

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

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

www.mf.gov.pl

**Departament Polityki Wydatkowej
Warszawa, czerwiec 2017 r.**

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016.

Dokument „**Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2016**” został przygotowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie podmioty pobierające te informacje są zobowiązane 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 sektora publicznego przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te informacje.

Spis treści

1. Podsumowanie	2
2. Założenia oceny	3
3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego	4
3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego	4
3.1.1. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce	4
3.1.2. Zatrudnienie w KAW	4
3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego	5
3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające	5
3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone.....	7
3.2.3. Czynności doradcze	7
3.2.4. Czynności sprawdzające	8
3.3. Efektywność audytu wewnętrznego	9
3.3.1. Analiza zasobów osobowych	9
3.3.2. Cykl audytu.....	14
3.3.3. Oszczędności	15
3.3.4. Zalecenia	16
3.3.5. Tematy zadań zapewniających.....	18
3.4. Jakość audytu wewnętrznego	19
3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne	19
3.4.2. Szkolenia i rozwój zawodowy.....	21

1. Podsumowanie

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych podsektora rządowego w 2016 r. objęła **573** jednostki, które przekazały Ministrowi Finansów *Informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego*¹.

Ocena dotyczy następujących obszarów:

- 1) organizacji komórki audytu wewnętrznego²,
- 2) planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- 3) efektywności audytu wewnętrznego,
- 4) jakości audytu wewnętrznego.

W zakresie **organizacji audytu wewnętrznego** dominującą formą prowadzenia audytu wewnętrznego nadal pozostaje prowadzenie audytu przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce. W niemal 94% przypadków KAW została wyodrębniona w strukturze organizacyjnej jednostki. W pozostałych jednostkach połączono KAW z innymi komórkami, co pozostaje na poziomie zbliżonym do lat 2012 – 2015.

Analiza danych dotyczących wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych wskazuje, że rok 2016 był kolejnym, w którym wysoki udział stanowiły jednostki zatrudniające audytorów wewnętrznych w niepełnym wymiarze czasu pracy.

Odnosząc się do obszaru **planowania i przeprowadzania audytu** należy zwrócić uwagę na obniżający się, w stosunku do lat 2014 i 2015, wskaźnik realizacji planowanych zadań zapewniających, wynoszący w roku 2016 ok. 70%. W zakresie budżetu czasu KAW zanotowano wyraźny wzrost faktycznie wykorzystanego czasu, jak i jego udziału w budżecie KAW w odniesieniu do czasu i udziału planowanego.

Wskaźniki opisujące realizację zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających różnią się w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Przy czym poziom tych wskaźników jest niższy w przypadku jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę.

W odniesieniu do **efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego** należy wskazać, że audytorzy wewnętrzni ogółem poświęcili na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym 70% dostępnego czasu. Ponadto, w porównaniu do roku poprzedniego wzrósł odsetek jednostek, w których audytorzy wewnętrzni poświęcili na takie czynności co najmniej 70% dostępnego czasu. Pozytywnie należy ocenić bardzo wysoki stopień akceptacji zaleceń wydanych przez audytorów wewnętrznych oraz stały wzrost wartości tego wskaźnika.

W obszarze **jakości pracy audytu wewnętrznego**, podobnie jak w latach ubiegłych, w większości jednostek audyt wewnętrzny nie został poddany ocenie zewnętrznej i tym samym nie został spełniony wymóg przeprowadzenia takiej oceny raz na pięć lat³. Obserwuje się jednak rosnący

¹ Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansów publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm., dalej jako: ustawa), kierownicy jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 1, 2 i 4-6 ustawy, z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego, są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego*, dalej jako: *Informacja*.

² Dalej jako: KAW.

³ Standard 1312 *Oceny zewnętrzne* – Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 28), dalej jako: Standardy.

odsetek jednostek, które poddają się ocenie zewnętrznej, w tym również jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę.

Jednocześnie, w dalszym ciągu nie wszyscy audytorzy wewnętrzni dokonują samooceny, w szczególności dotyczy to usługodawców.

W 2016 r. średni czas przeznaczony na szkolenia (przypadający na jeden etat) okazał się niższy niż w latach 2013 – 2015. Wystąpiły również jednostki, w których audytorzy wewnętrzni nie wykorzystali na szkolenia ani jednego dnia. W zdecydowanej większości przypadków dotyczyło to KAW, w których zatrudnienie wynosiło nie więcej niż pół etatu.

2. Założenia oceny

W niniejszym opracowaniu wykorzystano dane pochodzące z *Informacji* złożonych przez kierowników jednostek za 2016 rok⁴. Analiza danych została przeprowadzona dla grupy 573 spośród 591 jednostek, które złożyły *Informację*. 498 jednostek (84%) złożyło *Informację* w terminie określonym w ustawie.

