

**Podsumowanie wyników ankiety
dotyczącej funkcjonowania audytu
wewnętrznego w jednostkach
samorządu terytorialnego**
edycja 2022

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 42 42
fax: +48 22 694 47 41

www.mf.gov.pl

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości
Warszawa, 2022 r.

Dokument pt. **Podsumowanie wyników ankiety dotyczącej funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego edycja 2022** został przygotowany przez pracowników Wydziału Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym, Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie podmioty pobierające te informacje zobowiązane są do:

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) poinformowania o przetworzeniu informacji ponownie wykorzystywanej.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmioty ponownie wykorzystujące dane i informacje zawarte w niniejszym opracowaniu.

Spis treści:

1. Założenia i przeprowadzenie ankiety w jednostkach samorządu terytorialnego	3
2. Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego	4
2.1 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu	4
2.2 Usługodawcy	5
2.3 Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego	7
2.4 Kierownik komórki audytu wewnętrznego.	10
3. Spełnianie wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego.....	11
3.1 Zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.....	12
3.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW.....	12
3.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego	13
3.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW kierownikowi jednostki.....	13
3.5 Udział kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmianach	13
3.6 Określanie priorytetów do planu audytu	14
3.7 Zatwierdzanie (podpisywanie) planu audytu	15
3.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.....	15
3.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego.....	16
3.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających	17
3.11 Otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń	18
3.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń	18
3.13 Podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji	19
3.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających	20
3.15 Wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu	20
3.16 Opracowanie karty audytu	21
3.17 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego.....	22
3.18 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości	22
3.19 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok)	23
3.20 Przeprowadzenie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat.	24
4. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego.....	25
5. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia	27
5.1 Planowanie zadań zapewniających	29
5.2 Zadania zapewniające pozaplanowe.....	30
5.3 Zadania zapewniające zrealizowane	30
5.4 Zadania zapewniające przeniesione na kolejny rok lub od których realizacji odstąpiono	32
5.5 Czynności doradcze.....	33

5.6 Czynności sprawdzające.....	34
5.7 Zalecenia	34
6. Spostrzeżenia i wnioski	36

1. Założenia i przeprowadzenie ankiety w jednostkach samorządu terytorialnego

Ankieta dotycząca funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego (dalej: *Ankieta*) została skierowana do wszystkich jednostek samorządu terytorialnego (dalej: *JST*)¹. *Ankieta* została przeprowadzona w formie interaktywnej i była udostępniona *JST* w okresie od 13 do 29 kwietnia 2022 r.

Celem przeprowadzenia *Ankiety* było pozyskanie podstawowych informacji na temat organizacji i działalności audytu wewnętrznego w *JST*, co pozwoli Ministrowi Finansów na wykonywanie zadań koordynacyjnych dostosowanych do stanu audytu wewnętrznego w *JST*. Dane pozyskane za pomocą *Ankiety* stanowią istotne uzupełnienie luki informacyjnej w zakresie audytu wewnętrznego w *JST*, ponieważ jednostki te nie są zobligowane do składania Ministrowi Finansów raportów dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Wyniki *Ankiety* zostaną wykorzystane w działaniach koordynacyjnych Ministra Finansów, celem:

- udzielania pomocy w rozwiązywaniu zidentyfikowanych problemów, np. poprzez działania legislacyjne oraz wydawanie wytycznych;
- podnoszenia jakości audytu wewnętrznego, m.in. w ramach programu szkoleniowego pt. „Progr@m Wiedza i umiejętności = kompetencje²”.

Anketę wypełniło 1881 z 2807 (67%) *JST*. Jednocześnie, z danych posiadanych przez Ministerstwo Finansów (sprawozdania z wykonania budżetów *JST* za 2021 rok) wynika, że w 2021 roku zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego było 2021 *JST* (72% wszystkich *JST*).

Respondenci przedstawili dane i informacje według stanu na 31 grudnia 2021 r. W bieżącej edycji *Ankiety* wzięła udział mniejsza liczba *JST* niż w edycji z 2019 r., kiedy to ankietę wypełniło 70% *JST*.

W *Ankiecie* zostały zawarte pytania z poprzedniej edycji – z 2019 r. – i uzupełnione o kilka nowych zagadnień, w szczególności dotyczących realizacji zadań audytowych.

Czytając niniejsze opracowanie, należy mieć na względzie, że przy porównywaniu danych z bieżącej edycji i edycji z 2019 r. porównywana jest zbliżona, aczkolwiek nie taka sama grupa *JST*. Toteż porównania te mają jedynie charakter poglądowy.

Ponadto, należy podkreślić, że wyniki *Ankiety* nie były poddawane szczegółowej weryfikacji a korekta dokonywana przed analizą była ograniczona i dotyczyła jedynie ewidentnych pomyłek (np. w przypadku przekroczenia kwoty progowej, zobowiązującej do prowadzenia audytu i jednoczesnym zaznaczeniu, że *JST* nie jest zobowiązana do prowadzenia audytu).

Bardzo dziękujemy wszystkim *JST*, które wzięły udział w *Ankiecie*. Zaangażowanie w jej wypełnienie pozwoli na dopasowanie naszych działań do faktycznych problemów, jakie występują w *JST*.

¹ Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Piotra Patkowskiego z dnia 8 kwietnia 2022 r., znak DWR2.502.10.2022.

² Informacje na temat programu znajdują się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: [Progr@m Wiedza i umiejętności = kompetencje - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](https://www.gov.pl/web/progr-m-wiedza-i-umieknosci).

2. Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

2.1 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu

Ankiety wypełniło 1881 *JST*. Spośród tej grupy, 68% *JST* (1284 jednostek) było zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego³ na podstawie art. 274 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ (dalej: *uofp*).

Z danych uzyskanych w ramach przeprowadzonej ankiety wynika, że na 31 grudnia 2021 r. audyt wewnętrzny był prowadzony w 1258 *JST*, w tym w 17 *JST*, które nie miały takiego obowiązku. Szczegółowe dane na temat prowadzenia audytu wewnętrznego w *JST* prezentuje Tabela nr 1.

Tabela nr 1

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	<i>JST</i> niezobowiązane i prowadzące audyt wewnętrzny	<i>JST</i> zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego	<i>JST</i> zobowiązane i prowadzące audyt wewnętrzny	Procent – prowadzący/zobowiązani
województwa	Nie dotyczy⁵	15	15	100%
miasta na prawach powiatu	Nie dotyczy	57	57	100%
powiaty⁶	1	241	239	99,2%
gminy (razem), w tym:	16	971	930	95,8%
gminy miejskie	0	150	147	98,0%
gminy miejsko-wiejskie	4	356	346	97,2%
gminy wiejskie	12	465	437	93,9%
łącznie <i>JST</i>:	17	1284	1241	96%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

W bieżącej edycji Ankiety większy, niż w edycji z 2019 r., odsetek *JST* zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego wypełniało ten obowiązek. Różnica wyniosła 3 punkty procentowe. Największy przyrost można zaobserwować w przypadku gmin (ogółem) i gmin wiejskich. Jednakże mniejsza liczba *JST* wypełniła Ankiety w tym roku niż w 2019 r., co może świadczyć, że *JST* niewypełniające obowiązku prowadzenia audytu w mniejszym stopniu wzięły udział w bieżącej edycji.

Audyt wewnętrzny nie był prowadzony w 43 *JST* do tego zobowiązanych, tj. w:

- 2 powiatach;
- 3 gminach miejskich;
- 10 gminach miejsko-wiejskich;
- 28 gminach wiejskich.

³ Jednostki, które przekraczały próg 40 milionów złotych, czyli próg powyżej którego *JST* są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego.

⁴ (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 z późn. zm.).

⁵ Wszystkie *JST* w grupie województw i miast na prawach powiatu były zobowiązane do prowadzenia audytu.

⁶ Na potrzeby niniejszego dokumentu, miasta na prawach powiatu zostały wyszczególnione w oddzielnej pozycji (nie zostały uwzględnione w pozycji powiat).

Przyczyny nieprowadzenia audytu wewnętrznego związane są przede wszystkim z brakiem możliwości pozyskania audytora wewnętrznego albo usługodawcy (brak ofert) a także z epizodycznym przekroczeniem progu ustawowego w trakcie roku.

Aby ograniczyć występowanie tych problemów, projektowana zmiana ustawy o finansach publicznych⁷ przewiduje:

1. uruchomienie egzaminów na audytora wewnętrznego, przeprowadzanych przez Ministerstwo Finansów, co powinno wpłynąć na zwiększenie liczby audytorów na rynku;
2. doprecyzowanie momentu (1 stycznia danego roku), w którym powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w związku z przekroczeniem kwot progowych, co powinno wyeliminować problem konieczności prowadzenia audytu w związku z epizodycznym przekroczeniem progu w trakcie roku.

Ponadto, projektowana zmiana ustawy zakłada podniesienie progu, od którego *JST* są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego (urealnienie kwoty progowej, która nie była zmieniana od wejścia w życie *uofp* w 2010 r.).

W przypadku 2 *JST* nieprowadzenie audytu wynikało z braku akceptacji przez kandydatów na audytorów warunków proponowanych przez *JST*, a w dodatkowych 2 *JST* – z odrzucenia kandydata. Należy przy tym jednak zauważyć, że brak akceptacji warunków zatrudnienia/świadczenia usług mógł skutkować brakiem składania ofert, o którym mowa we wcześniejszym akapicie.

2.2 Usługodawcy

Audyt wewnętrzny prowadzony był przez usługodawców w 59,6% jednostek (750 z 1258). Jest to zbliżony odsetek do procentu usługodawców (58%) w edycji z 2019 r.

We wszystkich 17 *JST* niezobowiązanych a prowadzących audyt wewnętrzny, audyt był prowadzony przez usługodawcę.

Największy odsetek usługodawców występuje w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich. Udział usługodawców jest zdecydowanie niższy w pozostałych rodzajach *JST*. W porównaniu z edycją z 2019 r. można zauważyć, że istotna zmiana nastąpiła jedynie w odniesieniu do powiatów – procent powiatów, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca wzrósł o 9,1 punktu procentowego.

Usługodawcy mogą prowadzić audyt wewnętrzny w *JST* jedynie w przypadku, gdy ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 milionów zł⁸. **Jednakże w 64 *JST* audyt był prowadzony przez usługodawcę, mimo przekroczenia ww. kwoty.**

Projektowana zmiana ustawy o finansach publicznych przewiduje podniesienie tego progu do 127 milionów zł, co zwiększy liczbę *JST* mogących korzystać z usługodawców.

