

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

AUDYT JAKO NIEZBĘDNY INSTRUMENT W PROCESIE NADZORU WŁAŚCICIELSKIEGO NAD PROJEKTEM INWESTYCYJNYM

Streszczenie: Nowe regulacje prawne związane ze wzmocnieniem nadzoru korporacyjnego w spółkach publicznych w Polsce oraz prawo Wspólnoty Europejskiej, określające zasady wykorzystania funduszy przeznaczonych na rozwój infrastruktury, wskazują na potrzebę większej kontroli realizacji projektów inwestycyjnych. Istotnym instrumentem nadzoru właścicielskiego jest audyt projektu przeprowadzany przez niezależny podmiot. Cele, zakres i sposób jego przeprowadzania często różnią się w praktyce, w zależności od potrzeb i oczekiwań właścicieli biznesowych. Jednakże na podstawie dotychczasowych doświadczeń i literatury można określić główne cechy, metody i rezultaty tych audytów.

Słowa kluczowe: audyt, projekt inwestycyjny, kontrola projektu

1. Wstęp

Krajowe i zagraniczne doświadczenia z realizacji wielu projektów budowlanych, zarówno finansowanych ze środków unijnych, jak i krajowych wskazują na potrzebę przeprowadzania przez niezależny podmiot audytu projektu. Przedmiotem tego audytu jest nie tylko ocena rzetelności faktur i innych dokumentów potwierdzających poniesione na to przedsięwzięcie koszty. Może to być również przegląd procesów zarządzania projektem, sposobu monitorowania kosztów i terminów realizacji zadań w nim ujętych oraz porównanie tych procesów do najlepszych praktyk w branży.

W związku z powyższym można sformułować następujące tezy badawcze:

- zmiana regulacji prawnych w Polsce w zakresie nadzoru nad spółkami publicznymi oraz beneficjentami pomocy ze środków publicznych powoduje wzrost znaczenia audytu jako instrumentu sprawowania nadzoru nad projektem przez jego właścicieli;
- cele tego audytu mogą mieć charakter finansowy lub operacyjny, w zależności od decyzji właścicieli biznesowych;
- mimo że audyt każdego projektu wymaga indywidualnego podejścia, to możliwe jest określenie pewnego, wspólnego dla wszystkich projektów, sposobu przeprowadzenia tego audytu oraz typowych dla niego ustaleń i rezultatów.

Celem niniejszego artykułu jest opracowanie modelu audytu projektów inwestycyjnych.

2. Podstawy prawne audytu projektu

Dostosowanie krajowego prawa do standardów unijnych w zakresie sprawowania nadzoru nad jednostkami zainteresowania publicznego miało na celu zwiększenie ochrony interesów akcjonariuszy oraz interesu publicznego. W jednym z artykułów nowej ustawy o biegłych rewidentach wymaga się, by wszyscy emitenci giełdowi utworzyli komitety audytu, które będą odpowiedzialne m.in. za monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.]. Niedawno wprowadzone zmiany do ustawy o rachunkowości również miały podobny cel [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.]. Artykuł 4 punkt 5 tej ustawy stwierdza, że do osób odpowiedzialnych za stosowanie i nadzór nad przestrzeganiem przepisów ustawy o rachunkowości w jednostce zalicza się nie tylko kierowników tych jednostek, ale również członków rad nadzorczych. Są oni zatem zobowiązani do zapewnienia, że sprawozdania finansowe oraz z działalności (art. 4 pkt 1) jasno i rzetelnie przedstawiają sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki.

Niniejsze zmiany prawne mogą mieć istotny wpływ na kontrolę projektów inwestycyjnych, gdyż nakłady na nowe inwestycje oraz remonty lub rozbudowę istniejących budynków stanowią istotne kwoty pieniężne dla jednostki. Zazwyczaj w trakcie realizacji inwestycji są one wykazywane w pozycji „Środki trwałe w budowie” bilansu, a po jej zakończeniu w pozycji „Środki trwałe”. Kwoty przychodów, kosztów i środków pieniężnych z różnych źródeł finansowania, związanych z realizacją projektów inwestycyjnych, mogą pojawiać się również w rachunku zysków i strat, w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych lub w informacji dodatkowej.

