

Dominika Markiewicz-Rudnicka

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

AUDYT WEWNĘTRZNY A POMIAR DOKONAŃ

Streszczenie: Zmieniające się warunki gospodarowania – globalizacja, rozwój korporacji ponadnarodowych, a w ostatnich latach kryzys finansowy – wpłynęły istotnie na sposób postrzegania audytu wewnętrznego. To właśnie audyt wewnętrzny wspomagany przez komitet audytu wewnętrznego odgrywa podstawową rolę w promowaniu ciągłego usprawniania systemów zarządzania w jednostkach sektora publicznego i prywatnego. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na rosnącą rolę audytu wewnętrznego w zarządzaniu zarówno organizacjami prywatnymi, jak i sektora finansów publicznych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, komitet audytu, pomiar dokonań, rezultat dokonania.

1. Wstęp

Zmieniające się warunki gospodarowania – globalizacja, rozwój korporacji ponadnarodowych, a w ostatnich latach kryzys finansowy – wpłynęły istotnie na sposób postrzegania audytu wewnętrznego. Ponadto przystąpienie Polski do Unii Europejskiej oraz wykorzystanie zagranicznych funduszy, w tym funduszy strukturalnych, zobowiązuje administrację publiczną do posiadania sprawnego, wydajnego i profesjonalnego audytu. Do podstawowych zadań audytu wewnętrznego zalicza się: ocenę zarządzania ryzykiem, usprawnianie procesów operacyjnych i wzmacnianie ładu korporacyjnego. Są to czynniki o wysokim znaczeniu zarówno w przedsiębiorstwach prywatnych, jak i w jednostkach sektora finansów publicznych.

Organizacje gospodarcze, dążąc do minimalizacji zagrożeń, jak również do wykorzystania szans wynikających z obecnej trudnej sytuacji rynkowej, powinny wykorzystywać dorobek audytu wewnętrznego, który stanowi cenne źródło informacji o sytuacji jednostki gospodarczej i możliwych działaniach usprawniających [Flook 2010, s. 20]. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na rosnącą rolę audytu wewnętrznego w zarządzaniu zarówno organizacjami prywatnymi, jak i sektora finansów publicznych, czego wyrazem może być również obowiązek utworzenia komitetów audytu wewnętrznego.

2. Audyt wewnętrzny – ewolucja terminologiczna

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i *governance*”.

Podkreślić należy, że audyt wewnętrzny został zdefiniowany również w polskich przepisach prawa – definicję audytu wewnętrznego wprowadza Ustawa o finansach publicznych, zgodnie z którą „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradczej”. Ocena kontroli zarządczej ma w szczególności dotyczyć „adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej” [Ustawa 2]. Na podkreślenie zasługuje fakt, że przytoczona definicja audytu wewnętrznego, wprowadzona w życie wraz z nową Ustawą o finansach publicznych, niewiele się różni od wcześniejszego definiowania audytu wewnętrznego. Istota zmian polega na zrezygnowaniu z instytucji kontroli finansowej i zastąpieniu jej instytucją kontroli zarządczej. Zmiany te wynikały z faktu, że kontrola finansowa utożsamiana była z czysto finansowym aspektem działalności jednostek sektora finansów publicznych. Natomiast kontrolę zarządczą należy rozumieć jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Piaszczyk 2010, s. 14].

Definicje audytu wewnętrznego podkreślają znaczenie niezależności audytu wewnętrznego oraz jego rolę doradczą i zapewniającą. Jednak jak wykazała praktyka gospodarcza, podporządkowanie merytoryczne audytu wewnętrznego dyrektorom generalnym (w jednostkach służby cywilnej) doprowadziło do niekorzystnych dysproporcji liczby realizowanych zadań audytowych w obszarach związanych z podstawową działalnością jednostki, w stosunku do działalności wspomagającej, za którą odpowiada dyrektor generalny. Zapobieganiu takim dysproporcjom oraz umożliwieniu realizacji podstawowego celu audytu wewnętrznego, jakim jest wsparcie kierownictwa jednostki, ma służyć podporządkowanie audytorów kierownikom jednostek. Natomiast dyrektorzy generalni mają obowiązek zapewnienia warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego [Piaszczyk 2010, s. 14].

Jak podkreśla K. Sawicki, audyt wewnętrzny jest skutecznym instrumentem władz przedsiębiorstwa, który w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny, obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej, procesów zarządzania ryzykiem, obiektywne prowadzenie wszelkich operacji i czynności przedsiębiorstwa, z ich poprawnym, jednolitym przetwarzaniem, księgowaniem i raportowaniem, przynoszącym wartość dodaną przez ujawnianie braków i słabości oraz przez wskazywanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy [Sawicki 2010, s. 441].