Zgodnie z wymogami określonymi w Komunikacie, *Informacja* powinna być sporządzona w formie elektronicznej i podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym, a następnie przekazana za pośrednictwem Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej⁵. Przyjęcie takiego trybu ma służyć ułatwieniu realizacji obowiązku sprawozdawczego oraz ograniczeniu czasu i kosztów związanych z drukowaniem, wysyłaniem, a także z analizowaniem i przetwarzaniem danych, przekazywanych w formie papierowej, przy jednoczesnym zapewnieniu, że *Informacja* została podpisana przez kierownika jednostki.

Spośród 591 jednostek składających *Informację*, jedynie w przypadku 42% *Informacji* został zachowany wymagany tryb (wzrost o 8 punktów procentowych w stosunku do *Informacji* za 2015 r.). W kolejnych 22% *Informacji* pojawiły się wątpliwości dotyczące posiadania uprawnień do jej podpisania lub weryfikacja podpisu wskazała na ewentualną możliwość dokonywania zmian w treści *Informacji* już po jej podpisaniu. Z 5% jednostek otrzymano *Informacje*, które jednocześnie nie zawierały podpisu elektronicznego oraz nie zostały przesłane z wykorzystaniem platformy e-PUAP.

Przyczynami wyłączenia niektórych *Informacji* z analizy były m.in. krótkotrwałe prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostce (np. wynikające z łączenia się jednostek w ciągu roku) lub przekazanie niepełnych albo niespójnych danych.

Spośród 573 analizowanych *Informacji* około 53% wymagało dokonania korekt. Najwięcej problemów dotyczyło prawidłowego wypełnienia danych z zakresu planowania i rozliczania zadań ujętych w planach audytu. Występowały także przypadki niewskazywania liczby zaleceń, niepodawania tematów zakończonych zadań, wskazywania niewłaściwego działu administracji rządowej oraz niewłaściwej podstawy prawnej prowadzenia audytu.

⁴ Wzór *Informacji* został określony w Komunikacie Ministra Finansów Nr 4 z dnia 1 września 2016 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 67), dalej jako: Komunikat.

⁵ Dalej jako: e-PUAP.

3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego

3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 275 ustawy audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce⁶.

W większości jednostek poddanych analizie (92,8%) audyt wewnętrzny prowadzą zatrudnieni w nich audytorzy wewnętrzni. Liczba jednostek korzystających z usługodawców utrzymuje się w ostatnich czterech latach na zbliżonym poziomie (6 – 7%).

W 76% badanych jednostek audyt wewnętrzny był prowadzony na podstawie przepisów art. 274 ust. 1 i 2 ustawy (jednostki ustawowo zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego), natomiast w pozostałych jednostkach – na podstawie wskazania ministra kierującego działem lub decyzji kierownika jednostki.

3.1.1. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce

Wyodrębnienie organizacyjne i funkcjonalne KAW w strukturze jednostki ma na celu uniknięcie ryzyka ograniczenia zakresu działania audytu wewnętrznego lub potencjalnego konfliktu interesów, jaki może wystąpić w sytuacji łączenia audytu wewnętrznego z inną działalnością jednostki⁷.

Ponadto należy podkreślić, że pełną zgodność z przepisami prawa i standardami uzyskują te rozwiązania organizacyjne, w których KAW są kierowane przez audytora wewnętrznego i bezpośrednio podporządkowane kierownikowi jednostki oraz samodzielnie organizacyjnie. W przypadku braku wyodrębnienia KAW należy w sposób jednoznaczny określić w wewnętrznych regulacjach zasady podległości merytorycznej oraz organizacyjnej, a także rozgraniczyć zakres obowiązków pomiędzy audytem wewnętrznym a pozostałą działalnością jednostki.

Na podstawie *Informacji* dokonano analizy odrębności organizacyjnej KAW. W 2016 r. udział jednostek, w których audyt wewnętrzny był umiejscowiony w strukturze innych komórek jednostki lub wykonywał, obok czynności audytowych, również inne zadania (najczęściej kontrolne) w całej populacji badanych jednostek obniżył się w stosunku do roku poprzedniego o ponad 1 punkt procentowy i wyniósł 6,4%.

3.1.2. Zatrudnienie w KAW

Zatrudnienia w KAW na 31 grudnia 2016 r. w porównaniu ze stanem na początek 2016 r. nie wykazało zmian. Łącznie zatrudnionych było 898 osób, w tym 784 na stanowiskach audytorów wewnętrznych i 114 osób na pozostałych stanowiskach.

Badane KAW na koniec 2016 r. dysponowały łącznie 763,5 etatami, w tym 660,2 etatami dla audytorów wewnętrznych⁸. Liczba etatów w przypadku wszystkich stanowisk na koniec 2016 r. nieznacznie wzrosła (o 0,28%) w porównaniu z początkiem 2016 r.