W związku z rosnącymi kosztami inwestycji budowlanych, co znajduje wyraz w sprawozdaniach finansowych, oraz zwiększającą się odpowiedzialnością kierowników jednostek i członków rad nadzorczych, za jakość rachunkowości (w tym sprawozdawczości finansowej) i zapewnienie odpowiedniej kontroli w tym zakresie, można się spodziewać, iż coraz więcej umów dotyczących inwestycji budowlanych będzie zawierało klauzulę dającą właścicielowi biznesowemu prawo do zlecenia wykonania niezależnego audytu.

Zgoda na przeprowadzenie audytu projektu jest jednym z częstych warunków uzyskania dofinansowania ze środków Unii Europejskiej do realizacji większych projektów inwestycyjnych. Wymóg ten zapisany jest w stosownej klauzuli umowy o dofinansowanie projektu, którą jednostka podpisuje z instytucją zarządzającą danym programem pomocowym. Ponadto rozporządzenie Rady (WE nr 1083/2006) wymaga od wszystkich jednostek korzystających ze środków pomocowych dokonywania regularnych ocen systemu zarządzania i kontroli [Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r.].

Zakres audytu projektu współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej może dotyczyć oceny realizacji określonych zadań i wydatków oraz oceny przestrzegania umów, regulacji prawnych i programów. Najczęściej instytucje wdrażające określone programy pomocowe określają, kiedy ten audyt ma się odbywać, i do jakich dokumentów audytorzy mają mieć zapewniony dostęp. Audyt może zostać przeprowadzony zarówno w trakcie realizacji projektu, jak i w pewnym okresie czasu po jego zakończeniu.

O skali inwestycji budowlanych realizowanych w Polsce w latach 2007–2013 może świadczyć wartość środków zarezerwowanych na ten cel w budżecie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego. Zatem wygląda na to, że coraz częściej audyty będą integralną i nieuniknioną częścią realizacji projektów inwestycyjnych.

3. Cele i zakres audytu projektu

Audyty projektu wykonywanego dla właściciela biznesowego¹ może mieć cel o charakterze finansowym lub operacyjnym, lub może dotyczyć ich obu. Jego zakres określa właściciel biznesowy – może on dotyczyć jednej umowy na roboty budowlane, wielu umów z jednym dostawcą, całego projektu lub nawet programu inwestycyjnego. Przepisy prawne mogą wymagać przeprowadzenia audytu projektu inwestycyjnego finansowanego ze środków publicznych. Natomiast audyty projektów finansowanych ze środków prywatnych mogą wynikać z wewnętrznych praktyk dobrego nadzoru korporacyjnego i są wtedy przykładem wywiązania się z obowiązków informacyjnych wobec akcjonariuszy i interesariuszy.

Audyty finansowe koncentrują się na ocenie sprawozdań finansowych i innych ocenach w zakresie zagadnień finansowych. Zakres badania sprawozdań finansowych obejmuje ewidencję i dokumentację księgową w celu udzielenia racjonalnego zapewnienia, że informacje prezentowane w tych sprawozdaniach są prawdziwe. Informacje podawane w sprawozdaniach finansowych powinny, zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości, spełniać następujące kryteria:

- kompletność,
- prawa i obowiązki,
- wycena i pomiar,
- istnienie lub występowanie,
- prezentacja sprawozdania i ujawnienia [*Internal auditing...*].

Środkiem do osiągnięcia celów audytu finansowego, oprócz badania wiarygodności transakcji, jest ocena przyjętych procedur kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości finansowej i ochrony aktywów.