Audyt wewnętrzny w organizacjach gospodarczych, jednostkach rządowych i samorządowych powinien być wykonywany zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami i wskazówkami według określonych metod, czynności i procedur badawczych, wymogów dokumentacyjnych, zapewniających audytowi wysoką jakość [Sawicki 2010, s. 442].

Nowoczesny audyt wewnętrzny ma za zadanie ocenić całość działalności instytucji, w której jest prowadzony – poprzez bieżącą weryfikację, czy systemy kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem w instytucji (obejmujące wszystkie polityki, procesy, zadania, wartości, zachowania, strukturę itp. – całość sposobu funkcjonowania instytucji) działają właściwie i z dużym prawdopodobieństwem zapewniają osiągnięcie celów organizacji. Aby była możliwość dokonania tak wszechstronnej oceny, audyt wewnętrzny tworzy tzw. wszechświat audytu, czyli listę wszystkich obszarów potencjalnie kwalifikowanych do audytu, obejmującą całość działań podejmowanych przez instytucję. Środki audytu są ograniczone, więc nie ma możliwości kontroli wszystkich obszarów w jednym okresie – dlatego dla wszystkich obszarów audytowych przeprowadzana jest analiza ryzyka, na podstawie której do planu audytów na dany rok wybierane są zagadnienia najbardziej ryzykowne bądź te, których usprawnienie może przynieść instytucji największe korzyści [Mazurek, Piołunowicz 2008, s. 7].

Podkreślić należy, że struktura audytu wewnętrznego różni się w zależności od kraju. W większości państw audyt wewnętrzny funkcjonuje na poziomie jednostek – w Australii, Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych ulokowany jest na wszystkich szczeblach, tzn. w parlamentach, agencjach wykonawczych i innych autonomicznych organizacjach. W innych krajach funkcjonuje jedna jednostka audytu wewnętrznego, która jest usytuowana w strukturze centralnej. Ma ona za zadanie audytowanie wszystkich centralnych jednostek rządowych i agencji. Model taki jest charakterystyczny dla małych państw (np. Cypru). W praktyce gospodarczej występują również hybrydy tych dwóch rozwiązań [Mazurek, Piołunowicz 2008, s. 9].

3. Komitet audytu wewnętrznego

W ostatnich kilku latach coraz częściej podnoszony był postulat, aby zarówno w spółkach giełdowych, jak i w nienotowanych na GPW przy radzie nadzorczej został utworzony komitetu audytu. Głównym zadaniem tego organu miało być monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego, zarządzania ryzykiem, a także wykonywania czynności rewizji finansowej. Komitet ma również czuwać nad niezależnością biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz czynnie uczestniczyć w wyborze podmiotu audytorskiego. Praktycy uzasadniali to rozwiązaniem faktem, że komitety takie funkcjonują w spółkach działających na rynkach kapitałowych o długiej tradycji. Celowość powołania takiego komitetu wynikać miała z pozytywnych doświadczeń w zakresie nadzoru właścicielskiego, groma-

dzonych na tychże rynkach. Jednocześnie przypomina się emitentom wydarzenia, które doprowadziły do upadku dużych spółek giełdowych, m.in. wskutek słabości funkcjonowania nadzoru właścicielskiego oraz braku narzędzi niezbędnych do jego efektywnego sprawowania [Kuchenbeker 2008, s. 12].

Postulaty te znalazły odzwierciedlenie w zmianie przepisów prawa. Obowiązująca ustawa o biegłych rewidentach wprowadziła pojęcie jednostek zainteresowania publicznego, do których zalicza się m.in. spółki giełdowe, banki, zakłady ubezpieczeń, fundusze emerytalne itp., mających obowiązek utworzenia komitetu audytu. Wymóg ten wynika z art. 86 ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach, ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym [Ustawa 1], która weszła w życie 6 czerwca 2009 – a komitety audytu powinny być utworzone do 6 grudnia 2009 r.

Należy jednak podkreślić, że ustawodawca zwalnia wiele jednostek z konieczności tworzenia tego komitetu. Są to m.in. otwarte fundusze emerytalne, powszechne towarzystwa emerytalne, fundusze inwestycyjne oraz oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych. Komitetu audytu nie muszą też tworzyć główne oddziały zakładów ubezpieczeń, banki spółdzielcze, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, a także te jednostki, w których nie powołano rady nadzorczej ani komisji rewizyjnej. W jednostkach, w których rada nadzorcza składa się z nie więcej niż pięciu członków, zadania komitetu audytu może spełniać również rada nadzorcza. Natomiast tam, gdzie utworzenie komitetu jest obowiązkowe, członkowie powinni być powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród własnych członków.