Odsetek usługodawców w poszczególnych rodzajach *JST* przedstawia tabela nr 2 oraz wykres nr 1.

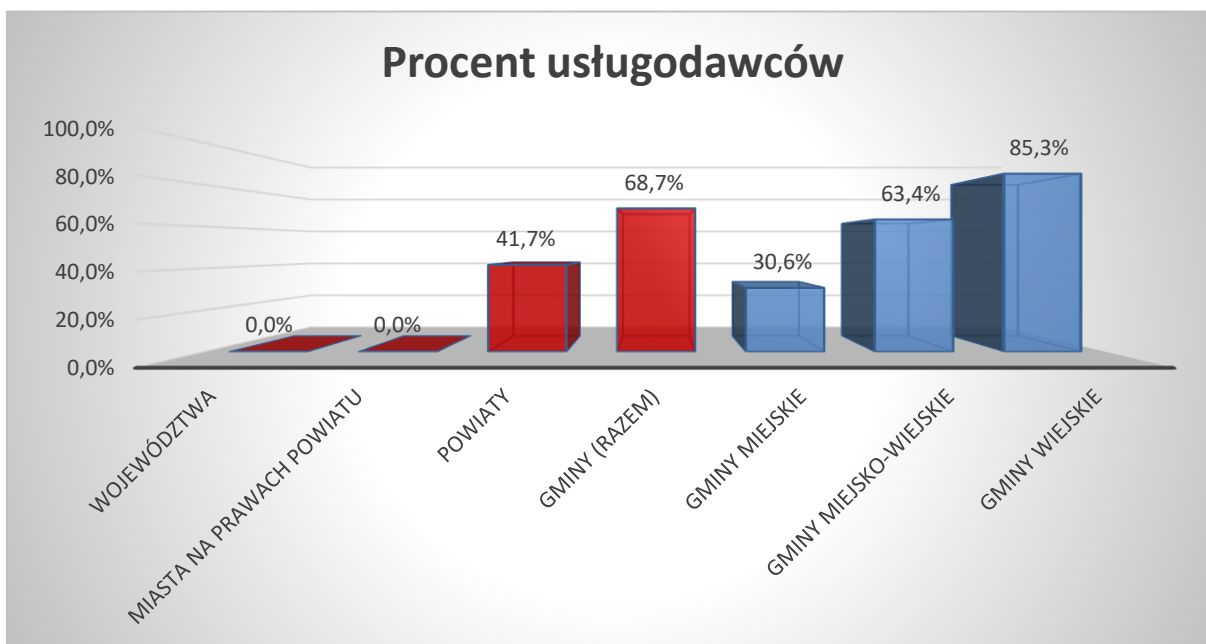
⁷ Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, nr UD327 w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów.

⁸ Zgodnie z art. 278 ust. 3 *uofp*.

Tabela nr 2

JST według rodzaju/poziomu	% JST, w których audyt prowadzi usługodawca
województwa	0,0%
miasta na prawach powiatu	0,0%
Powiaty	41,7%
gminy (razem), w tym:	68,7%
gminy miejskie	30,6%
gminy miejsko-wiejskie	63,4%
gminy wiejskie	85,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Wykres nr 1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Ankiety*.

Przy bieżącej edycji *Ankiety* poddaliśmy analizie ile JST korzysta z usług tego samego usługodawcy.

W przypadku 16 JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, nie otrzymaliśmy informacji o nazwie firmy usługowej lub danych osoby prowadzącej audyt wewnętrzny.

W przypadku 29% JST (211), w których audyt prowadzi usługodawca i które wskazały firmę usługodawcy, usługodawca prowadził audyt tylko w jednej JST, biorącej udział w *Ankiecie*.

13 usługodawców świadczyło usługi audytu wewnętrznego w 10 i więcej JST. Największa liczba JST obsługiwanych przez jednego usługodawcę wynosiła: 54.

Należy podkreślić, że w ramach *Ankiety* nie zbieraliśmy danych na temat liczby osób zatrudnianych przez usługodawców do prowadzenia audytu w konkretnych JST, stąd też nie należy przyjmować, że jeden usługodawca to jedna osoba prowadząca audyt wewnętrzny.

2.3 Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego

W mniej niż połowie ankietowanych *JST* – 40,4% (508 z 1258) – audyt wewnętrzny prowadzą audytorzy zatrudnieni w jednostce (pod pojęciem komórka audytu wewnętrznego, dalej: *KAW*, rozumie się również jednoosobowe stanowiska audytorów wewnętrznych zatrudnionych w *JST*).

Największe pod względem liczby etatów (audytorów wewnętrznych i osób na stanowiskach pomocniczych) *KAW* występują w miastach na prawach powiatu oraz w urzędach marszałkowskich. W tych jednostkach zatrudnionych jest 45% wszystkich audytorów i osób na stanowiskach pomocniczych, pomimo że urzędy marszałkowskie i miasta na prawach powiatu stanowią jedynie 14% badanych *JST*, w których audyt prowadzony jest przez zatrudnionego audytora wewnętrznego.

Ponadto 93% zatrudnionych w *KAW* osób pracuje w jednostkach, które przekraczają próg 100 milionów zł.

W blisko 25% jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych (125 *JST*) wymiar etatów w *KAW* jest niższy niż pół etatu. Zatrudnienie w *KAW* poniżej 1 etatu występuje w 52,6% *JST* (267) zatrudniających audytorów wewnętrznych. Jest to większy odsetek o 6 punktów procentowych w porównaniu z edycją z 2019 r.

Uwzględniając wyłącznie wymiar etatów audytorów wewnętrznych (z wyłączeniem stanowisk pomocniczych) można zaobserwować, że najniższy wymiar występuje najczęściej wśród gmin wiejskich, zaś najwyższy w województwach i miastach na prawach powiatu. W porównaniu z edycją z 2019 r. odsetek *JST* zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze poniżej 1 etatu wzrósł niemal (za wyjątkiem województw) w każdym rodzaju *JST*.

Relację pomiędzy rodzajem *JST* a wymiarem etatu audytorów wewnętrznych prezentuje tabela nr 3.

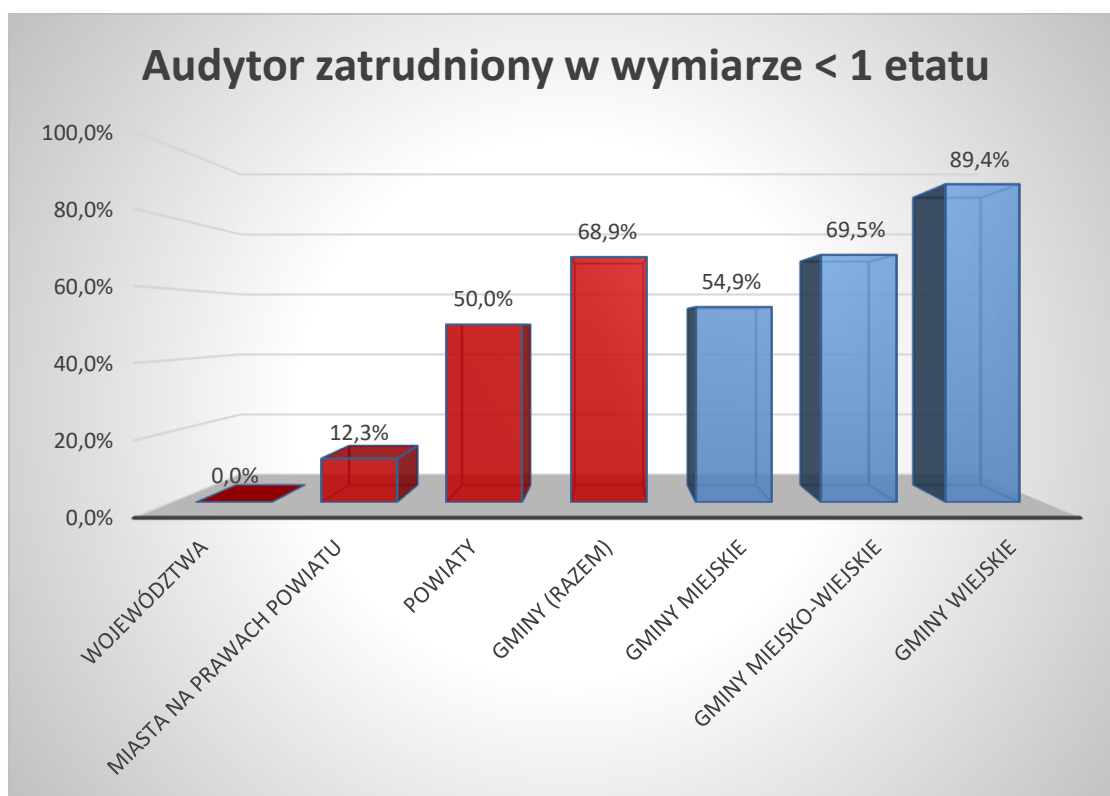
Tabela nr 3

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	poniżej 1 etatu	1 etat	powyżej 1 etatu
województwa	0,0%	13,3%	86,7%
miasta na prawach powiatu	12,3%	50,9%	36,8%
powiaty	50,0%	45,7%	4,3%
gminy (razem), w tym:	68,9%	28,7%	2,4%
gminy miejskie	54,9%	40,2%	4,9%
gminy miejsko-wiejskie	69,5%	28,9%	1,6%
gminy wiejskie	89,4%	10,6%	0,0%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