¹ Właściciel biznesowy – osoba lub grupa osób, które zapewniają zasoby finansowe do realizacji projektu. Zgodnie ze standardami zarządzania projektami (PMI) jest to wyższa instancja decyzyjna w przypadku trudności, które wykraczają poza kontrolę kierownika projektu [*A guide to...*, s. 27].

Natomiast audyty operacyjne mogą polegać na ocenie: realizacji poszczególnych funkcji w organizacji ze względu na kryterium oszczędności i efektywności, ocenie procesu planowania, wykorzystania powierzchni, doboru kadry i wprowadzonych procedur. Audyt operacyjny dla programu inwestycyjnego będzie najczęściej kombinacją pogłębionej oceny wydatków oraz badania zgodności realizacji projektu ze stosownymi przepisami prawa i wytycznymi dawców kapitału. Ponadto audyt ten może dotyczyć też oceny planu zarządzania programem i skuteczności osiągnięcia zakładanych celów.

W tej sytuacji audytor występuje w roli doradcy, a audyt operacyjny kończy się ustaleniami, wnioskami i rekomendacjami przedstawianymi w celu podejmowania decyzji przez klienta audytu. Niektóre, obszerne w swym zakresie audyty mogą obejmować przegląd dostarczonych materiałów i zainstalowanego sprzętu w celu uzyskania pewności, że szczegóły umowy zostały dotrzymane, a dane na fakturach zgadzają się z otrzymanymi. Tego typu zadanie wymaga od audytora skorzystania z usług audytorów posiadających wiedzę inżynierską i doświadczenie w badaniu zgodności ze specyfikacją techniczną.

Przykładowe cele audytu projektu inwestycyjnego dofinansowanego ze środków Unii Europejskiej i budżetu państwa polskiego obejmują ocenę:

- wiarygodności informacji finansowych podanych przez beneficjenta we wnioskach o dofinansowanie oraz w sprawozdaniach okresowych i końcowym;
- wiarygodności informacji podanych przez beneficjenta w sprawozdaniach okresowych i końcowym w zakresie zgodności jego działań z politykami Unii Europejskiej (m.in. dotyczących udzielania zamówień publicznych, ochrony środowiska, równych szans, pomocy publicznej, poprawy poziomu bezpieczeństwa i higieny pracy, informacji i promocji);
- wiarygodności informacji podanych przez beneficjenta w sprawozdaniach okresowych i końcowym dotyczących skuteczności realizacji planu prac i osiągnięcia celów projektu określonych we wniosku oraz w umowie o dofinansowanie;
- poprawności zaprojektowania i skuteczności funkcjonowania czynności kontrolnych, w tym stosownych procedur zapewniających zgodność z krajowymi i wspólnotowymi regulacjami w zakresie wyłaniania wykonawców oraz zapewniających osiągnięcie celów rzeczowych i finansowych projektu;
- oszczędności wykorzystania zasobów i efektywności działań podjętych w celu realizacji projektu.

Produktem tego przykładowego audytu projektu będzie raport i opinia z audytu opracowane wg wytycznych i na potrzeby instytucji zarządzającej danym programem pomocowym. Specyfika tych raportów polega na tym, iż ich odbiorcy mogą nie być zaznajomieni z politykami i procedurami charakterystycznymi dla tej organizacji. W rezultacie raport ten powinien cechować się większym stopniem szczegółowości w opisie ustaleń i rekomendacji niż tradycyjne sprawozdanie z audytu.

4. Przeprowadzanie audytu projektu – model pożądany

Na podstawie decyzji właściciela biznesowego w sprawie przeprowadzenia audytu projektu zostaje powołany zespół audytu złożony z audytorów pochodzących z komórki własnej audytu wewnętrznego lub z zewnętrznej firmy doradczej. Najczęściej w skład zespołu oprócz audytorów wchodzi też przedstawiciele właściciela biznesowego i wykonawcy². Do członków zespołu ze strony właściciela biznesowego można zaliczyć pracowników: audytu wewnętrznego, finansów i zespołu zarządzającego projektem. Do członków zespołu ze strony wykonawcy można zaliczyć kierownika projektu ze strony wykonawcy oraz pracowników zespołów: zarządzającego projektem, kontroli projektu i finansów.