Jak podkreśla B. Baluty, ustawodawca nie dokonał zdefiniowania ani standaryzacji wymogów dotyczących pożądanых kwalifikacji. Decyzję pozostawił właściwym organom wyznaczającym osoby do realizacji zadań komitetu. Tym samym przerzucona została na nie odpowiedzialność za wybór osób posiadających odpowiedni poziom kompetencji, wiedzy i doświadczenia odpowiadających profilowi danego podmiotu¹.

Jak wykazała praktyka gospodarcza, rady nadzorcze spółek z indeksu WIG20, które powołują komitety audytu, najczęściej powierzają tym komitetom odpowiedzialność w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz udziału w wyborze audytora zewnętrznego. Zdecydowanie mniej spółek włącza do katalogu tej odpowiedzialności kontrolę wewnętrzną, a jeszcze mniej zarządzanie ryzykiem [Smardz 2008, s. 25].

Istotny jest fakt, że komitet audytu nie jest pojęciem nowym w teorii i praktyce gospodarczej – na jego znaczenie wskazywały już Dobre praktyki. W obowiązujących od 1 stycznia 2008 r. Dobrych praktykach jednak znacząco zmieniono podejście do komitetu audytu. Uwagę zwraca obniżenie wymagań formalnych związanych z jego funkcjonowaniem – w składzie komitetu powinien być co najmniej jeden

¹ http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/374261,do_6_grudnia_spolka_musi_utworzyc_komitet_audytu.html.

członek niezależny. Brak jest wymogu niezależności przewodniczącego. Nie ma także wskazań dotyczących obszarów odpowiedzialności. Jednak dokument ten zawiera odesłanie w kwestii zadań i funkcjonowania komitetu audytu do *Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 15 lutego 2005 roku dotyczącego roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej)*. Jak wskazuje P. Smardz, przyjęte i obecnie obowiązujące rozwiązania mogą stanowić barierę rozwoju komitetów w polskich warunkach, zmusza to bowiem spółki do samodzielnego poszukiwania wzorów działania [Smardz 2008, s. 16].

Praktyka gospodarcza wskazuje na problemy funkcjonowania komitetów audytu. Wynika to m.in. z:

- *braku wzorów działania* – Dobre praktyki nie zawierają wskazówek dotyczących działania komitetów audytu, natomiast *Europejskie Zalecenie* poprzez swój uniwersalny charakter jest trudne do natychmiastowego zastosowania;
- *braku doświadczenia członków rad nadzorczych* – członkowie rad nadzorczych nie mają odpowiedniego doświadczenia z pracy w komitetach audytu, jednak może to być niwelowane m.in. poprzez aktywność inwestorów, we własnym interesie motywujących spółki do tworzenia komitetów, a także pomoc audytorów zewnętrznych, którzy mając doświadczenie z innych spółek, mogą promować użyteczne wzorce;
- *braku badań ukazujących efekty funkcjonowania komitetów* – na polskim rynku nie ma kompleksowych i wieloletnich badań efektów implementacji wysokich standardów ładu korporacyjnego w ogóle ani też zasad dotyczących samych komitetów audytu [Smardz 2008, s. 16].

Podkreślmy, że w krajach o rozwiniętych rynkach kapitałowych powoływanie komitetów audytu ma charakter powszechny. Są one np. stałym elementem w spółkach publicznych w Wielkiej Brytanii – posiada je 85% spółek z indeksu FTSE350 oraz 99% spółek indeksu FTSE100. Raporty komitetów audytu są znaczącą częścią rocznych sprawozdań spółek brytyjskich, co świadczy o dużej aktywności tych ciał [Smardz 2008, s. 17].

Ustawa o finansach publicznych wprowadza również obowiązek utworzenia komitetów audytu mających stanowić ciało doradcze w funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego dla ministrów kierujących działami administracji rządowej, w których występują jednostki podległe lub nadzorowane. Zgodnie z wymogami ustawy minister ma obowiązek utworzenia komitetu audytu dla poszczególnych działów administracji rządowej wchodzących w skład resortu lub jeden wspólny komitet dla wszystkich kierowanych działów administracji – w innych przypadkach utworzenie komitetu audytu nie jest obowiązkowe. Istotne jest, że komitet audytu ma się składać z osób w części niezależnych (niezwiązanych z jednostką ani działem), a w części sprawujących najwyższe funkcje zarządzania (w randze sekretarza lub podsekretarza stanu), o kwalifikacjach i umiejętnościach dających rękojmię stanowienia rzeczowego ciała doradczego dla ministra [Piaszczyk 2010, s. 16].