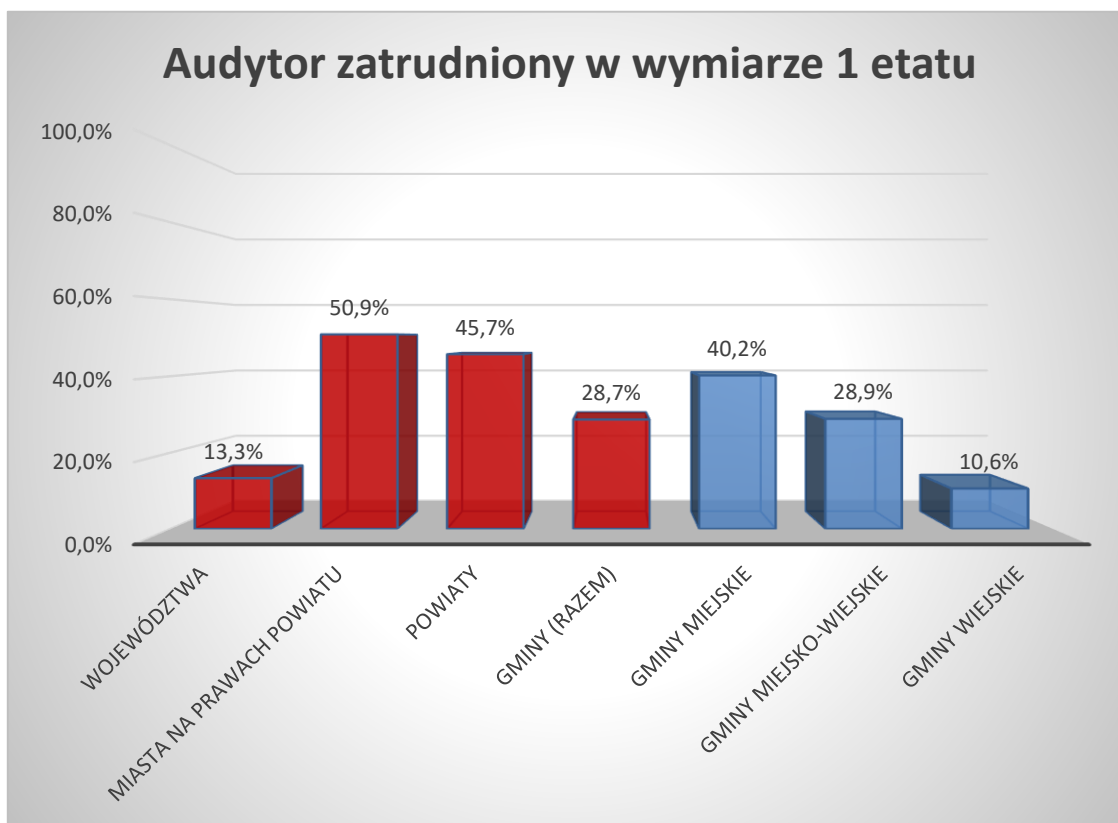
Dane zawarte w tabeli nr 3 przedstawione są na wykresach nr 2-4.

Wykres nr 2



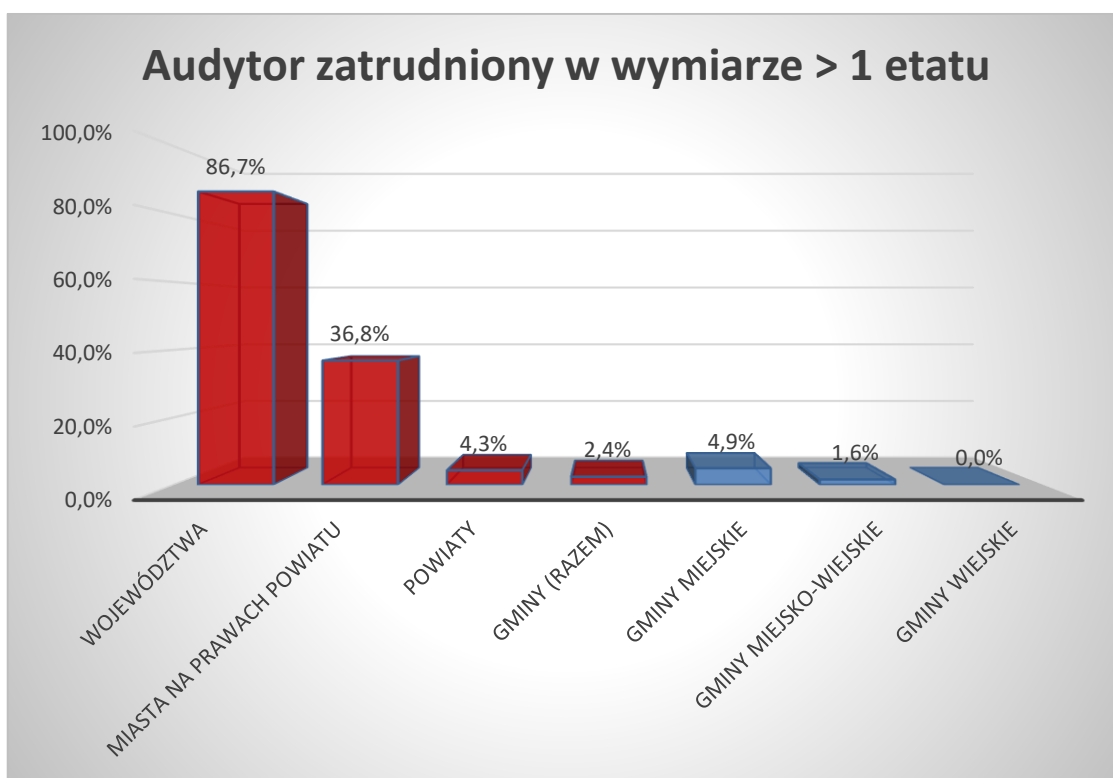
Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Wykres nr 3



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Wykres nr 4



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Najczęściej występującym wymiarem zatrudnienia audytorów wewnętrznych jest 1 etat – 35,4% (180 przypadków na 508 JST zatrudniających audytora). Warto również zwrócić uwagę, że względnie dużo JST zatrudnia audytorów w wymiarze poniżej pół etatu – 26,6%, natomiast większość, w wymiarze poniżej 1 etatu – 55,3%.

Tabela nr 4 i wykres nr 5 przedstawiają dane w zakresie częstotliwości występowania etatów audytora wewnętrznego w JST.

Tabela nr 4

Wymiar etatu audytora wewnętrznego	Liczba JST	Procent JST zatrudniających audytorów
poniżej 0,25 etatu	43	8,5%
0,25 etatu	62	12,2%
od 0,25 do 0,5	30	5,9%
0,5 etatu	111	21,8%
od 0,5 do 1	35	6,9%
1 etat	180	35,4%
od 1 do 2 etatów (włącznie)	22	4,3%
powyżej 2 etatów	25	4,9%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Wykres nr 5



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

2.4 Kierownik komórki audytu wewnętrznego.

W bieżącej *Ankiecie* pytaliśmy również o to, kto kieruje KAW. W pytaniu skierowanym do ankietowanych zaznaczono, że odpowiedzi „tak” należy udzielić, jeśli spełnione są warunki:

- kierujący KAW posiada uprawnienia, o których mowa w art. 286 *uofp* oraz
- wykonuje zadania z zakresu audytu wewnętrznego.

Zgodnie z art. 277 ust. 3 i 4 *uofp* – działalnością KAW kieruje audytor wewnętrzny, zaś do audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednoosobowej KAW przepisy *uofp* dotyczące kierownika KAW stosuje się odpowiednio.

Niemal wszystkie *JST* potwierdziły, że KAW kieruje osoba posiadająca uprawnienia i wykonująca zadania z zakresu audytu wewnętrznego. Jedynie w 5 *JST* zaznaczono odpowiedź negatywną, przy czym audytorzy posiadali uprawnienia do prowadzenia audytu.

3. Spełnianie wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego

Przepisy prawa (*uofp* i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu⁹ dalej: *rozporządzenie*) oraz standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych¹⁰ (dalej: *Standardy*) nakładają na kierowników jednostek oraz na audytorów wewnętrznych określone obowiązki, przypisują im konkretne zadania. W ramach *Ankiety* pozyskano informację w zakresie ich wykonywania/realizowania.

Obowiązki i zadania nałożone na kierownika jednostki (organ wykonawczy *JST*) w tym zakresie to:

- zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego;
- zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW;
- zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego;
- zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW pod kierownika jednostki;
- współdziałanie z kierownikiem KAW/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian;
- określanie priorytetów do planu audytu;
- podpisywanie planu audytu;
- udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego;
- otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających;
- otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń;
- otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń;
- podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji;
- otrzymywanie wyników czynności sprawdzających;
- wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu z kierownikiem KAW/usługodawcą.

Zdecydowana większość ankietowanych (ponad 90%) potwierdziła spełnianie poszczególnych ww. obowiązków. W edycji z 2019 r. wynik ten był zbliżony, nastąpiły jedynie niewielkie zmiany w zakresie odsetka *JST* spełniających te wymagania. Warto również zauważyć, że zdecydowanie częściej wymagania te nie są spełniane w *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca. Taka zależność wystąpiła też w poprzedniej edycji.

Dużo więcej negatywnych odpowiedzi pojawiło się w przypadku stosowania *Standardów*. W *Ankiecie* pytaliśmy o spełnienie następujących wymogów:

- opracowania karty audytu;
- opracowania procedur prowadzenia audytu wewnętrznego;
- opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości;

⁹ Dz.U. z 2018 r. poz. 506.

¹⁰ Standardy zostały ogłoszone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów, poz. 28).

- przeprowadzania samooceny (za ostatni rok);
- przeprowadzania oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat.

W porównaniu z edycją z 2019 r. wzrósł odsetek *JST*, które spełniają wymagania poszczególnych *Standardów*. Wzrost ten dotyczy zarówno *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, jak również *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca. Nadal większy odsetek *JST* spełniających wymagania *Standardów*, to *JST* zatrudniające audytorów. I nadal na niskim poziomie utrzymuje się odsetek *JST* spełniających wymogi w zakresie samooceny (nieco ponad 50% *JST*) i ocen zewnętrznych (poniżej 15% *JST*).

W dalszej części opracowania omówiono szczegółowo powyższe zagadnienia.

3.1 Zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 282 ust. 1 *uofp* obowiązek zapewnienia takich warunków spoczywa na kierowniku jednostki. Art. 276 *uofp* stanowi ponadto, że w *JST* zadania przypisane kierownikowi jednostki wykonują: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Tylko 1 *JST* (gmina wiejska, w której audyt prowadzi usługodawca) udzieliła negatywnej odpowiedzi, tj. poinformowała, że organ wykonawczy *JST* nie zapewnił takich warunków.

Warto jednak zwrócić uwagę, że w przypadku 10 *JST*, w których potwierdzono, że warunki do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego zostały zapewnione, udzielono negatywnej odpowiedzi na pytanie dotyczące zapewnienia organizacyjnej odrębności KAW. Ponadto, w 5 *JST*, w których udzielono pozytywnej odpowiedzi, kierownik KAW nie podlega bezpośrednio organowi wykonawczemu *JST*. Odpowiedzi takie sugerują, że warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego nie zostały w danych *JST* zapewnione.

3.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW

Art. 282 ust. 1 *uofp* stanowi, że kierownik jednostki zapewnia organizacyjną odrębność KAW. Pytanie dotyczące wyodrębnienia KAW w strukturze jednostki, skierowane było wyłącznie do tych *JST*, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

W przypadku niemal 2% *JST* (10 z 508) została udzielona odpowiedź negatywna, tj. organ wykonawczy *JST* nie zapewnił organizacyjnej odrębności KAW. Dotyczyło to:

- 2 miast na prawach powiatu;
- 6 powiatów;
- 2 gmin miejskich.