Na spotkaniu inicjującym audyt, w którym uczestniczy cały zespół, omawia się zakres audytu i plan działań. Audyt może być realizowany w kilku etapach przez jeden zespół lub mniejsze zespoły, które mogą być przydzielone do wykonania określonych prac.

Właściciel może wyznaczyć audytorom wykaz określonych spraw do zbadania. Audytorzy będą potrzebowali miejsca do pracy zarówno w biurach właściciela biznesowego, jak i wykonawcy. Będzie istniała potrzeba stworzenia atmosfery współpracy, bowiem wykonawca postrzega najczęściej audyt jako wtargnięcie nieproszonych gości.

W trakcie lub tuż przed naradą otwierającą audyt kieruje się do właściciela biznesowego oraz wykonawcy zapotrzebowanie na dokumentację i oczekuje się, że dokumenty te będą udostępnione bez zbędnej zwłoki tak, aby audytorzy mogli rozpocząć badanie.

W projektach inwestycyjnych właściciel najczęściej będzie wymagał od wykonawcy przechowywania ewidencji dotyczącej wykonanej pracy, zakupionych materiałów i innych wydatków poniesionych w trakcie budowy lub świadczenia usług. Te ewidencje mogą być wymagane w trakcie audytu. Zaliczają się do nich:

- karty czasu pracy,
- dzienne ewidencje zdarzeń,
- listy płac,
- umowy z podwykonawcami i dokumentację przetargową,
- umowy, żądania zmian, zamówienia, faktury i anulowane czeki,
- ewidencje sprzętu własnego i leasingowanego,
- budżet główny i sprawozdania o poniesionych kosztach projektu,
- szczegółowe sprawozdania zawierające informacje o kosztach bezpośrednich i pośrednich,
- harmonogram główny i raporty odchyień,
- odpowiednie zapisy w ewidencjach i księdze głównej,
- wykaz osób upoważnionych do podpisywania umów i zatwierdzania faktur,

² Wykonawca to najczęściej podmiot zewnętrzny realizujący umowę o roboty budowlane.

- potwierdzenie zawarcia umowy ubezpieczenia,
- gwarancje wykonania lub finansowe,
- plan zarządzania projektem,
- struktura organizacyjna i plan obsady kadrowej,
- dokumentacja zakończenia inwestycji, w tym gwarancje, mapy powykonawcze i instrukcje obsługi,
- miesięczne raporty stanu projektu [Nalewaik 2007, s. 21].

Audyt będzie wymagał też określonych dokumentów ze strony właściciela biznesowego, do których należy zaliczyć:

- zatwierdzenie na szczeblu zarządu lub rady nadzorczej decyzji o realizacji projektu,
- analiza przepływów pieniężnych,
- zapotrzebowanie na środki potrzebne do sfinansowania tego przedsięwzięcia i jego zatwierdzenie,
- wykaz osób uprawnionych do zatwierdzania umów i wniosków o płatność,
- korespondencja,
- dokumenty zakupu,
- prezentacje i sprawozdania dla interesariuszy, w tym roczne sprawozdania,
- polityki i procedury [Nalewaik 2007].

Audytorzy powinni szybko zapoznać się z historią projektu, zadaniami i odpowiedzialnością zespołu projektowego oraz ryzykami projektu. Najsprawniej uporają się z tym, jeśli przejrzą miesięczne raporty stanu projektu i przeprowadzą wywiady z członkami zespołu projektowego zarówno ze strony właściciela biznesowego, jak i wykonawcy.

Kluczowi członkowie zespołu projektowego, czyli kierownik projektu ze strony wykonawcy, kierownik projektu, pracownicy ds. kontroli projektu, zakupów, zawierania umów i finansów mogą oczekiwać pytań dotyczących istniejących polityk i procedur, luk i wyzwań, wykonania planu kosztów i harmonogramu, zdobytych doświadczeń, sukcesów i porażek.

