit, in co-operation with the management of the company, should continuously monitor and measure the exposure to risks, helping to ensure that they are appropriately managed.

1. Podejście procesowe a audyt wewnętrzny

Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem związane jest z koniecznością sterowania różnorodnymi komponentami organizacji, a zwłaszcza jej strukturami oraz realizowanymi przez te struktury procesami. Obydwa te komponenty (struktury i procesy) stanowią wzajemnie przenikające się i powiązane przedmioty zainteresowania współczesnych koncepcji zarządzania.

Niezwykle ważne z punktu widzenia wymogów współczesnej praktyki gospodarczej staje się zachowanie równowagi w zakresie wykorzystania tych komponentów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Sterowanie przedsiębiorstwem poprzez budowę struktur napotyka we współczesnych warunkach gospodarczych wiele ograniczeń. W szczególności podstawowym ograniczeniem staje się kryterium efektywności ekonomicznej, które zmusza do poszukiwania przez przedsiębiorstwa alternatywy dla instytucjonalizacji zarządzania. Stąd bierze się współczesne zainteresowanie koncepcjami zorientowanymi na procesy. Sterowalność procesami staje się jednym z podstawowych wyzwań współczesnego przedsiębiorstwa.

Słownik języka polskiego definiuje proces jako „przebieg regularnie po sobie następujących zjawisk, pozostających między sobą w związku przyczynowym” [Mały słownik... 2002, s. 706]. Proces w organizacji jest ciągiem czynności zaprojektowanych tak, aby w ich wyniku powstawały produkt lub usługa [Rummler, Brache 2002, s. 75]. Efektami niektórych procesów są produkt lub usługa oferowana na rynku zewnętrznemu klientowi. Są to tzw. procesy podstawowe. Produkty innych procesów są często niewidoczne dla zewnętrznych klientów, ale zwykle mają duży wpływ na efektywność organizacji. Są to tzw. procesy wspierające [Rummler, Brache 2002, s. 75]. Patrzenie na organizację przez pryzmat procesów pozwala identyfikować oraz integrować działania i procesy tworzące wartość dla klienta oraz pozwala w systemie informacyjnym opisywać poszczególne procesy za pomocą ich zdefiniowanych atrybutów [Jarczyński 2001, s. 60].

Procesy zarówno podstawowe, jak i wspierające powinny być sterowalne z punktu widzenia menedżerów kierujących działalnością przedsiębiorstwa. W tym celu coraz częściej w stosunku do tych procesów stosuje się coraz głębszą ich strukturalizację i formalizację oraz tworzy się rozwinięte systemy kontroli. Strukturalizacja i formalizacja procesów gospodarczych doprowadzają do powstania licznych regulacji wyrażonych w postaci procedur, instrukcji, zarządzeń, zaleceń i innych standardów. Dochowanie tych normatywów staje się jednym z podstawowych celów operacyjnych przedsiębiorstw.

Do współczesnych systemów kontrolnych procesów przedsiębiorstwa można zaliczyć:

- controlling – narzędzie skierowane na merytoryczny monitoring procesów w zakresie wykonania celów; systemy controllingowe w szczególności dostarczają informacji o odchyleniach od przyjętych wzorców finansowych dla poszczególnych struktur, procesów czy też działań;

- systemy kontroli wewnętrznej – to systemy skierowane przede wszystkim na badanie zasadności podejmowanych działań oraz ich zgodności z przyjętymi celami;

- systemy kontroli dochodzeniowej – to spotykane w wielkich przedsiębiorstwach struktury skierowane na prowadzenie dochodzeń w sprawach naruszeń regulaminów, wykroczeń i przestępstw;

- systemy audytu zewnętrznego – to działalność różnego rodzaju uprawnionych (prawie lub w drodze zlecenia) podmiotów do badania procesów bądź rezultatów działania przedsiębiorstw; dostarczają informacji na temat zgodności z zewnętrznymi regulacjami, np. normami HACAP, normami rachunkowości albo innymi standardami;

- systemy audytu wewnętrznego – to aktywność przedsiębiorstwa polegająca na monitoringu, zapewnieniu oraz doradztwie w zakresie dochowania standardów obowiązujących w organizacji. Głównym zadaniem audytu wewnętrznego jest detekcja ryzyka operacyjnego wynikającego z odchylenia od przyjętych procedur, norm czy też instrukcji.