W 6 z powyższych przypadków, KAW została połączona z komórką kontroli. W pozostałych przypadkach audyt był połączony z komórką ds. ochrony danych, bezpieczeństwa i ochrony informacji niejawnych lub był umiejscowiony w komórce ds. organizacyjnych albo ds. koordynacji zarządzania.

Jednocześnie spośród *JST*, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej w zakresie zapewnienia organizacyjnej odrębności KAW w strukturze urzędu, wystąpiło 116 przypadków gdzie nazwa komórki wskazuje, że KAW jest jednak połączona z inną komórką organizacyjną lub stanowi jej część.

3.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego

Kolejnym z obowiązków nałożonym na kierownika jednostki w art. 282 ust. 1 *uofp* jest zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. W *Ankiecie* określiliśmy okres (lata 2019 – 2021), którego dotyczyło pytanie o zapewnienie ciągłości.

Ogółem, 94,5% *JST* (1189 z 1258) poinformowało o zapewnieniu ciągłości prowadzenia audytu.

Tabela nr 5 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że zapewniona została ciągłość prowadzenia audytu w jednostce.

Tabela nr 5

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których zapewniona została ciągłość działania audytu w jednostce
Województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	95%
Powiaty	95%
gminy (razem), w tym:	94%
gminy miejskie	97%
gminy miejsko-wiejskie	97%
gminy wiejskie	92%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Z udzielonych odpowiedzi wynika, że w 69 *JST* nie została zapewniona ciągłość audytu wewnętrznego. Sytuacja ta dotyczy 21 jednostek, w których audyt prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce i 48 jednostek, w których audyt prowadzi usługodawca.

Przyczyny niezapewnienia ciągłości związane były przede wszystkim (około połowa odpowiedzi) z trudnościami z pozyskaniem audytorów wewnętrznych, wynikające z braku kandydatów na takie stanowisko, braku ofert świadczenia usług audytu. W pozostałych przypadkach większość *JST* informowała jedynie o fakcie braku ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego.

3.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW kierownikowi jednostki

Zgodnie z art. 280 *uofp*, kierownik KAW powinien podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki. Pytanie w tym zakresie zostało skierowane wyłącznie do tych *JST*, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

Jedynie 5 *JST* poinformowało, że kierownik KAW nie podlega bezpośrednio pod kierownika jednostki. Dotyczy to 2 powiatów, 2 miast na prawach powiatu i 1 urzędu marszałkowskiego. W dwóch z tych przypadków wykazano, że kierownik KAW podlega merytorycznie kierownikowi jednostki a organizacyjnie innej osobie.

Należy zaznaczyć, że w myśl *uofp* kierownik KAW powinien podlegać wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta, przewodniczącemu zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

3.5 Udział kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmianach

W myśl art. 283 ust. 3 *uofp*, plan audytu przygotowany jest przez kierownika KAW/usługodawcę w porozumieniu z kierownikiem jednostki. *Rozporządzenie* precyzuje w §9 ust. 2, że plan ten podpisywany jest przez osoby pełniące te funkcje. Ponadto §10

rozporządzenia stanowi, że zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem KAW¹¹ i kierownikiem jednostki.

Ogółem, 97,1% JST (1221 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki współdziała z kierownikiem KAW/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian.

Tabela nr 6 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki współdziała z kierownikiem KAW/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian.

Tabela nr 6

JST według rodzaju/poziomu	% JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki współdziała z kierownikiem KAW/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian
Województwa	93,3%
miasta na prawach powiatu	100,0%
Powiaty	97,9%
gminy (razem), w tym:	96,7%
gminy miejskie	97,3%
gminy miejsko-wiejskie	96,0%
gminy wiejskie	97,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Przeważająca liczba odpowiedzi negatywnych tj. 91,9% przypadków (34 z 37) dotyczyło JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

Warto zwrócić uwagę na przypadek, w którym wskazano, że plan audytu opracowywany jest nie we współpracy z kierownikiem jednostki a z koordynatorem kontroli zarządczej. Rozwiązanie takie jest niedopuszczalne ze względu na obowiązujące przepisy prawa oraz wymóg zachowania niezależności audytora.

Część z JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki. W 16 JST wskazano, że zadanie to wykonuje sekretarz. Pojedyncze jednostki wskazywały, że zadanie to wykonuje skarbnik albo zastępca kierownika jednostki.

3.6 Określanie priorytetów do planu audytu

Zgodnie z §8 pkt 2 *rozporządzenia*, kierownik KAW wyznacza obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, biorąc pod uwagę priorytety kierownika jednostki.

Ogółem 98,1% JST (1234 z 1258) potwierdziło, że kierownik jednostki wyznacza priorytety do planu audytu. Tabela nr 7 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które udzieliły takiej odpowiedzi.

¹¹ Zgodnie z §3 ust. 2 *rozporządzenia*, przepisy dotyczące kierownika KAW stosuje się odpowiednio do usługodawcy.

Tabela nr 7

JST według rodzaju/poziomu	% JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki wyznacza priorytety do planu audytu
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
powiaty	97,5%
gminy (razem), w tym:	98,2%
gminy miejskie	98,6%
gminy miejsko-wiejskie	97,7%
gminy wiejskie	98,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Większość przypadków – 79,2% (19 z 24) w których kierownik jednostki nie wyznacza priorytetów dotyczyła JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

W przypadku 10 JST (w tym 8 JST, w których audyt prowadzi usługodawca), mimo że JST poinformowała, że w kompetencjach kierownika jednostki leży wyznaczanie priorytetów do planu audytu wskazano, że zadanie to wykonuje osoba inna niż kierownik jednostki. Zadanie to najczęściej powierzane było sekretarzowi lub skarbnikowi JST.

3.7 Zatwierdzanie (podpisywanie) planu audytu

Tabela nr 8 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki zatwierdza (podpisuje) plan audytu.

Tabela nr 8

JST według rodzaju/poziomu	% JST, w których kierownik jednostki zatwierdza (podpisuje) plan audytu
Województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	100,0%
Powiaty	97,9%
gminy (razem), w tym:	99,2%
gminy miejskie	100,0%
gminy miejsko-wiejskie	98,9%
gminy wiejskie	99,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Ogółem 99,8% JST (1245 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki wykonuje to zadanie.

We wszystkich 13 przypadkach, gdzie kierownik jednostki nie podpisuje planu audytu, audyt prowadzony był przez usługodawcę. Dodatkowo w 3 JST pomimo potwierdzenia, że kompetencje w tym zakresie należą do kierownika jednostki zadanie to było przypisane odpowiednio skarbnikowi, sekretarzowi i zastępcy kierownika jednostki. W tych 3 JST audyt prowadził usługodawca.

3.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego

Art. 287 ust. 1 *uofp* określa, że do przeprowadzania audytu wewnętrznego w JST, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie JST upowaznia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu

jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto, w myśl §4 *rozporządzenia* audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki.

Ogółem, 98,5% *JST* (1239 z 1258) poinformowało, że w kompetencjach kierownika jednostki leży udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Tabela nr 9 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki udziela upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.

Tabela nr 9

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki udziela upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	100,0%
powiaty	97,9%
gminy (razem), w tym:	98,5%
gminy miejskie	100,0%
gminy miejsko-wiejskie	98,0%
gminy wiejskie	98,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Wśród 19 przypadków, gdzie kierownik jednostki nie udziela upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego, 17 dotyczyło *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Dodatkowo w 3 *JST* pomimo potwierdzenia, że kompetencje w tym zakresie należą do kierownika jednostki zadanie to było przypisane odpowiednio skarbnikowi, sekretarzowi i zastępcy kierownika jednostki. W tych trzech *JST* audyt prowadzi usługodawca.

3.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego

Zgodnie z §12 ust. 1 *rozporządzenia* kierownik KAW do końca stycznia następnego roku składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z prowadzenia audytu wewnętrznego.

Ogółem, 98,7% *JST* (1242 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela nr 10 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela nr 10

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	100,0%
powiaty	98,8%
gminy (razem), w tym:	98,6%
gminy miejskie	100,0%
gminy miejsko-wiejskie	98,3%
gminy wiejskie	98,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

W 15 na 16 przypadków, gdzie wskazano, że kierownik jednostki nie otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego, audyt w *JST* prowadzi usługodawca. W 7 *JST*, mimo potwierdzenia, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego wskazano, że sprawozdania otrzymuje w 5 przypadkach sekretarz, a w pozostałych skarbnik oraz zastępca kierownika jednostki.

W bieżącej edycji *Ankiety* badaliśmy również czy kierownik jednostki otrzymuje dokumenty bezpośrednio, co potwierdzałoby faktyczną bezpośrednią podległość audytu wewnętrznego pod kierownika jednostki.

W przypadku 11 *JST* ankietowani potwierdzili, że sprawozdania z prowadzenia audytu nie są bezpośrednio przekazywane kierownikowi jednostki. W 8 przypadkach dotyczyło to *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

3.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających

Zgodnie z §19 ust. 1 *rozporządzenia* kierownik KAW przekazuje sprawozdanie z zadania audytowanemu i kierownikowi jednostki.

Ogółem, 97,3% *JST* (1224 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających.

Tabela nr 11 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających.

Tabela nr 11

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
Powiaty	97,5%
gminy (razem), w tym:	97,1%
gminy miejskie	98,6%
gminy miejsko-wiejskie	97,4%
gminy wiejskie	96,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Większość przypadków – 82,4% *JST* (28 z 34), w których kierownik jednostki nie otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających, dotyczyła *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W 8 *JST* potwierdzono, iż kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających lecz wskazano, że zamiast kierownika jednostki sprawozdania otrzymują inne osoby (najczęściej był to sekretarz lub skarbnik).

W 28 *JST* wskazano, że kierownik jednostki nie otrzymuje sprawozdań z zadań zapewniających bezpośrednio. Największa liczba takich przypadków dotyczyła gmin wiejskich i gmin wiejsko-miejskich. W 78,6% *JST* (22 z 28), w których kierownik jednostki nie otrzymywał sprawozdań bezpośrednio, audyt prowadził usługodawca.

3.11 Otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń

Zgodnie z §19 ust. 2 *rozporządzenia* audytowany ustala sposób i termin realizacji zaleceń oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za realizację zaleceń, powiadamiając o tym na piśmie kierownika KAW i kierownika jednostki.