Większość planu prac w trakcie audytu zajmują testy. Próbkowanie będzie dotyczyć kart czasu pracy, zamówień, umów z wykonawcami i podwykonawcami, księgowości w księdze głównej, wniosków o płatność i faktur oraz innych dokumentów potwierdzających wiarygodność tych, które zostały wymienione.

Testowanie oznacza czynność oceniania ściśle określonego zestawu danych przez wybór i przeglądanie tylko określonej części tych danych. Istnieje wiele metod wyboru próby transakcji do badania, ale w audycie projektów inwestycyjnych próbkowanie odbywa się wg doboru celowego, losowego lub losowego z prawdopodobieństwem proporcjonalnym do wartości transakcji (*monetary unit sampling*, MUS).

Wybór odpowiedniej metody zależy od zakładanych celów badania. Dobór celowy może być zastosowany do określenia, czy polityki, procedury i czynności kontrolne są stosowane. Jednak ta metoda może prowadzić do stronniczych wyników.

Wielkość błędnych transakcji uzyskanych w wyniku zastosowania metody MUS może być wykorzystana do oszacowania wiarygodności. Próbkowanie statystyczne jest najczęściej wykorzystywaną metodą doboru próby, gdyż łatwo się ją stosuje, gwarantuje ona bezstronność i przynosi największe oszczędności przy badaniu dużych populacji danych.

Przebadana próbka transakcji zostanie wykorzystana do potwierdzenia faktu, że wnioski wykonawcy o płatność odpowiadają ustaleniom zawartym w umowie, poświadczają koszty rzeczywiście poniesione przez wykonawcę, które wykazał we wniosku o dofinansowanie, identyfikują pozycje niekwalifikowane i podwójne płatności oraz zapewniają, że sprawozdania z realizacji projektu zawierają wszystkie koszty poniesione przez wykonawcę i właściciela biznesowego. Koszty pracy i zużycia materiałów będą zazwyczaj sprawdzane z dokumentami źródłowymi, takimi jak: karty czasu pracy, listy płac, faktury podwykonawców i faktury za zakupione materiały.

Niedostarczenie informacji lub zwłoka w udzieleniu odpowiedzi spowoduje przedłużenie audytu oraz zwiększy jego koszty. Jednakże zmotywowany zespół audytowy nie pozwoli odmawiającemu współpracy wykonawcy wpływać na zakres swoich prac – spotykając się w praktyce z oporem ze strony audytowanych, będzie często jeszcze bardziej zmotywowany, by dochodzić prawdy. Jeśli dokument nie może być udostępniony we właściwej formie, to audytor może założyć, że dokument nie istnieje. A jeśli po upływie dłuższego czasu zostanie on przedłożony, to audytor może podejrzewać, że sporządzono go specjalnie w odpowiedzi na jego zapytanie.

Wyniki obserwacji też mogą być przydatne do realizacji celów audytu. Audytor może poprosić o oprowadzenie po placu budowy, a następnie spisać swoje wrażenia z wizyty w pomieszczeniach biurowych na budowie. Notatki na temat spójności zespołu projektowego, poprawności kontroli dokumentów, nieefektywności, skuteczności komunikacji, zagadnień związanych z bezpieczeństwem itp. mogą być wykorzystane przy formułowaniu ustaleń audytu i rekomendacji.

5. Ustalenia audytu

Po wyciągnięciu wniosków z wykonanych prac następuje podsumowanie ustaleń w formie sprawozdania i przedstawienie ich klientowi. Niektóre audyty zakończą się naradą zamykającą, podczas której zostaną zarówno omówione ustalenia i rekomendacje, jak i zapisane wyjaśnienia udzielone przez właściciela biznesowego i wykonawcę.