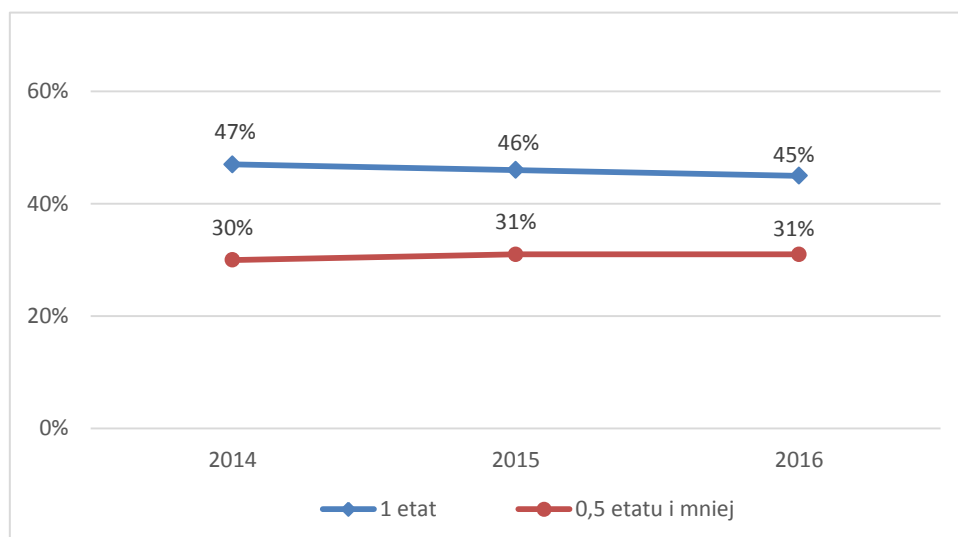
⁶ Dalej jako: usługodawca.

⁷ Zgodnie z art. 280 ustawy kierownik KAW powinien podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w której tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu, w zakresie określonym odrębnymi ustawami. Przepis ten rozdziela podległość kierownika KAW na tzw. podległość merytoryczną (kierownikowi jednostki) i organizacyjną (dyrektorowi generalnemu).

⁸ Różnica między liczbą osób zatrudnionych oraz liczbą etatów wynika z zatrudnienia na część etatu niektórych audytorów i pracowników na stanowiskach pomocniczych. Jeśli w dwóch jednostkach audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni na 1/2 etatu to suma etatów wyniesie 1, a liczba zatrudnionych audytorów – 2 osoby.

Z analizy danych zawartych w *Informacji* wynika, że najczęściej w jednostkach zatrudniony jest jeden audytor na pełnym etacie (45% badanych jednostek). W 36% jednostek audytor był zatrudniony w niepełnym wymiarze czasu pracy, w tym w 31% jednostek w wymiarze 0,5 i mniej etatu. W 15% jednostek w KAW były również zatrudnione osoby na stanowiskach innych niż audytor wewnętrzny. Na wykresie 1 przedstawiono udział jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych w zależności od wymiaru etatu w latach 2014 – 2016.

Wykres 1. Odsetek jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych w zależności od wymiaru etatu w latach 2014 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji*.

Liczba jednostek, w których audytorzy wewnętrzni są zatrudniani w niepełnym wymiarze czasu pracy (na część etatu) utrzymuje się na podobnym poziomie od 2014 r. Jednostki te stanowiły 36% badanej populacji. Zbyt niski wymiar zatrudnienia w KAW, szczególnie w jednostkach o rozbudowanej strukturze organizacyjnej, dużej liczbie i złożoności realizowanych zadań, dysponujących znacznymi środkami publicznymi, może stanowić barierę dla efektywnej realizacji funkcji audytu wewnętrznego.

3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego

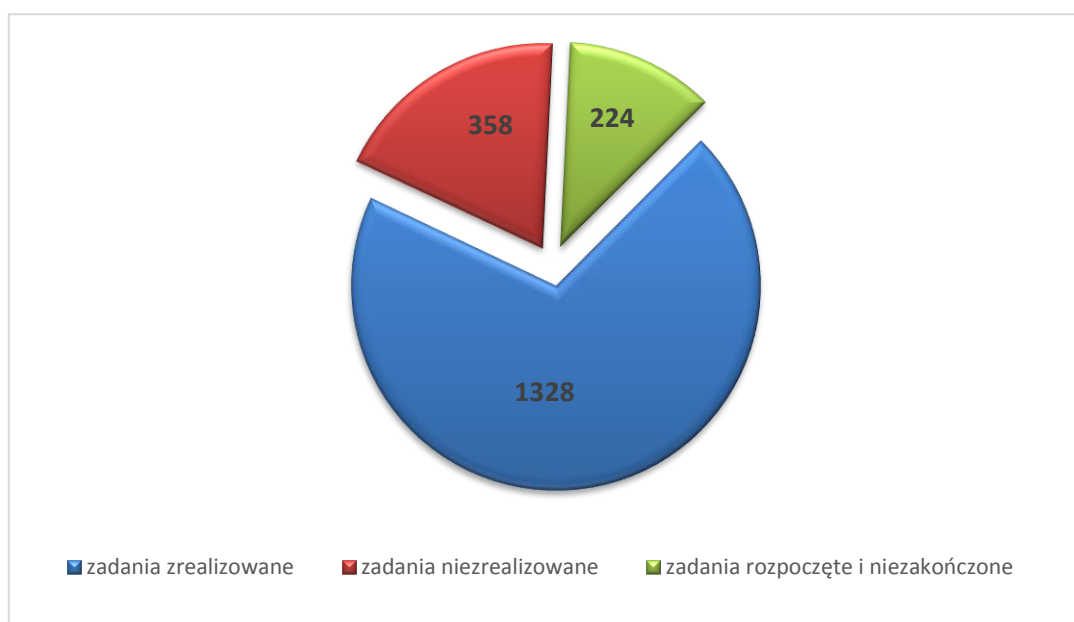
3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające

W jednostkach poddanych analizie w 2016 r. zrealizowano łącznie 1 441 zadań zapewniających, co oznacza, że po raz kolejny odnotowano spadek liczby zrealizowanych zadań zapewniających. W 2016 r. spadek ten w stosunku do roku poprzedniego wynosił około 1,3%, natomiast w 2015 r. – 3%.

Większość spośród zrealizowanych zadań zapewniających, tj. 92,1% (1 328 zadań), stanowiły zadania wynikające z planu audytu. Pozostałe 113 zadań stanowiły zadania pozaplanowe.

Wskaźnik realizacji planu audytu na 2016 r. w zakresie prowadzenia zadań zapewniających dla wszystkich jednostek poddanych badaniu wyniósł 69,5%. Jego wartość kształtuje się na poziomie podobnym jak w latach 2014 i 2015, kiedy wskaźnik ten wynosił odpowiednio 72% oraz 69,5%. Na wykresie 2 zaprezentowano strukturę wykonania zadań ujętych w planach audytu na 2016 r.

Wykres 2. Struktura wykonania zadań zapewniających ujętych w planach audytu na 2016 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

W przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, stopień realizacji planu audytu na 2016 r. wyniósł 68,8%. Oznacza to realizację 1 237 zaplanowanych zadań zapewniających, wobec łącznej liczby 1 798 zadań wynikających z planów audytu na 2016 r. Jednocześnie audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach zrealizowali 110 zadań zapewniających nie ujętych w planach audytu.

Na wykonanie wszystkich zakończonych zadań zapewniających zatrudnieni w jednostce audytorzy wewnętrzni:

- przeznaczyli łącznie 63 868 osobodni,
- średnio na jedno zadanie wykorzystali 47 osobodni,
- średnio zrealizowali 2,5 zadania zapewniającego w jednej jednostce,
- najczęściej ukończyli 1 zadanie zapewniające w roku (27% jednostek)⁹.

Na podstawie analizy liczby zrealizowanych zadań zapewniających oraz danych dotyczących KAW ustalono następujące wartości:

- średnia liczba zadań na osobę zatrudnioną w KAW wyniosła 1,5,
- średnia liczba zadań na etat w KAW wyniosła ponad 1,7,
- średnia liczba zadań na 1 zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła ponad 1,7,
- średnia liczba zadań na etat zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 2.

Usługodawcy zrealizowali w 2016 r. 91 zadań zapewniających spośród 112 zadań zaplanowanych. Stopień realizacji planu audytu na 2016 r. przez usługodawców wyniósł blisko 81%. Dodatkowo usługodawcy zrealizowali 3 pozaplanowe zadania zapewniające. Średnia liczba wykonanych zadań zapewniających przypadających na jednostkę, w której audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, wyniosła 2,3 zadania.

⁹ 24% jednostek zrealizowało 2 zadanie zapewniające, 20% jednostek – 3 zadania zapewniające, 11% jednostek – 4 zadania zapewniające, a kolejne 11% zrealizowało 5 lub większą liczbę zadań zapewniających w ciągu roku. W przypadku 7% jednostek (zatrudniających audytorów wewnętrznych) nie zostało ukończonych żadne zadanie zapewniające.