W ramach tak bogatego spektrum narzędzi kontroli procesów szczególnego znaczenia nabierają podejścia koncentrujące swoją uwagę na kontroli ex ante polegającej na uzyskiwaniu w kontroli tzw. sprzężenia wyprzedzającego (feedforward). Sprzężenie to jest podstawą profilaktyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Każde prawdopodobieństwo powstania odchylenia od przyjętych wzorców działania stanowi źródło ryzyka operacyjnego przedsiębiorstwa. Detekcja i profilaktyka w zakresie tego zjawiska stanowią współczesne wyzwanie dla budujących współczesne systemy kontrolne.

2. Istota i zakres audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny jest instytucjonalną formą odpowiedzi przedsiębiorstw na narastające problemy z nadzorowaniem realizacji procesów oraz kontroli przestrzegania powszechnie stosowanych standardów i procedur [Mytlewski 2007, s. 83-89]. W celu ujednoczenia zarówno istoty audytu wewnętrznego, jak i form działania powoływanych komórek audytu wewnętrznego zostały utworzone ramy formalne prowadzenia audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwach i instytucjach (tzw. standardy audytu wewnętrznego).

Zakres audytu wewnętrznego może obejmować wiele aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz różnorodnych procesów realizowanych przez podmioty gospodarcze. Dokonując systematyki podejść w klasyfikowaniu obszarów audytu wewnętrznego, można zauważyć dwa zasadnicze typy obiektów:

- procesy przedsiębiorstwa, takie jak obsługa klienta, procesy produkcyjne, rekrutacja, zamawianie itd.,

- obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa, takie jak marketing, sprzedaż, logistyka itd.

Podstawową przyczyną rozwoju audytu wewnętrznego w ramach pierwszej grupy obiektów jest dążenie dużych przedsiębiorstw do ścisłego ustrukturalizowania i formalizacji realizowanych procesów. Zapewnić to ma tym przedsiębiorstwom jednolitość działania i relacji z podmiotami zewnętrznymi oraz relacji wewnętrznych. Wielość procedur i instrukcji połączona z niewielkim nasileniem indoktrynacji pracowników prowadzi w istocie do zaniechania procedur na rzecz działania intuicyjnego. Zadaniem audytu w tych obszarach są ujęcie pól i wartości odchylenia oraz doradztwo w zakresie rozwiązań.

Audyt obszarów funkcjonalnych ma zazwyczaj charakter wstępnej analizy efektywności funkcjonowania danego obszaru działalności przedsiębiorstwa i daje zarządzającym informacje na temat sprawności działania danej struktury. Audyt obszarów funkcjonalnych nie daje jednak

szczegółowych informacji o źródłach ryzyka, gdyż nie wnika w realizowane procesy. Na obecnym etapie rozwoju audytu wewnętrznego głównymi obszarami przedsiębiorstwa objętymi badaniem audytowym są: bezpieczeństwo systemów informatycznych, kontrola wewnętrzna oraz finanse.

3. Metodologia audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny jako system detekcji ryzyka operacyjnego sam również realizuje procesy. W ramach audytu wewnętrznego przyjmuje się ujednoczone schematy działania, które w zależności od skomplikowania przedmiotu audytu mogą być modyfikowane i rozbudowywane. Podstawowy pakiet działań związanych z prowadzonym badaniem audytowym obejmuje:

- przygotowanie ogólnego planu audytu,
- przygotowanie szczegółowego programu zadania audytowego,
- przygotowanie metodyki badania, np. kwestionariuszy kontroli wewnętrznej,
- wnioskowanie zawarte w sprawozdaniu z audytu,
- sporządzenie zaleceń pokontrolnych.

Opracowując plan audytu, należy określić zakres i cele audytu oraz dobrać metody, które pozwolą na zebranie wystarczających, rzetelnych i istotnych materiałów dowodowych. W programie zadania audytowego określa się jednostkę audytowaną, przedmiot audytu, oznacza zadanie audytowe, ustala osoby przeprowadzające audyt (audytorów), termin trwania audytu, cel i zakres audytu oraz harmonogram prac.