Wyniki audytu dotyczą najczęściej zakwestionowanych kosztów oraz dodatkowych ustaleń dotyczących czynności kontrolnych i zarządzania. Jednakże audytor może zdecydować, aby nie ujawniać w raporcie ustaleń, które są mniej istotne.

Istotność jest miarą znaczenia (lub wartości pieniężnej) ustaleń audytu. Informacja jest traktowana jako istotna, jeśli wpływa na podjęcie danej decyzji, lub jeśli jej pominięcie czy zniekształcenie będzie miało wpływ na sprawozdanie zawierające

informację o kosztach projektu bądź sprawozdanie finansowe jednostki. W praktyce poziom istotności zależy bezpośrednio od skali projektu lub programu inwestycyjnego.

Jakość i liczba ustaleń audytu jest też wprost proporcjonalna do poziomu oczekiwań właściciela biznesowego i wykonawcy. Chociaż audyt może koncentrować się na wykrywaniu kosztów niekwalifikowanych, to audytor ma często odpowiednie doświadczenie, aby udzielać porad w zakresie czynności kontrolnych w projekcie i najlepszych praktyk w branży.

Właściciel np. może nie mieć doświadczenia w realizacji projektów inwestycyjnych, ale w odpowiedzi na bieżące lub przyszłe potrzeby biznesowe podejmuje decyzję o rozpoczęciu nowej inwestycji. Zakładając, że właściciel może nie znać metod zarządzania projektami i skomplikowanych wniosków o płatność oraz może mu brakować kadry, która mogłaby wspierać realizację projektu i ocenę faktur, to w zakresie zarządzania projektem i kontroli projektu będzie on całkowicie zależny od wykonawcy.

Z drugiej strony wykonawcy zależy na maksymalizacji zysku i wykorzystaniu warunków umowy z korzyścią dla siebie. Zatem właściciel ponosi wysokie ryzyko przepłacenia wykonawcy oraz przekroczenia zakresu, kosztów i harmonogramu prac w wyniku uzależnienia się od zewnętrznych technicznych i profesjonalnych ekspertów.

Właściciel może zaakceptować umowę, której treść zaproponował wykonawca. Audytor może pomóc chronić właściciela biznesowego, uwzględniając w ustaleniach audytu propozycję zastosowania bardziej stanowczego i przejrzystego języka w przyszłych umowach, który będzie antycypował potencjalne problemy i stanowił środek zapobiegawczy. Audytor może też pomóc właścicielowi przez udzielenie porad, jak można wzmocnić czynności kontrolne, identyfikując nieuzasadnione lub podwójne płatności, nadpłaty i błędy matematyczne.

Podobna sytuacja może zaistnieć, gdy wykonawca wystawia się na ryzyko niewykonania danej usługi, gdyż skala projektu znacznie przekracza jego możliwości w tym zakresie. Może mu zabraknąć motywacji do ustalenia złożonego harmonogramu prac, może być za bardzo zaangażowany i przez to niezdolny do wytworzenia oczekiwanych rezultatów lub też może mu brakować doświadczenia w zarządzaniu i sprawowaniu kontroli nad projektami. Audytor może ocenić polityki i procedury wykonawcy, a w części ustaleń audytu zasugerować ulepszenia, które zwiększą kontrolę nad wydatkami, kosztami i harmonogramem. Analiza struktury organizacyjnej wykonawcy pozwala zidentyfikować brakujące kompetencje, które trzeba zapewnić. Audytor może doradzić, jakie ulepszenia wprowadzić w miesięcznej sprawozdawczości, które pozwolą właścicielowi na lepszy dostęp do informacji w zakresie kosztów, harmonogramu i zagrożeń wykorzystania posiadanych rezerw.

Jeśli audytor jest niezależną stroną trzecią, to będzie umiał rozmawiać o sprawach dotyczących właściciela biznesowego i wykonawcy. Ustalenia audytora są prezentowane na poziomie kierownictwa najwyższego szczebla w sposób bardzo

oficjalny, w przeciwieństwie do sugestii członków zespołu projektowego, które mogą być przeoczone lub zignorowane, lub pewne niepokojące zagadnienia mogą nigdy nie być wypowiedziane na głos ze względu na obawę przed odosobnieniem lub reperkusjami.