3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone

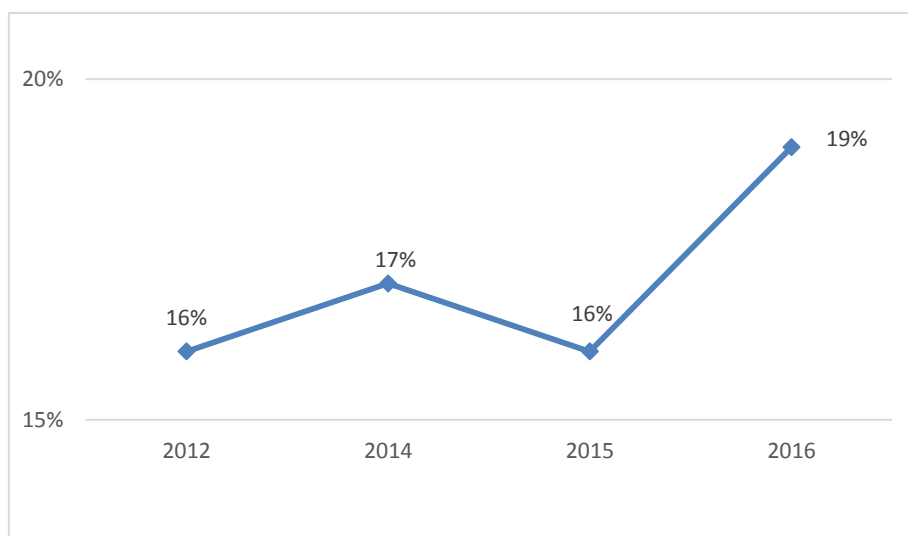
W 2016 r. nie zrealizowano 358 zadań zapewniających ujętych w planach audytu, co stanowiło ok. 19% zaplanowanych zadań zapewniających. Poziom tego wskaźnika w badanym roku wzrósł w porównaniu do jego wartości osiąganey w latach 2012 – 2015. Szczegółowe dane w tym zakresie zaprezentowano na wykresie 3. Wzrost analizowanego wskaźnika, w stosunku do lat ubiegłych, może wynikać m.in. ze zmian organizacyjnych w jednostkach, realizacji przez audytorów zadań doraźnych zlecanych przez kierowników jednostek (czynności doradcze) czy zadań koordynowanych w działach. Poziom analizowanego wskaźnika może mieć również związek ze słabością procesu planowania.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach nie zrealizowali 345 zaplanowanych zadań, natomiast w przypadku usługodawców było to 13 zadań.

Liczba zadań zapewniających rozpoczętych i niezakończonych w 2016 r. dla wszystkich 573 analizowanych jednostek wyniosła 252, z czego 224 dotyczyło zadań ujętych w planie audytu na 2016 r., natomiast 28 – zadań pozaplanowanych.

Czas przeznaczony przez audytorów wewnętrznych na rozpoczęte i niezakończone zadania wyniósł 8 524,12 osobodni.

Wykres 3. Odsetek niezrealizowanych zadań zapewniających ujętych w planach audytu na lata 2012 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

3.2.3. Czynności doradcze

W 2016 r. czynności doradcze (zakończone oraz rozpoczęte i niezakończone) zostały przeprowadzone w 93% analizowanych jednostek. Przeznaczono na nie łącznie 42 003 osobodni.

Średnia liczba osobodni na realizację czynności doradczych w jednostce wynosiła 67 osobodni, przy czym mediana dla ww. wielkości wynosiła 38 osobodni.

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 498 (94%) spośród 532 jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi zatrudniony audytor wewnętrzny. Na ich przeprowadzenie audytorzy wewnętrzni wykorzystali średnio 22% ogólnego budżetu czasu¹⁰. Uwzględniając wyłącznie budżet

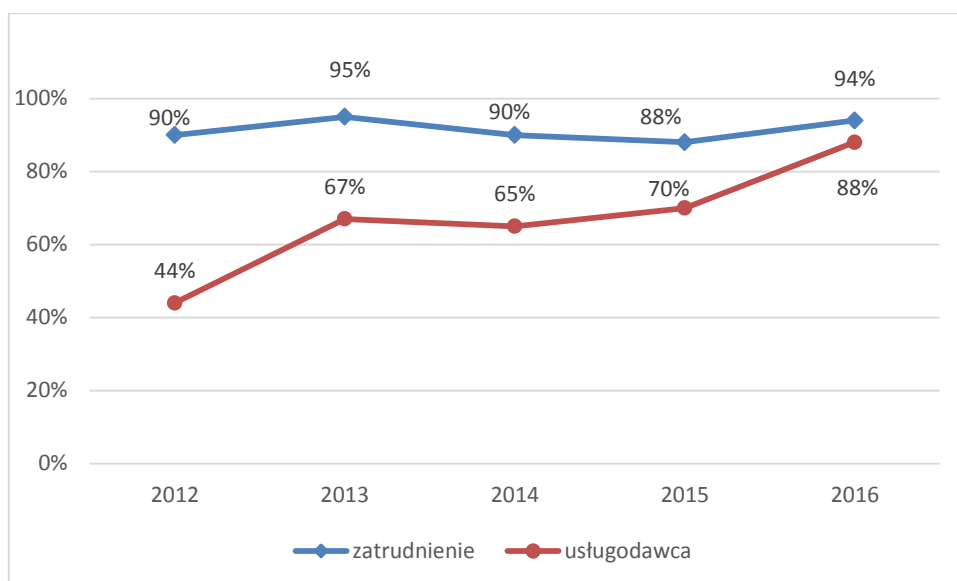
¹⁰ Liczonego dla wszystkich 532 jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, niezależnie od tego, czy w tych jednostkach były wykonywane czynności doradcze.

czasu jednostek, w których wykonywane były czynności doradcze, średnia ilość czasu przeznaczanego na te czynności wyniosła 83 osobodni (mediana – 43 osobodni).