Tabela nr 12 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje informacje o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń (w przypadku gdy sformułowano zalecenia). Procent wskazany w tabeli uwzględnia również *JST*, w których nie były formułowane zalecenia.

Tabela nr 12

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , kierownik jednostki otrzymuje informacje o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
powiaty	96,3%
gminy (razem), w tym:	95,3%
gminy miejskie	97,3%
gminy miejsko-wiejskie	95,7%
gminy wiejskie	94,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 95,7% *JST* (1204 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje ww. informacje albo, że nie były formułowane zalecenia.

Większość przypadków, w których kierownik jednostki nie otrzymuje informacji o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń, tj. 77,8% (42 z 54) odpowiedzi, została udzielona przez *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku 9 *JST*, pomimo potwierdzenia, iż kierownik jednostki otrzymuje informacje o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń wskazano, że zadanie to przypisane jest innym osobom. Podobnie, jak przy wcześniejszych pytaniach, byli to: sekretarz, skarbnik albo zastępca kierownika jednostki.

Warto również zwrócić uwagę na przypadki, gdzie wskazano, że informacje te otrzymuje wyłącznie audytor wewnętrzny, co stoi w sprzeczności z §19 ust. 2 *rozporządzenia*.

W przypadku 88 *JST* wskazano, że kierownik jednostki nie otrzymuje takich informacji bezpośrednio. Tak jak w przypadku poprzedniego pytania, największa liczba takich przypadków dotyczyła gmin wiejskich i gmin miejsko-wiejskich oraz *JST*, w których audyt prowadził usługodawca.

3.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń

Zgodnie z §19 ust. 3 *rozporządzenia* w przypadku odmowy realizacji zaleceń audytowany przedstawia pisemne stanowisko kierownikowi jednostki i audytorowi wewnętrznemu.

Tabela nr 13 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje informacje o odmowie realizacji zaleceń lub wskazały, że nie miały miejsca przypadki, gdy audytowany odmówił realizacji zaleceń.

Tabela nr 13

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki otrzymuje informacje o odmowie realizacji zaleceń lub wskazały, że nie miał miejsca przypadek, gdy audytowany odmówił realizacji zaleceń.
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	96,5%
powiaty	90,4%
gminy (razem), w tym:	90,1%
gminy miejskie	95,2%
gminy miejsko-wiejskie	90,0%
gminy wiejskie	88,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 90,5% *JST* (1139 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje ww. informację, albo że nie wystąpił przypadek odmowy realizacji zaleceń.

Większość przypadków (80%), w których kierownik jednostki nie otrzymuje informacji o odmowie realizacji zaleceń, została udzielona przez *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku 6 *JST*, mimo potwierdzenia, że kierownik jednostki otrzymuje informacje o odmowie realizacji zaleceń wskazano, że zadanie to przypisane jest innym osobom.

W 116 *JST* informacje o odmowie realizacji zaleceń nie są przekazywane bezpośrednio kierownikowi jednostki. Największa liczba takich przypadków dotyczyła gmin wiejskich i gmin miejsko-wiejskich oraz *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

3.13 Podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji

Zgodnie z §19 ust. 4 *rozporządzenia* kierownik jednostki podejmuje decyzje dotyczące realizacji zaleceń.

Tabela nr 14 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń.

Tabela nr 14

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	96,5%
powiaty	90,4%
gminy (razem), w tym:	90,1%
gminy miejskie	95,2%
gminy miejsko-wiejskie	90,0%
gminy wiejskie	88,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 90,5% JST (1139 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki podejmuje decyzję o realizacji zaleceń albo, że nie wystąpił przypadek odmowy realizacji zaleceń.

Większość odpowiedzi negatywnych, tj. 81%, zostało udzielonych przez JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W 3 JST, pomimo potwierdzenia, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji wskazano, że zadanie to przypisane jest innym osobom.

3.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających

Zgodnie z §21 ust. 2 rozporządzenia wynik czynności sprawdzających audytor wewnętrzny przedstawia w notatce informacyjnej kierownikowi jednostki i audytowanemu.

Tabela nr 15 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazały, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane.

Tabela nr 15

JST według rodzaju/poziomu	% JST, w których kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazano, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
powiaty	93,8%
gminy (razem), w tym:	93,9%
gminy miejskie	95,2%
gminy miejsko-wiejskie	94,6%
gminy wiejskie	92,9%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Ogółem, 94,1% JST (1184 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazano, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane.

Większość przypadków, tj. 89,2% (66 z 74 odpowiedzi) stwierdzających, że kierownik jednostki nie otrzymuje wyników czynności sprawdzających dotyczy JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku 6 JST, mimo potwierdzenia, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających wskazano, że zadanie to przypisane jest innym osobom.

W 79 JST wskazano, że kierownik jednostki nie otrzymuje wyników czynności sprawdzających bezpośrednio. Największa liczba takich przypadków dotyczyła gmin wiejskich i gmin miejsko-wiejskich. W 73,4% JST (58), w których kierownik jednostki nie otrzymywał wyników bezpośrednio, audyt prowadzi usługodawca.

3.15 Wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu

W myśl §22 rozporządzenia, audytor wewnętrzny może wykonywać czynności doradcze służące wspieraniu kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, na jego wniosek lub z własnej inicjatywy. Cel i zakres tych czynności uzgadnia audytor z kierownikiem jednostki.

Tabela nr 16 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, które potwierdziły, że kierownik jednostki wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych i audytor wewnętrzny uzgadnia z nim cel i zakres tych czynności. Ponadto odsetek ten uwzględnia *JST*, które odpowiedziały, że dany przypadek nie wystąpił.

Tabela nr 16

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których kierownik jednostki wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych i audytor wewnętrzny uzgadnia z nim cel i zakres tych czynności
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
powiaty	90,8%
gminy (razem), w tym:	91,3%
gminy miejskie	94,6%
gminy miejsko-wiejskie	91,1%
gminy wiejskie	90,4%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 91,7% *JST* (1153 z 1258) poinformowało, że kierownik jednostki wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych i audytor wewnętrzny uzgadnia z nim cel i zakres tych czynności.

Większość przypadków, tj. 82,9% (87 ze 105), gdzie kierownik jednostki nie wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych dotyczy *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku 9 *JST*, wnioskowanie o przeprowadzanie czynności doradczych przypisane jest innej osobie niż kierownik jednostki.

3.16 Opracowanie karty audytu

Zgodnie ze *standardem 1000* – cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego.

Tabela nr 17 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, w których opracowano kartę audytu wewnętrznego.

Tabela nr 17

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których opracowano kartę audytu
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	98,2%
powiaty	83,3%
gminy (razem), w tym:	77,6%
gminy miejskie	88,4%
gminy miejsko-wiejskie	78,9%
gminy wiejskie	73,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 80,0% *JST* (1005 z 1258) poinformowało, że opracowana została karta audytu.

W *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca – karta audytu została opracowana w 71,9% (539 z 750) jednostek. W przypadku *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – w 91,7% (466 z 508).

Porównując te dane z wynikami poprzedniej edycji, należy zwrócić uwagę na wzrost odsetka *JST*, spełniających wymóg opracowania karty audytu. Znaczną poprawę – o 12,3 punktu procentowego – odnotowano w przypadku spełnienia tego obowiązku przez *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

W przypadku 24,2% *JST* (243 z 1005), w których opracowano kartę audytu, nie wskazano nazwy dokumentu ani daty jego sporządzenia.

3.17 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego

Zgodnie ze *standardem 2040* - zarządzający audytem wewnętrznym musi ustalić zasady i procedury służące kierowaniu audytem wewnętrznym.

Tabela nr 17 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, w których opracowano procedury audytu wewnętrznego.

Tabela nr 18

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których opracowano procedury audytu wewnętrznego
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	94,7%
powiaty	78,3%
gminy (razem), w tym:	72,4%
gminy miejskie	84,4%
gminy miejsko-wiejskie	70,3%
gminy wiejskie	70,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 74,9% *JST* (942 z 1258) poinformowało, że opracowane zostały procedury audytu wewnętrznego.

W *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca – procedury zostały opracowane w 65,6% jednostek (492 z 750). W przypadku *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – w 88,6% (450 z 508) jednostek.

W przypadku 25,9% *JST* (244 z 942), w których opracowano procedury, nie wskazano nazwy dokumentu ani daty jego sporządzenia.

3.18 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości

Zgodnie ze *standardem 1300* – zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego.

Tabela nr 19 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, w których opracowano program zapewnienia i poprawy jakości.

Tabela nr 19

JST według rodzaju/poziomu	% JST, w których opracowano program zapewnienia i poprawy jakości
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	86,0%
powiaty	60,4%
gminy (razem), w tym:	49,5%
gminy miejskie	56,5%
gminy miejsko-wiejskie	53,4%
gminy wiejskie	44,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Ogółem, 53,8% JST (677 z 1258) poinformowało, że opracowano program zapewnienia i poprawy jakości.

W JST, w których audyt prowadzi usługodawca – program zapewnienia i poprawy jakości opracowany został w 43,7% (328 z 750) jednostek. W przypadku JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – w 68,7% jednostek (349 z 508).

W przypadku 25,4% JST (172 z 677), które opracowały program zapewnienia i poprawy jakości, nie wskazano nazwy dokumentu ani daty jego sporządzenia.

3.19 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok)

W myśl *standardu 1310* – program zapewnienia i poprawy jakości musi uwzględniać zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne.

Tabela nr 20 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których przeprowadzono samoocenę za 2021 r.

Tabela nr 20

JST według rodzaju/poziomu	% JST, w których przeprowadzono samoocenę za 2021 r.
województwa	100,0%
miasta na prawach powiatu	80,7%
powiaty	54,6%
gminy (razem), w tym:	48,1%
gminy miejskie	62,6%
gminy miejsko-wiejskie	54,3%
gminy wiejskie	38,5%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Ogółem, 51,4% JST (647 z 1285) poinformowało, że przeprowadzono samoocenę za 2021 r.

W JST, w których audyt prowadzi usługodawca – samoocena została przeprowadzona w 38,4% (288 z 750) jednostek. W przypadku JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – w 70,7% jednostek (359 z 508).

W przypadku 30,0% JST (194 z 647), samoocena została przeprowadzona przy wykorzystaniu formularza *Quality@w* opracowanego w Ministerstwie Finansów.

3.20 Przeprowadzenie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat.

W myśl standardu 1312 - oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji.

Tabela nr 21 przedstawia odsetek ankietowanych *JST*, w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną w ciągu ostatnich 5 lat.