Umiejętny audytor będzie stosował techniki wywiadu i obserwacji, aby zidentyfikować tematy warte uwagi, będzie też oceniał ustalenia w celu określenia, czy sprawy te są powszechne, czy dotyczą jednostki lub jednego wydziału. Następnie audytor oceni publiczne lub korporacyjne konsekwencje tych ustaleń. Jeśli sprawy te mają charakter bardzo polityczny lub przełomowy, to audytor może tylko hasłowo wspomnieć o tym w raporcie z audytu, a następnie napisać osobny, poufny list do zarządu, w którym zagadnienie to szczegółowo przedstawi.

Ustalenia audytu są zazwyczaj uporządkowane wg ich potencjalnego wpływu lub wymiaru finansowego zgodnie z następującą hierarchią:

- bardzo wysoki – ustalenie ma istotne znaczenie dla osiągnięcia celów projektu lub przedsiębiorstwa oraz jest na tyle poważne, że może istotnie zachwiać projektem lub spowodować nieład w przedsiębiorstwie, jeśli nie będą podjęte odpowiednie działania;
- wysoki – ustalenie wymaga uwagi kierownictwa w określonym okresie czasu i ma znaczenie dla osiągnięcia celów projektu lub przedsiębiorstwa. Chociaż to ustalenie nie jest aż tak pilne jak to o bardzo wysokim wpływie, to może wprowadzić nieład w pewnych procesach biznesowych;
- średni – ustalenie może mieć istotne znaczenie dla osiągnięcia celów projektu lub przedsiębiorstwa. Wymagane są odpowiednie działania korygujące, gdyż jeśli nie zostaną one podjęte grozi to zwiększeniem kosztów projektu lub opóźnieniami w harmonogramie;
- niski – ustalenia dotyczą mniejszych zagrożeń i są nieistotne dla osiągnięcia celów projektu lub przedsiębiorstwa, ale mogą powodować realizowanie projektu w sposób nieefektywny, zatem sugerowane są tu działania naprawcze [por.: *Internal auditing...*].

Audytor wymienia w raporcie ustalenia i udziela rekomendacji w zakresie odpowiednich działań korygujących. Okresowe czynności sprawdzające powinny być delegowane na odpowiedzialną osobę oraz wykonane w celu zapewnienia, że problemy wykryte przez audytorów rozwiązano i nastąpił zwrot nadpłaconych niesłusznie kwot. Czynności sprawdzające mogą być realizowane okresowo, co jakiś czas po zakończeniu audytu, lub mogą się odbywać tuż przed realizacją zadań wynikających z planu audytu w roku następnym.

6. Rezultaty audytu

Skutki audytu można będzie zaobserwować natychmiast po przedłożeniu i omówieniu raportu oraz ustaleń z audytu. Zmiany rozpoczyna zazwyczaj kierownictwo jednostki lub kierownik projektu ze strony wykonawcy.

Reakcja na ustalenia, które dotyczą ryzyk o największym wpływie i prawdopodobieństwie, jest często natychmiastowa i ukierunkowana na odzyskanie nadpłaconych kwot i negocjacje potencjalnych możliwości redukcji kosztów. W stosunku do innych ustaleń zazwyczaj będą podejmowane działania adekwatne do poziomu ryzyka i potrzebnego wysiłku.