W odniesieniu do jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, czynności doradcze zostały przeprowadzone w 36 jednostkach na 41 poddanych analizie (88%). Na przeprowadzenie tych czynności usługodawcy wykorzystali przeciętnie ponad 13 osobodni, natomiast średni czas przeznaczony na czynności doradcze liczony dla jednostek, w których były przeprowadzane czynności doradcze, wyniósł blisko 19 osobodni (mediana – 9 osobodni).

Na wykresie 4 przedstawiono udział jednostek, w których zostały przeprowadzone czynności doradcze, w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2012 – 2016.

Wykres 4. Odsetek jednostek przeprowadzających czynności doradcze w latach 2012 – 2016 w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

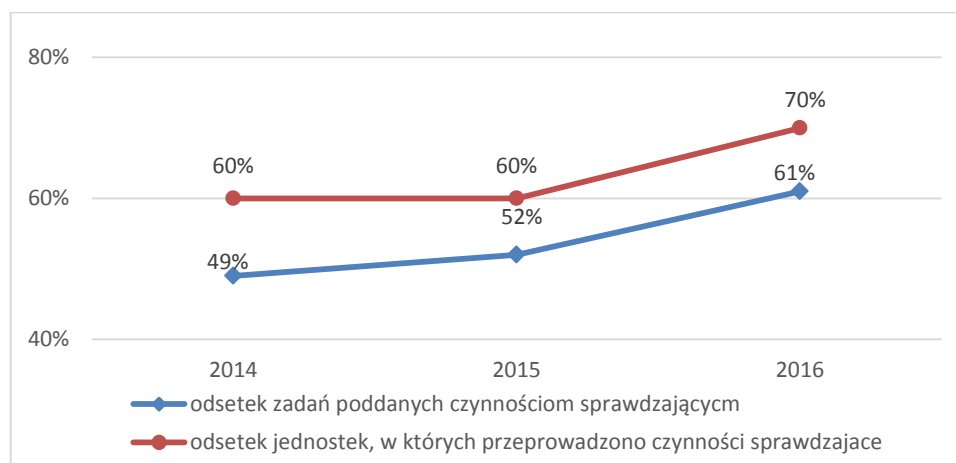
Analiza danych dotyczących czynności doradczych wskazuje na dysproporcje w zakresie przeprowadzania tych czynności pomiędzy jednostkami zatrudniającymi audytora wewnętrznego a jednostkami, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Największe różnice występują w zakresie czasu wykorzystanego na ich przeprowadzenie.

3.2.4. Czynności sprawdzające

W 2016 r. czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 70% wszystkich jednostek poddanych analizie (403 jednostki). Łącznie przeprowadzono 885 czynności sprawdzających, a 73 czynności sprawdzające zostały rozpoczęte i niezakończone.

Porównanie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających z liczbą zrealizowanych zadań zapewniających w 2016 r. wskazuje, że czynnościami sprawdzającymi objęto 61% zadań. Poziom tego wskaźnika w odniesieniu do roku poprzedniego wzrósł o 9 punktów procentowych. Porównanie poziomu przedstawionych wskaźników na tle ich wartości osiągniętych w latach 2014 i 2015 zostało przedstawione na wykresie 5.

Wykres 5. Odsetek jednostek, w których przeprowadzono czynności sprawdzające oraz zadań zapewniających poddanych czynnościom sprawdzającym w latach 2014 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Przeciętnie zatrudniony audytor wewnętrzny przeprowadził 1,6 czynności sprawdzających w jednostce, przeznaczając średnio na 1 zrealizowaną czynność sprawdzającą 7,8 osobodnia. Najczęściej w jednostkach zrealizowano 1 czynność sprawdzającą (dotyczy to 42% jednostek).

W 41% jednostek (17 jednostek), w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, zostało przeprowadzonych łącznie 26 czynności sprawdzających. Uwzględniając liczbę wszystkich jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, średnia liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w jednostce wyniosła 0,6.

Wzrasta odsetek jednostek, w których przeprowadzono czynności sprawdzające, oraz liczba zadań zapewniających poddawanych czynnościom sprawdzającym. Niemniej jednak, ocena sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego nadal pozostaje na zbyt niskim poziomie.

Wskazana tendencja wzrostu wartości wskaźników opisujących czynności sprawdzające może wynikać ze zmiany przepisów prawa. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu¹¹, które weszło w życie 1 stycznia 2016 r., wprowadziło obowiązek przeprowadzania przez audytorów wewnętrznych czynności sprawdzających po upływie terminów realizacji zaleceń. Wcześniejsze przepisy w tym zakresie wskazywały na fakultatywny charakter przeprowadzania czynności sprawdzających.