Tabela nr 21

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% <i>JST</i> , w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną w ciągu ostatnich 5 lat.
województwa	93,3%
miasta na prawach powiatu	45,6%
powiaty	17,9%
gminy (razem), w tym:	9,%
gminy miejskie	21,1%
gminy miejsko-wiejskie	13,7%
gminy wiejskie	3,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ogółem, 14,1% *JST* (177 z 1258) poinformowało, że przeprowadzono w nich ocenę zewnętrzną w ciągu ostatnich pięciu lat.

W *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca – ocena zewnętrzna została przeprowadzona w zaledwie 6,0% jednostek (45 z 750). W przypadku *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce odsetek ten był wyższy i wynosił – 26,0% (132 z 508) jednostek.

Powyższa statystyka nie uwzględnia daty rozpoczęcia prowadzenia audytu w *JST*. Oznacza to, że nie brano pod uwagę, czy w danej jednostce audyt wewnętrzny był prowadzony w okresie ostatnich 5 lat.

W 16,4% *JST* (29 z 177) w celu przeprowadzenia oceny zewnętrznej wykorzystano formularz *Quality@w* opracowany w Ministerstwie Finansów.

4. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

W trakcie badania ankietowego zostały zebrane także informacje na temat rodzaju uprawnień osób prowadzących audyt wewnętrzny w *JST*.

Najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień w badanych *JST* jest złożenie z pozytywnym wynikiem egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów w latach 2003-2006 (egzamin MF). Uprawnienia takie stanowią niemal połowę wszystkich uprawnień, występujących w *JST*. Drugim najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień jest odbycie dwuletniej praktyki i ukończenie studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego (26,2% przypadków).

Spośród certyfikatów wymienionych w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. a *uofp*, najczęściej występującym uprawnieniem jest certyfikat CGAP (*Certified Government Auditing Professional*). Spośród certyfikatów wymienionych w tym przepisie, nie wystąpili audytorzy z certyfikatami CCSA (*Certification in Control Self Assessment*), CFSA (*Certified Financial Services Auditor*) i CFA (*Chartered Financial Analyst*).

Rodzaje uprawnień kwalifikujących do prowadzenia audytu wewnętrznego posiadane przez audytorów wewnętrznych w *JST*. przedstawia tabela nr 22.

Tabela nr 22

Rodzaj uprawnienia	Występowanie
egzamin MF	46,2%
praktyka i studia	26,2%
CGAP	18,7%
CIA	3,9%
biegły rewident	3,1%
CFE	1,4%
CISA	0,4%
ACCA	0,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

W edycji z 2019 r. procent uprawnień kształtował się w podobny sposób. W bieżącej *Ankiecie* zmalał odsetek audytorów, którzy zdali egzamin MF (o 6,3 punktu procentowego), przy wzroście udziału audytorów, którzy ukończyli studia i odbyli praktykę (o 4,3 punktu procentowego) oraz którzy posiadają certyfikat CGAP (o 2,6 punktu procentowego). Warto również zauważyć, że przy poprzedniej edycji wystąpiły osoby posiadające certyfikat CFA, które w bieżącej *Ankiecie* nie wystąpiły.

W przypadku 47 z 1258 *JST* (3,7%) nie podano informacji o uprawnieniach audytorów wewnętrznych, w tym w 41 *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

W przypadku 11 *JST* informacja w zakresie uprawnień audytorów wewnętrznych była ogólna (np.: „na podstawie art 286 *u.o.f.p*”), niejasna (np. nazwa usługodawcy) lub wymienione zostały wszystkie możliwe uprawnienia, o których mowa w *uofp*.

W przypadku 5 *JST* podane przez ankietowanych kwalifikacje nie stanowią uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych i dotyczyło to certyfikatów nadawanych przez Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej (PIKW). Ponieważ

jednocześnie nie wskazano dodatkowych osób z uprawnieniami do prowadzenia audytu wewnętrznego, należy stwierdzić, że w tych *JST* audyt wewnętrzny prowadzą osoby nieuprawnione.

Wśród wymienianych w ankiecie kwalifikacji były również certyfikaty związane z zarządzaniem ryzykiem (CRMA), kontrolą wewnętrzną (CICA), zapewnianiem jakości w odniesieniu do oprogramowania (QA). Kwalifikacje te nie uprawniają do prowadzenia audytu wewnętrznego w rozumieniu przepisów *uofp*. Niemniej jednak osoby posiadające te kwalifikacje posiadały również uprawnienia wynikające z art. 286 *uofp*.

5. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia

W bieżącej edycji *Ankiety* zbieraliśmy dane na temat realizacji zadań audytowych – zadań zapewniających oraz czynności doradczych w 2021 r. W przypadku zadań zapewniających uwzględniliśmy również kwestię planowania tych zadań, a także zalecenia wydane przez audytorów i zalecenia przyjęte do realizacji przez audytowanych. Analizie poddaliśmy również realizację czynności sprawdzających w 2021 r.

Liczba planowanych, zrealizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających uzależniona jest od wielkości KAW. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca, średnie liczby planowanych oraz zrealizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających są na poziomie porównywalnym z KAW o wymiarze poniżej etatu. Podobny wniosek nasuwa się po uwzględnieniu mediany oraz najczęściej występujących wartości.

Wśród *JST* biorących udział w *Ankiecie* w 8,9% (112 *JST*) nie zrealizowano w 2021 r. żadnego zadania zapewniającego ani żadnej czynności doradczej. W 76% (86) z tych *JST* audyt prowadzony był przez usługodawcę.

Uwzględniając kwestię ciągłości prowadzenia audytu – w 90 z takich *JST* (w tym w 60 *JST*, gdzie audyt prowadzi usługodawca) potwierdzono zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego i nie wskazano, aby audyt zaczął być prowadzony w 2021 r. Jedynie na poziomie województw nie wystąpiła sytuacja, w której w *JST* nie zrealizowano ani zadania zapewniającego ani czynności doradczych w 2021 r. Najczęściej do takiej sytuacji dochodziło na poziomie gmin wiejskich – 35 przypadków. Warto również zauważyć, że w *JST* o budżecie przekraczającym 100 mln zł również względnie często (29 przypadków) nie zrealizowano w 2021 r. żadnych zadań audytowych. Taka sytuacja wskazuje, że w tych *JST* audyt wewnętrzny nie był de facto prowadzony, a tym samym można podać w wątpliwość wykonywanie przez audytorów zatrudnionych ich obowiązków służbowych, a w przypadku usługodawców – wywiązywania się z umów na prowadzenie audytu wewnętrznego.

Dane w zakresie średniej liczby planowanych, zrealizowanych zadań zapewniających, zrealizowanych czynności doradczych i czynności sprawdzających przedstawia tabela nr 23. Tabele 24 i 25 przedstawiają odpowiednio medianę i najczęściej występującą wartość w odniesieniu do tychże zadań, czynności.

Tabela nr 23 Średnie wartości w odniesieniu do wielkości KAW i sposobu prowadzenia audytu w *JST*

Wielkość KAW	Zaplanowane zadania zapewniające	Zrealizowane zadania zapewniające	Zrealizowane czynności doradcze	Zrealizowane czynności sprawdzające
poniżej 0,5 etatu	2,6	2,0	1,0	0,8
0,5 - 1 etat	3,0	2,7	1,6	1,2
1 etat	3,7	2,8	1,7	1,8
od 1 do 2 etatów (włącznie)	4,1	2,7	2,4	2,0
powyżej 2 etatów	10,5	9,3	11,3	6,4
usługodawca	2,5	2,1	0,8	0,9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Tabela nr 24 Mediana w odniesieniu do wielkości KAW i sposobu prowadzenia audytu w JST

Wielkość KAW	Zaplanowane zadania zapewniające	Zrealizowane zadania zapewniające	Zrealizowane czynności doradcze	Zrealizowane czynności sprawdzające
poniżej 0,5 etatu	2,0	2,0	0,0	0,5
0,5 - 1 etat	3,0	2,0	1,0	1,0
1 etat	4,0	3,0	1,0	1,0
od 1 do 2 etatów (włącznie)	4,0	2,5	1,0	1,0
powyżej 2 etatów	7,0	6,5	3,0	4,0
usługodawca	2,0	2,0	0,0	0,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Tabela nr 25 Najczęściej występujące wartości w odniesieniu do wielkości KAW i sposobu prowadzenia audytu w JST

Wielkość KAW	Zaplanowane zadania zapewniające	Zrealizowane zadania zapewniające	Zrealizowane czynności doradcze	Zrealizowane czynności sprawdzające
poniżej 0,5 etatu	2,0	2,0	0,0	0,0
0,5 - 1 etat	2,0	2,0	0,0	0,0
1 etat	4,0	2,0	0,0	0,0
od 1 do 2 etatów (włącznie)	4,0	2,0	1,0	0,0
powyżej 2 etatów	7,0	4,0	0,0	6,0
usługodawca	2,0	2,0	0,0	0,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

W szczególności należy zwrócić uwagę, że niemal w każdej z powyższych grup najczęściej występującą liczbą zrealizowanych czynności doradczych jest 0. W przypadku KAW o wymiarze etatu poniżej 0,5 oraz w przypadku usługodawców – JST, w których nie zrealizowano żadnej czynności doradczej stanowiły większość.

W przypadku czynności sprawdzających analogiczną sytuację można zaobserwować w grupie usługodawców – JST, w których nie zrealizowano żadnej czynności doradczej stanowiły większość. W pozostałych grupach, w większości JST zrealizowano w 2021 r. przynajmniej jedną czynność sprawdzającą. Należy przy tym zauważyć, że realizacja czynności sprawdzających jest uzależniona od tego, czy były wydawane zalecenia i od terminów realizacji zaleceń.

Średnie wartości w zakresie realizacji zadań zapewniających kształtują się na nieco wyższym poziomie niż w przypadku jednostek administracji rządowej o porównywalnej wielkości KAW¹².

Szczegółowe dane na temat planowania i realizacji zadań audytowych i czynności sprawdzających przedstawione są w kolejnych podrozdziałach.

¹² Por. wykres nr 9 w wydanym przez Ministerstwo Finansów raporcie Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych za 2021 r.; dostępnym pod adresem: <https://www.gov.pl/attachment/235542ba-ff76-4921-997b-fbb184fae9f2> (dalej: Benchmarking).

5.1 Planowanie zadań zapewniających

Przy podawaniu danych na temat planowania, poprosiliśmy ankietowanych o uwzględnienie zadań kontynuowanych z poprzednich lat. Zgodnie z §9 ust. 1 pkt 2 lit d *rozporządzenia* plan audytu powinien odnosić się również do zadań kontynuowanych.