Ostatecznie audyt będzie miał pewien mierzalny pozytywny rezultat na system. Niezależnie czy system rozumiany będzie jako projekt, relacja właściciel/wykonawca czy wartości i metody praktykowane w danej organizacji. W wyniku wdrożenia rekomendacji można zauważyć następujące rezultaty:

- większe wymuszenie prowadzenia działalności zgodnie z istniejącymi politykami i procedurami;
- przegląd polityk i procedur w celu uwzględnienia w nich wartości ważnych dla właściciela biznesowego oraz bieżących (aktualnych) praktyk zarządzania projektami;
- zmiany w strukturze zarządzania projektem;
- bardziej szczelne czynności kontrolne;
- wzmocnienie kontroli projektu;
- zmniejszenie błędów i nienależnie zapłaconych kwot;
- lepsza komunikacja między właścicielem, wykonawcą i zespołem projektowym;
- zwrócenie większej uwagi na działania prewencyjne i wczesne wykrywanie ryzyk;
- większa przejrzystość zmian i trendów;
- ewolucja właściciela biznesowego, wykonawcy i zespołu projektowego w kierunku kultury ciągłego doskonalenia [Nalewaik 2007, s. 22, 24].

Chociaż często się mówi, że audytor jest w każdej organizacji najmniej mile widzianą osobą, istotna zmiana nastawienia następuje, gdy zespół projektowy zauważy i zaakceptuje fakt, iż wcześniej niemile widziane wtargnięcie przez audytora spowodowało pozytywną zmianę.

Następne audyty są często wykonywane szybciej i z wyraźnie mniejszym oporem ze strony zespołu projektowego, wynikającym zarówno z większej akceptacji audytowanych, jak i lepszej znajomości organizacji przez audytora. Członkowie zespołu, którzy widzieli pozytywną zmianę wynikającą z audytu są bardziej skłonni polecić wykonanie audytów w innych projektach.

Projekty inwestycyjne wiążą się z istotnym ryzykiem finansowym zarówno dla właściciela biznesowego, jak i wykonawcy. Każda możliwość ograniczenia tego ryzyka powoduje oszczędności kosztów. Chociaż audyt projektu inwestycyjnego może przyczynić się do mierzalnych redukcji kosztów dla właściciela biznesowego, dzięki odzyskaniu nadpłaconych kwot i wykryciu błędów, to pieniężna wartość usprawnień kontroli wewnętrznej i kontroli projektu nie jest łatwo zmierzyć, jeśli w ogóle jest to możliwe.

7. Podsumowanie

Główną korzyścią z audytu jest opracowanie dobrych rozwiązań w odniesieniu do ustaleń audytu i wprowadzenie ich w życie. Wzmocnienie czynności kontrolnych i ciągłe doskonalenie powoduje większą efektywność i rentowność w trakcie realizacji projektu i organizacji. Zatem audyt jest niezbędnym elementem kontroli projektu inwestycyjnego, bowiem rola szeroko rozumianej kontroli wewnętrznej jednostki realizującej projekt polega na edukowaniu zespołu projektowego, zarządzaniu kosztami projektu i jego harmonogramem, reagowaniu na ryzyko i zmiany, jak również na dokładnym informowaniu o statusie projektu.

Literatura

- Applegate D., Curtis M., *Building controls into capital construction*, „Internal Auditor” 2002.
- Cashell J., Aldhizer G., Eichmann R., *Construction contract auditing*, „Internal Auditor” 1999.
- A guide to the project management body of knowledge (PMBOK Guide)*, wyd. 4, wyd. polskie: Project Management Institute, Warszawa 2009.
- Internal auditing: Assurance & consulting services*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL 2007.
- Nalewaik A., *Construction audit – an essential project controls function*, „Cost Engineering” 2007.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223; nr 157, poz. 1241; nr 165, poz. 1316 oraz Dz.U. 2010, nr 47, poz. 278).

AUDIT AS AN ESSENTIAL INSTRUMENT OF CONSTRUCTION PROJECT GOVERNANCE PROCESS

Summary: Both new regulations aiming to strengthen corporate governance in Polish public companies and European Union law relative to rules of using infrastructure development funds show the need of increased control over construction projects performance. An important tool of governance process is project audit, which should be made by independent party. Audit objectives, scope and methods used in practice may be different in many cases because they depend on the owner's needs and expectations. However, based on up-to-date experience and literature we can describe main characteristics, methods and results of the audits.