3.3. Efektywność audytu wewnętrznego

3.3.1. Analiza zasobów osobowych

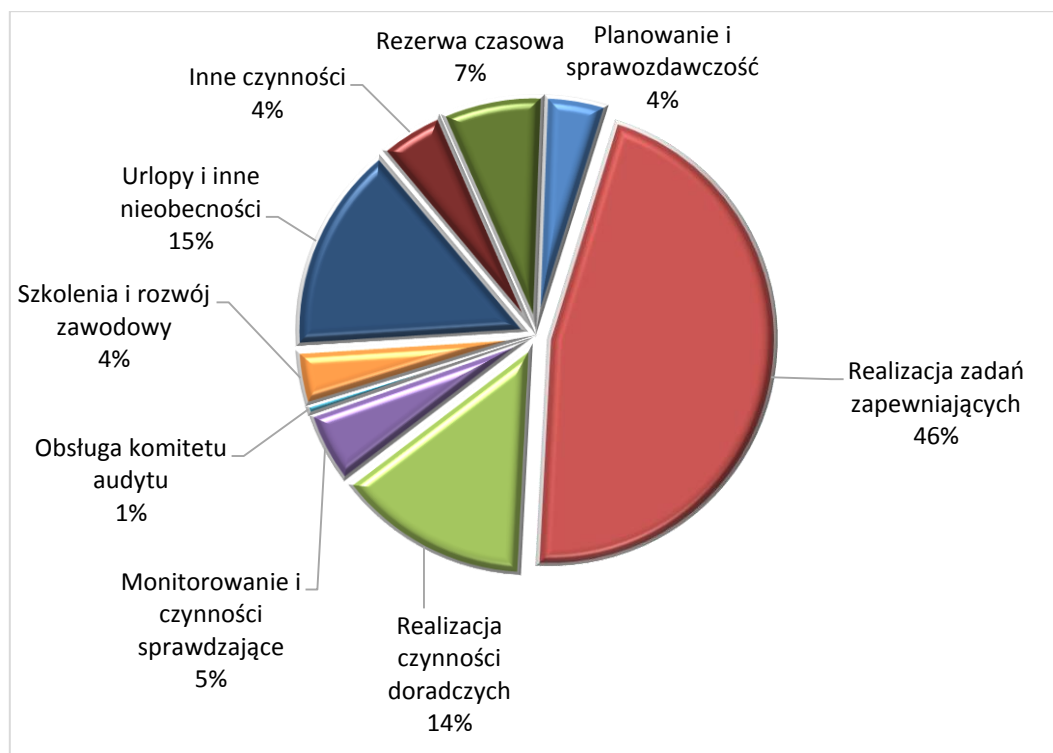
Analizą zasobów osobowych objęto 561 jednostek spośród 573 poddanych badaniu. Mimo obowiązku przedstawienia w *Informacji* danych dotyczących zasobów osobowych, 8 usługodawców ich nie wykazało. Dodatkowo, jeden usługodawca wykazał dane wyłącznie w zakresie planu i jeden usługodawca wyłącznie w zakresie wykorzystania zasobów osobowych. W dwóch jednostkach zatrudniających audytorów nie wykazano danych w odniesieniu do planu. Zgodnie z § 11 ww. rozporządzenia w sprawie audytu wewnętrznego w przypadku braku planu audytu na dany rok,

¹¹ Dz. U. poz. 1480, z późn. zm.

w uzasadnionych przypadkach kierownik KAW może nie sporządzić tego planu, tylko uzgodnić z kierownikiem jednostki zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego.

Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu na 2016 r., został przedstawiony na wykresie 6.

Wykres 6. Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu na 2016 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni udział czasu planowanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, tj. czasu przeznaczonego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, rezerwy czasowej na zadania audytowe zlecone oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej, wyniósł w 2016 r. 73%. W przypadku 473 jednostek (co stanowi 84% badanych jednostek) wskaźnik czasu zaplanowanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego wynosił co najmniej 70%.

Szczegółowe dane dotyczące planowanego czasu pracy na czynności związane bezpośrednio z audytem wewnętrznym zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Planowany czas pracy na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym

Planowany udział czasu pracy KAW na czynności bezpośrednio związane z realizacją audytu wewnętrznego (przedziały procentowe)	Liczba jednostek	Procentowy udział jednostek
30 - 40	3	0,5%
40 - 50	6	1,1%
50 – 60	20	3,6%
60 – 70	59	10,5%
70 – 80	271	48,3%
80 – 90	171	30,5%
powyżej 90	31	5,5%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