Tabela nr 26 przedstawia dane na temat planowania zadań zapewniających w podziale na rodzaj *JST* oraz na sposób prowadzenia audytu w jednostce (audytor zatrudniony albo usługodawca).

Tabela nr 26

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba planowanych zadań zapewniających	Audytor zatrudniony	Usługodawca
województwa	11,2	11,2	-
miasta na prawach powiatu	5,6	5,6	-
powiaty	3,1	3,3	2,8
gminy (razem), w tym:	2,7	3,3	2,4
gminy miejskie	3,3	3,6	2,5
gminy miejsko-wiejskie	2,9	3,2	2,7
gminy wiejskie	2,4	2,8	2,3
łącznie <i>JST</i>:	3,0	3,8	2,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Najwięcej zadań zapewniających planowano na poziomie województw i miast na prawach powiatu. Średnio *JST* planowały na 2021 r. realizację 3 zadań zapewniających. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce średnia ta była wyższa niż w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca. Taka relacja występuje na każdym poziomie *JST*. Jakkolwiek *JST* dysponujące większym budżetem mają ograniczoną możliwość zawierania umów z usługodawcami, to należy zauważyć, że występuje 64 *JST*, które mimo przekroczenia progu 100 mln zł mają zawartą umowę z usługodawcą.

Biorąc pod uwagę wielkość budżetów *JST* – widać, że wraz ze wzrostem budżetu *JST* rośnie liczba planowanych zadań zapewniających. Wysoki wynik w grupie *JST* z budżetem między 40 a 51 mln zł, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony wynika z tego, że w takiej grupie są tylko dwie *JST*, z czego jedna zaplanowała ponadprzeciętną liczbę zadań.

Tabela nr 27

<i>JST</i> według budżetu	Średnia liczba planowanych zadań zapewniających	Audytor zatrudniony	Usługodawca
Powyżej 127 mln	4,0	4,1	2,4
100-127 mln	3,3	3,4	2,9
60-100 mln	2,7	2,7	2,7
51-60 mln	2,5	1,8	2,5
40-51 mln	2,1	5,0	2,0
Do 40 mln	1,7	-	1,7
łącznie <i>JST</i>:	3,0	3,8	2,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

5.2 Zadania zapewniające pozaplanowe

Zgodnie z art. 283 ust. 2 *uofp* w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu. Tabela 28 pokazuje, ile w 2021 r. średnio było realizowanych zadań pozaplanowych.

Tabela nr 28

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba zadań zapewniających pozaplanowych	Audytör zatrudniony	Usługodawca
województwa	1,8	1,8	-
miasta na prawach powiatu	0,5	0,5	-
powiaty	0,3	0,3	0,3
gminy (razem), w tym:	0,3	0,3	0,3
gminy miejskie	0,3	0,3	0,3
gminy miejsko-wiejskie	0,4	0,3	0,5
gminy wiejskie	0,2	0,3	0,2
łącznie JST:	0,3	0,4	0,3

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

W tym przypadku nie widać istotnych różnic w średniej liczbie realizowanych zadań pozaplanowych między *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca a *JST*, w których audyt prowadzi audytör zatrudniony w jednostce. Więcej zadań pozaplanowych realizowanych było na poziomie województw i miast na prawach powiatu, czyli w *JST*, które mają największe KAW.

5.3 Zadania zapewniające zrealizowane

Tabela nr 29 przedstawia dane na temat zrealizowanych w 2021 r. zadań zapewniających.

Tabela nr 29

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba zakończonych zadań zapewniających	Audytör zatrudniony	Usługodawca
województwa	10,1	10,1	-
miasta na prawach powiatu	4,4	4,4	-
powiaty	2,5	2,5	2,6
gminy (razem), w tym:	2,2	2,7	2,0
gminy miejskie	2,5	2,7	1,9
gminy miejsko-wiejskie	2,4	2,8	2,2
gminy wiejskie	2,0	2,3	1,9
łącznie JST:	2,5	3,0	2,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Średnio *JST* zrealizowały w 2021 r. 2,5 zadania zapewniającego, czyli nieco mniej niż średnia zaplanowana liczba zadań zapewniających – wynosząca 3. Średnio najmniej zadań zrealizowanych było w gminach wiejskich, a najwięcej w województwach.

Wśród *JST* biorących udział w *Ankiecie* w 14% (178 *JST*) nie zrealizowano w 2021 r. żadnego zadania zapewniającego. W 69% (123) z tych *JST* audyt prowadzony był przez usługodawcę.

Ponieważ liczba zrealizowanych zadań w dużej mierze zależy od wielkości KAW (które są największe w urzędach marszałkowskich i w miastach na prawach powiatu), warto porównać relację między planowanymi a zrealizowanymi zadaniami zapewniającymi.

Stosunek zadań zrealizowanych do zadań zaplanowanych przedstawia Tabela nr 30.

Tabela nr 30

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Zadania zrealizowane/ zadania zaplanowane	Audytork zatrudniony	Usługodawca
województwa	90,5%	90,5%	-
miasta na prawach powiatu	78,6%	78,6%	-
powiaty	80,3%	74,1%	90,5%
gminy (razem), w tym:	82,1%	81,2%	82,6%
gminy miejskie	74,7%	74,1%	76,8%
gminy miejsko-wiejskie	84,7%	87,9%	82,4%
gminy wiejskie	83,0%	80,5%	83,5%
łącznie JST:	81,8%	79,9%	83,8%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Blisko 82% liczby zaplanowanych zadań zostało zrealizowanych w 2021 r. Wyższy odsetek – o blisko 4 punkty procentowe – można zaobserwować w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

Najniższy procent zrealizowanych zadań wystąpił w miastach na prawach powiatu i w gminach miejskich. Najwyższy – na poziomie województw i gmin miejsko-wiejskich.

Średni stosunek zadań zrealizowanych do zadań zaplanowanych w podziale uwzględniającym wielkość KAW i sposób prowadzenia audytu w jednostce przedstawia tabela nr 31.

Tabela nr 31

Wielkość KAW	Zaplanowane zadania zapewniające	Zrealizowane zadania zapewniające	Procent
poniżej 0,5 etatu	2,6	2,0	77%
0,5 - 1 etat	3,0	2,7	90%
1 etat	3,7	2,8	76%
od 1 do 2 etatów (włącznie)	4,1	2,7	66%
powyżej 2 etatów	10,5	9,3	89%
usługodawca	2,5	2,1	84%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników Ankiety.

Największy procent zrealizowanych zadań występuje w *JST*, w których w KAW stan zatrudnienia wynosi od 0,5 do 1 etatu (90%) oraz w KAW ze stanem zatrudnienia powyżej 2 etatów (89%). Również dość wysoki stopień realizacji zadań zaplanowanych występuje wśród *JST*, gdzie audyt prowadzi usługodawca (84%).

Porównując te dane z jednostkami sektora rządowego¹³, można zauważyć, że średni procent realizacji planu kształtuje się w *JST* na wyższym poziomie (82% w porównaniu z 72% w przypadku sektora rządowego). W odniesieniu do usługodawców wielkości te są zbliżone (84% w *JST* i 86% w sektorze rządowym).

¹³ Por. wykres nr 63 w Benchmarkingu.

5.4 Zadania zapewniające przeniesione na kolejny rok lub od których realizacji odstąpiono

W *Ankiecie* zwróciliśmy się z zapytaniem o zadania zapewniające, które były realizowane w 2021 r., ale nie zostały zakończone i ich realizacja została przeniesiona na kolejny rok. Zapytaliśmy również o zadania, które były zaplanowane na 2021 r., a jednak od ich realizacji odstąpiono.

Dane na temat zadań przeniesionych z 2021 r. na 2022 r. przedstawia tabela nr 32.

Tabela nr 32

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Zadania przeniesione	Audytör zatrudniony	Usługodawca
województwa	1,2	1,2	-
miasta na prawach powiatu	0,9	0,9	-
powiaty	0,4	0,5	0,2
gminy (razem), w tym:	0,3	0,4	0,2
gminy miejskie	0,4	0,5	0,3
gminy miejsko-wiejskie	0,3	0,4	0,2
gminy wiejskie	0,2	0,3	0,2
łącznie JST:	0,3	0,5	0,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Większa liczba zadań przeniesionych występuje na poziomie województw i miast na prawach powiatów, przy czym należy pamiętać, że generalnie te *JST* realizują więcej zadań.

Nieco więcej zadań przeniesionych wystąpiło w *JST*, w których audyt prowadzi audytör zatrudniony w *JST*, niż w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

Dane na temat zadań, od których realizacji odstąpiono w 2021 r. przedstawia tabela nr 33.

Tabela nr 33

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Zadania, od których realizacji odstąpiono	Audytör zatrudniony	Usługodawca
województwa	0,3	0,3	-
miasta na prawach powiatu	0,6	0,6	-
powiaty	0,3	0,4	0,1
gminy (razem), w tym:	0,2	0,4	0,1
gminy miejskie	0,4	0,5	0,1
gminy miejsko-wiejskie	0,2	0,3	0,1
gminy wiejskie	0,1	0,2	0,1
łącznie JST:	0,2	0,4	0,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Największa średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono w 2021 r. wystąpiła w przypadku miast na prawach powiatu oraz na poziomie gmin miejskich. Warto również zauważyć, że w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca występuje niższa średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono.

Należy również podkreślić, że odstąpienia od realizacji zadania nie należy oceniać jedynie negatywnie, albowiem może zaistnieć sytuacja, w której zasadne jest podjęcie innego zadania, niż pierwotnie planowane, np. ze względu na zmieniające się poziomy ryzyka.

5.5 Czynności doradcze

Realizacja czynności doradczych jest jednym z podstawowych zadań audytu wewnętrznego. Zgodnie z definicją audytu wewnętrznego zawartą w art. 272 ust. 1 *uofp* audyt wewnętrzny wspiera realizację celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.

Dane na temat średniej liczby wykonanych czynności doradczych w 2021 r. przedstawia tabela nr 34.

Tabela nr 34

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba zakończonych czynności doradczych	Audytors zatrudniony	Usługodawca
województwa	21,4	21,4	-
miasta na prawach powiatu	2,5	2,5	-
powiaty	1,4	1,9	0,8
gminy (razem), w tym:	1,0	1,4	0,8
gminy miejskie	1,5	1,6	1,3
gminy miejsko-wiejskie	0,9	1,3	0,7
gminy wiejskie	0,8	1,3	0,7
łącznie <i>JST</i>:	1,4	2,3	0,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Ponownie największą średnią liczbę czynności doradczych można zaobserwować na poziomie województw i miast na prawach powiatów. Warto zauważyć, że w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca w 2021 r. średnia wynosi poniżej 1 czynności doradczej. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – średnia przekracza 2 czynności doradcze.