4. Pomiar dokonań

Pomiar dokonań jest zdarzeniem kluczowym w każdej organizacji gospodarczej. Wynika to z prawidłowości – aby zarządzać, niezbędny jest pomiar i ocena procesów, którymi zarządzamy.

Szczególne znaczenie w pomiarze dokonań ma decyzja – co należy mierzyć i uznać za pomiar dokonań. Decyzje te są ściśle związane z wyznaczonymi celami danej jednostki. Podkreślić należy, że przyjęte cele powinny być konkretne, mierzalne, osiągalne, istotne i określone czasowo [Płoskonka, s. 16].

Przyjęcie metody zarządzania przez rezultaty jako metody wykonywania zadań publicznych jest konieczne w przypadku zarządzania programami finansowanymi z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej, wynika to bezpośrednio z przepisów prawa. Należy zgodzić się z opinią J. Płoskonki, że zasadne wydaje się wprowadzenie tej metody zarządzania do całego obszaru działania administracji publicznej w celu zwiększenia jej sprawności oraz obiektywnej i niezależnej oceny rezultatów działania. Wydaje się też celowe wdrożenie systemu wykonywania zadań publicznych jako równoległego do istniejącego systemu finansów publicznych. Odpowiedzią na wymogi nowoczesnego zarządzania sektorem finansów publicznych powinno się stać wprowadzenie do polskiej normy prawnej jednolitej metody wykonywania zadań przez sektor publiczny, łącznie ze stosowaniem określonych standardów, w tym pełnej jawności i odpowiedzialności w stosunku do planowanych i osiągniętych rezultatów działań. Modernizacja zarządzania sektorem publicznym powinna mieć na celu przekształcenie administracji, która – mniej koncentrując się na procedurach – ma się skupiać na odpowiedzialności za osiągnięte rezultaty, oraz ustanowienie obok pomiaru wydatków sektora publicznego również obiektywnej oceny osiągniętych (w stosunku do planowanych) rezultatów. Przestrzeganie prawa i stosowanie się do przepisów wewnętrznych stanowić powinno jedynie część oceny sprawności działania instytucji publicznej [Płoskonka, s. 9].

Działania w kierunku kultury zorientowanej na rezultaty oraz ich pomiar w sektorze publicznym postrzegane są jako bardzo duże wyzwanie, a wprowadzanie dobrego raportowania dokonań wymaga wiele czasu i wysiłku. Najtrudniejszym etapem w zarządzaniu przez rezultaty jest proces programowania, w którym należy precyzyjnie opisać oczekiwane rezultaty. Natomiast problem oceny konkretnego dokonania zwykle rozpatrywany jest dwóch aspektach:

- **mierników dokonań**, czyli sposobu opisanego uzyskanego rezultatu (zwykle w kategoriach mierzalnych) w celu porównania tego, co było zamierzone, z tym, co zostało osiągnięte jako rezultat działań;
- **mierników jakości dokonań**, czyli sposobu opisanego jakości uzyskanego rezultatu [Płoskonka, s. 16].

Definiowanie i pomiar mierników dokonań poprzez budowanie wskaźników wkładu, produktu, wyniku lub oddziaływania istotne jest w przypadku zarządzania określonymi programami lub projektami (traktowanymi jako określone, mające swój początek i koniec, działanie). Należy jednak zwrócić szczególną uwagę, że definio-

wanie i pomiar mierników jakości mają istotne znaczenie nie tylko przy pogłębionej ocenie rezultatów programów i projektów, ale zwłaszcza przy ocenie każdego, precyzyjnie opisanego produktu uzyskanego w ramach działania sektora finansów publicznych. Mierniki jakości konstruuje się zwykle w następujących pięciu obszarach:

- wydajność (efektywność),
- skuteczność,
- gospodarność,
- produktywność,
- ogólna jakość usług.