Po stworzeniu programu zadania audytowego następuje faza zbierania informacji zgodnie z metodyką zaplanowaną w programie zadania audytowego. Głównymi elementami tego procesu są [Czerwiński 2004, s. 32-38]:

- zrozumienie ogólnych regulacji w zakresie badanego obszaru,
- udokumentowanie funkcji i odpowiedzialności istotnych osób bądź grup,
- udokumentowanie badanych systemów bądź procesów (korzystanie z map procesów, wykresów danych, schematów czy notatek opisowych),
- zrozumienie systemu oceny wyników stosowanego przez kierownictwo.

W zależności od celu, rodzaju i złożoności zadania audytowego stosuje się różne formy zbierania danych i umieszczania ich w przyjętych przez audytora dokumentach roboczych.

Kolejny etap pracy audytora to przeprowadzenie wnioskowania. Oparte jest ono na wynikach badań, a także na zidentyfikowaniu tzw. słabych punktów w danym obszarze. Ocena skali i wagi tychże słabych punktów powinna doprowadzić do stworzenia systemu zapobiegającego wystąpieniu ryzyka lub obniżeniu istniejącego już wcześniej uświadomionego ryzyka w danym obszarze. Tu rodzi się właśnie ta „wartość dodana” dla przedsiębiorstwa, czyli uświadomione ryzyko i świadome zarządzanie ryzykiem na podstawie wniosków sporządzonych przez audytora.

Formalna ocena procesu dokonywana jest w sprawozdaniu z audytu. Formuła tego opracowania zależy od przyjętego przez audytorów schematu, ważne jest jednak, aby było ono czytelne i oparte na wiarygodnych, mających potwierdzenie w dokumentach roboczych informacjach. Sprawozdanie jako dokument końcowy pracy audytora prezentowany jest zarządowi przedsiębiorstwa.

Rekomendacje i rady audytorów pozwalają na ograniczenie, a w niektórych przypadkach nawet na wyeliminowanie ryzyka. W konsekwencji poprawia się funkcjonowanie systemu kontroli i łatwiej osiąga się cele organizacji [Miceli 2004]. Należy zauważyć, że standardy IIA, podobnie jak inne standardy międzynarodowe, służą przede wszystkim jako wytyczne dobrych praktyk audytorskich i obowiązują tylko członków IIA oraz firmy, które je wprowadziły [Saunders 2003, s. 50].

4. Kierunki rozwoju audytu wewnętrznego

Obserwacja rozwoju pojęcia audytu, w tym audytu wewnętrznego, skłania do sformułowania pytań o przyszłość i kierunki rozwoju tej dziedziny praktyki gospodarczej. Niewątpliwą bolączką audytu wewnętrznego są koszty jego funkcjonowania. Audyt wewnętrzny w tradycyjnej formie powoduje przyrost struktur przedsiębiorstwa, a zatem i wzrost zatrudnienia. Uzyskanie oraz utrzymanie certyfikatu audytora wewnętrznego (np. CIA, CGAP) jest związane z wysokimi kosztami, które najczęściej ponosi pracodawca. Oprócz kosztów tworzenia stanowisk

są to koszty spadku produktywności kontrolowanych struktur, gdyż kontrole angażują czas pracowników, a wreszcie konieczność generowania różnorodnych dokumentów wynikających z procedur i instrukcji powoduje mniejsze zaangażowanie pracowników w procesy operacyjne.

Antidotum na opisane bolączki może być zastosowanie kompleksowych systemów informatycznych monitorujących procesy przedsiębiorstwa. Skoro podstawą badań audytora jest generowana dokumentacja, to zapewnienie pełnej informatyzacji tego procesu oraz odpowiednia strukturalizacja informacji powinny się przyczynić do uzyskania możliwości zdalnego monitorowania ryzyka procesów operacyjnych.

LITERATURA:

Czerwiński K., *Audyty wewnętrzne*, InfoAudit Sp. z o.o., Warszawa 2004.

Jarczyński M., *Balanced Scorecard jako element controllingu w Kostrzyn Paper S.A.*, [w:] *Controlling, wdrożenia w praktyce, problemy, instrumenty, procedury, doświadczenia*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2001.

Mały słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

Miceli A., *Jak działa audyt wewnętrzny w instytucjach europejskich*, „Gazeta Prawna” nr 149 z 2.08.2004.

Mytlewski A., *Monitoring ekonomiczny przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2007.

Rummler G.A., Brache A., *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2002.

Saunders E.J., *Audyty i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo Akademii Polonijnej Educator, Częstochowa 2003.