Wśród *JST* biorących udział w *Ankiecie* w 55% (693 *JST*) nie zrealizowano w 2021 r. żadnej czynności doradczej. W 69% (481) z tych *JST* audyt prowadzony był przez usługodawcę.

W kontekście względnie niskiej liczby czynności doradczych wykonywanych przez usługodawców, warto zwrócić uwagę na interpretacje podatkowe oraz wyroki sądów administracyjnych¹⁴, z których wynika, że nierealizowanie czynności doradczych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia od podatku od towarów i usług¹⁵, czego konsekwencją może być dążenie do zawierania umów wyłączających wykonywanie czynności doradczych w ramach usługi prowadzenia audytu wewnętrznego. Nie kwestionując tychże interpretacji i wyroków, należy podkreślić, że w myśl art. 279 ust. 2 *uofp*, umowa zawarta z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami *uofp*, co oznacza, że umowa zawierana z usługodawcą powinna zawierać postanowienia gwarantujące możliwość realizacji czynności doradczych. Ponadto, decyzja o formie realizacji zadania audytowego nie powinna być motywowana preferencjami podatkowymi.

¹⁴ Np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2015 r. (I SA/Po 1202/14).

¹⁵ W związku z art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

5.6 Czynności sprawdzające

Zgodnie z §2 pkt 7 *rozporządzenia* czynności sprawdzające służą dokonaniu oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego. Dlatego też należy je przeprowadzać po upływie terminu realizacji zaleceń (§21 ust. 1 *rozporządzenia*), czyli wtedy, gdy zalecenia zostały wdrożone i można ocenić, czy przyniosły oczekiwany efekt.

Dane na temat średniej liczby wykonanych czynności sprawdzających w 2021 r. przedstawia tabela nr 35.

Tabela nr 35

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba czynności sprawdzających	Audytór zatrudniony	Usługodawca
województwa	6,7	6,7	-
miasta na prawach powiatu	3,2	3,2	-
powiaty	1,4	1,7	1,0
gminy (razem), w tym:	1,0	1,2	0,9
gminy miejskie	1,3	1,5	0,8
gminy miejsko-wiejskie	1,1	1,1	1,1
gminy wiejskie	0,9	1,0	0,8
łącznie JST:	1,3	1,7	0,9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Liczba wykonanych czynności sprawdzających powinna w pewnej mierze odzwierciedlać liczbę realizowanych zadań zapewniających (przy założeniu, że w ich wyniku wydawane są zalecenia). Stąd średnia liczba czynności sprawdzających jest, podobnie jak w przypadku średniej liczby zakończonych zadań zapewniających, największa na poziomie województwa i miast na prawach powiatu. W przypadku średniej liczby czynności sprawdzających można również dostrzec, że niemal dwukrotnie więcej takich czynności wykonywanych jest w *JST*, w których audyt prowadzi audytór zatrudniony w jednostce niż w *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.

5.7 Zalecenia

Zgodnie z §2 pkt 5 *rozporządzenia* zalecenia są zdefiniowane jako propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki.

Tabela nr 36 przedstawia średnią liczbę wydanych zaleceń.

Tabela nr 36

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	Średnia liczba wydanych zaleceń	Audytór zatrudniony	Usługodawca
województwa	58,5	58,5	-
miasta na prawach powiatu	34,8	34,8	-
powiaty	12,6	16,7	7,0
gminy (razem), w tym:	10,1	14,6	8,1
gminy miejskie	15,4	17,8	9,9
gminy miejsko-wiejskie	11,5	14,0	10,1
gminy wiejskie	7,3	10,7	6,7
łącznie JST:	12,3	18,7	8,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Największa średnia liczba wydanych zaleceń występuje na poziomie województw i miast na prawach powiatu, co zapewne jest pochodną większej liczby realizowanych zadań w tych jednostkach. Generalnie więcej zaleceń wydawanych jest w *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Podobną zależność można zaobserwować w przypadku sektora rządowego, w którym średnia liczba wydanych zaleceń wyniosła (według stanu na koniec 2021 r.) 11, zaś w przypadku usługodawców – 7¹⁶.

Należy zaznaczyć, że liczba wydanych zaleceń nie jest jednoznaczna z jakością pracy audytu wewnętrznego, albowiem liczba ta zależy w dużej mierze od stanu kontroli zarządczej w danej jednostce. W związku z tym, w dobrze funkcjonującej jednostce, dobrej jakości audyt nie musi wydawać dużej liczby zaleceń, a jedynie dostarczać zapewnienie o dobrym jej funkcjonowaniu.

Wskaźnikiem, który dobrze obrazuje wpływ audytu wewnętrznego na działalność jednostki jest natomiast procent akceptacji zaleceń.

Tabela nr 37 przedstawia średni procent akceptacji zaleceń. W analizie nie uwzględniono jednostek, w których zalecenia nie zostały wydane.

Tabela nr 37

<i>JST</i> według rodzaju/poziomu	% akceptacji zaleceń łącznie	% akceptacji zaleceń audytor zatrudniony	% akceptacji zaleceń usługodawca
województwa	99,1%	99,1%	-
miasta na prawach powiatu	98,0%	98,0%	-
powiaty	98,7%	99,7%	95,7%
gminy (razem), w tym:	97,0%	98,7%	95,6%
gminy miejskie	98,4%	98,7%	97,3%
gminy miejsko-wiejskie	96,7%	99,2%	94,7%
gminy wiejskie	96,4%	97,6%	96,0%
łącznie <i>JST</i>:	97,6%	98,8%	95,6%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników *Ankiety*.

Na poziomie wszystkich *JST* średni procent akceptacji zaleceń przekraczał 96%. Najwyższe wartości zanotowano w przypadku województw (99,1%) a najniższe w gminach wiejskich (96,4%) i miejsko-wiejskich (96,7%).

Nieco niższy procent akceptacji zaleceń odnotowano w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca. Największa różnica między *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca a *JST*, zatrudniających audytorów – 4,5 punktu procentowego - wystąpiła w przypadku gmin miejsko-wiejskich.

Porównując te dane z jednostkami sektora rządowego¹⁷, można zauważyć, że średni poziom akceptacji zaleceń kształtuje się w *JST* na zbliżonym poziomie. Niższy stopień akceptacji zaleceń można odnotować w przypadku usługodawców w sektorze rządowym (93%) niż w sektorze samorządowym (95,6%).

¹⁶ Por. np. wykres nr 15 w Benchmarkingu.

¹⁷ Por. np. wykres nr 87 w Benchmarkingu.

6. Spostrzeżenia i wnioski

Poniżej prezentujemy wybrane spostrzeżenia i wnioski wynikające z przeprowadzonej Ankiety.

- Ankiety wypełniło 1881 *JST* w tym:
 - ✓ 1284 *JST* zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego;
 - ✓ 17 *JST* niezobowiązanych a prowadzących audyt wewnętrzny.
- Wśród *JST* zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego wystąpiły 43 *JST*, które tego obowiązku nie dopełniły.
- We wszystkich *JST* niezobowiązanych a prowadzących audyt wewnętrzny, audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.
- W niespełna 60% *JST* audyt wewnętrzny był prowadzony przez usługodawcę, przy czym 64 *JST* zatrudniały usługodawcę mimo przekroczenia ustawowego progu 100 mln zł.
- W porównaniu z edycją z 2019 r. wzrósł odsetek *JST*, w których wymiar etatów w KAW oraz wymiar etatów audytorów wewnętrznych jest mniejszy niż 1 etat. Odsetek takich *JST* przekracza obecnie 50%.
- Zdecydowana większość ankietowanych (ponad 90%) potwierdziła spełnianie obowiązków dotyczących prowadzenia audytu wewnętrznego wynikających z *uofp* i *rozporządzenia*. Częściej wymagania te nie są spełniane w *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.
- Mimo potwierdzania przez *JST* spełnienia wymogów w zakresie zapewnienia warunków do niezależnego i obiektywnego prowadzenia audytu występowały przypadki, gdy:
 - ✓ nie została zapewniona organizacyjna odrębność KAW – w tym przeszło 100 przypadków, gdzie mimo potwierdzenia spełnienia takiego wymogu, nazwa komórki wskazuje, że KAW jest połączona z inną komórką organizacyjną lub stanowi jej część;
 - ✓ kierownik jednostki nie otrzymywał bezpośrednio sprawozdań, wyników czynności sprawdzających i informacji o realizacji lub odmowie realizacji zaleceń.
- W porównaniu z edycją z 2019 r. wzrósł odsetek *JST*, które spełniają wymagania poszczególnych *Standardów*:
 - ✓ wzrost ten dotyczy zarówno *JST*, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, jak również *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca;
 - ✓ nadal większy odsetek *JST* spełniających wymagania *Standardów*, to *JST* zatrudniające audytorów;
 - ✓ nadal na niskim poziomie utrzymuje się odsetek *JST* spełniających wymogi w zakresie samooceny (nieco ponad 50% *JST*) i ocen zewnętrznych (poniżej 15% *JST*).
- W porównaniu z edycją z 2019 r. maleje odsetek audytorów pracujących w *JST*, którzy zdali egzamin MF, przy rosnącym odsetku audytorów, którzy ukończyli studia i odbyli praktykę) oraz posiadających certyfikat CGAP.
- Liczba planowanych, realizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających uzależniona jest od wielkości KAW. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca, średnie liczby planowanych, realizowanych zadań audytowych

i czynności sprawdzających są na poziomie takim, jak w przypadku *JST* z *KAW* o wielkości poniżej etatu.

- Niemal na każdym poziomie *JST* (za wyjątkiem województw) występują przypadki *JST*, w których w 2021 r. nie zrealizowano żadnego zadania audytowego. Sytuacja taka nie była powiązana z wielkością budżetu, natomiast częściej występowała w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.
- Blisko 82% liczby zaplanowanych zadań zostało zrealizowanych w 2021 r. Wyższy odsetek – o blisko 4 punkty procentowe – można zaobserwować w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca występuje również niższa średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono.
- W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca średnia liczba wykonanych czynności doradczych wynosi poniżej 1. W przypadku *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce – średnia przekracza 2 czynności doradcze.
- W przypadku średniej liczby czynności sprawdzających niemal dwukrotnie więcej takich czynności wykonywanych jest w *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce niż w *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca.
- Nieco niższy (o 3,2 punktu procentowego) średni procent akceptacji zaleceń odnotowano w przypadku *JST*, w których audyt prowadzi usługodawca, niż w *JST*, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.