Ogólna jakość usług może być interpretowana jako wydajność lub skuteczność. Jednak w tym znaczeniu będzie się odnosić do określonych potrzeb użytkowników, takich jak terminowość, dostępność, solidność i ciągłość usług. Wskaźniki ogólnej jakości dostarczanych usług mierzą upływ czasu, dostępność, solidność, dokładność usług. Do pomiaru jakości usług mogą być stosowane różne metody, np. badania ankietowe, badania na wybranych grupach użytkowników, analiza pisemnych komentarzy czy monitorowanie skarg [Płoskonka, s. 17].

Ponadto zwiększenie jakości w sektorze publicznym można osiągnąć m.in. poprzez:

- zmniejszanie wartości wkładu (budżet, kadry i inne) przy jednoczesnym utrzymaniu tego samego poziomu dostarczania usług,
- uzyskanie niższych cen na rynku zewnętrznym na zasoby potrzebne do dostarczania usług publicznych,
- uzyskanie dodatkowych efektów (np. zwiększona jakość lub ilość usług) przy wkładzie na tym samym poziomie,
- polepszenie stosunku produktu do jednostki wkładu, czyli uzyskanie mniejszej ceny na jednostki produktu [Płoskonka, s. 18].

Podkreślić należy, że takie systemowe podejście do pomiaru dokonań w sektorze finansów publicznych wymaga zawansowanych metod zarządzania wspieranych przez odpowiednio rozwinięty audyt wewnętrzny.

5. Podsumowanie

W ostatnich latach znacząco wzrasta rola doradcza audytu wewnętrznego, wyrażająca się szczególnym nastawieniem na generowanie wartości dodanej dla organizacji i wsparcie kierownictwa w bieżącym zarządzaniu. Znaczenie audytu wzrasta zarówno w jednostkach prywatnych, jak i sektora publicznego.

Reasumując, powtórzmy raz jeszcze, że podstawowym celem funkcjonowania jednostek sektora publicznego jest spełnianie określonych potrzeb społecznych. Im racjonalniej wydatkowane są środki publiczne, im trafniejsze decyzje podejmuje się w procesie zarządzania tymi jednostkami, tym większa jest możliwość zaspokojenia oczekiwań społeczeństwa. W związku z tym dużego znaczenia nabiera sprawne zarządzanie, służące realizacji konkretnych zadań w celu osiągnięcia założonych re-

zultatów. To w połączeniu z dążeniem do coraz lepszego wykorzystania środków publicznych i powiązania ich z konkretnymi potrzebami społeczeństwa sprawia, że w sektorze publicznym coraz częściej wdrażane są nowoczesne narzędzia zarządzania, wykorzystywane dotychczas jedynie w sektorze prywatnym. Między innymi coraz częściej postulowany pomiar dokonań jednostek sektora publicznego. W promowaniu ciągłego usprawniania systemów zarządzania w jednostkach sektora publicznego **kluczową rolę odgrywa audyt wewnętrzny**, który ma być wspomagany przez komitety audytu wewnętrznego.

Literatura

- Flook G. [2010], *Audyt jako pomoc dla zarządu firmy*, „Rachunkowość” nr 1, Warszawa.
http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/374261,do_6_grudnia_spolka_musi_utworzyc_komitet_audytu.html.
- Kuchenbeker J. [2008], *Komitet audytu zbędnym balastem*, „Przegląd Corporate Governance” nr 2.
- Mazurek A., Piołunowicz M. [2008], *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym w Polsce – diagnoza i propozycja zmian*, FOR, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, The Institute of Internal Auditors, 2001.
- Piaszczyk A. [2010], *Audyt wewnętrzny w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Rachunkowość” nr 2, Warszawa.
- Płoskonka J., *Zmiany w stosowanych przez polską administrację publiczną metodach i narzędziach*, <http://www.nik.gov.pl/plik/id,1557.pdf> (24.03.2011).
- Sawicki K. [2010], *Kierunki zmian w zakresie kontroli zarządczej i nadzoru*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami i dokonania*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 122, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Smardz P. [2008], *Funkcjonowanie i rozwój komitetów audytu*, „Przegląd Corporate Governance” nr 2.

Ustawy

- [1] Ustawa o biegłych rewidentach, ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU nr 77, poz. 649.
- [2] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2009, nr 157, poz. 1240.

DOMESTIC AUDIT AND MEASUREMENT OF ACCOMPLISHMENTS

Summary: Changing conditions of management-globalization, the development of transnational corporations and the financial crisis of the last years fundamentally influenced the way of perceiving the domestic audit. It is domestic audit assisted by its committee that fulfills crucial part in the promotion of permanent rationalization of management system in units of private and public sector. The main purpose of this study is to point at the rising role of domestic audit in the management of both private organizations and public finance sector organizations.