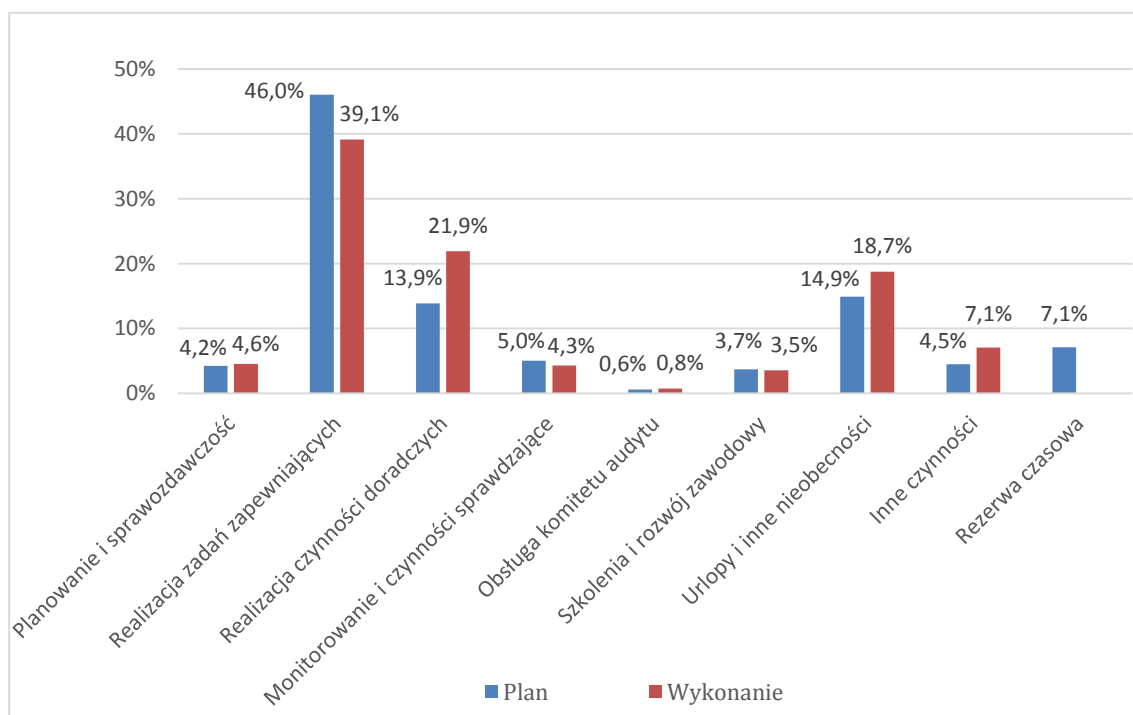
Porównanie danych dotyczących planu i jego realizacji w zakresie poszczególnych czynności przedstawiono w tabeli 2 oraz na wykresie 7.

Tabela 2. Realizacja planu audytu w podziale na poszczególne czynności

Czynności	Plan audytu	Realizacja planu	Realizacja/plan
		audytu	
	osobodni		%
Planowanie i sprawozdawczość	8 122,3	8 715,3	↑ 107,3%
Realizacja zadań zapewniających	88 178,1	74 863,9	↓ 84,9%
Realizacja czynności doradczych	26 577,5	41 868,9	↑ 157,5%
Monitorowanie i czynności sprawdzające	9 633,2	8 201,1	↓ 85,1%
Obsługa komitetu audytu	1 139,25	1 450,3	↑ 127,3%
Szkolenia i rozwój zawodowy	7 090,0	6 771,7	↓ 95,5%
Urlopy i inne nieobecności	28 571,7	35 854,9	↑ 125,5%
Inne czynności	8 637,5	13 520,0	↑ 156,5%
Rezerwa czasowa	13 656,5	--	
w tym rezerwa na audyt zlecony	7 285,9	--	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 7. Porównanie planowanego i wykorzystanego czasu na poszczególne czynności



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

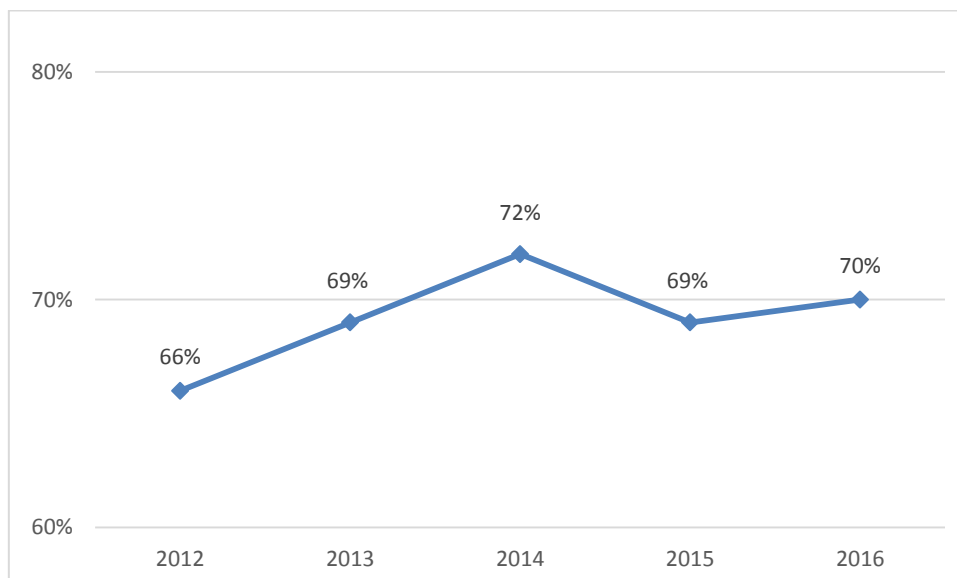
Największe różnice w zakresie udziału czasu planowanego na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem w odniesieniu do udziału czasu przeznaczanego na te czynności w wykorzystanym budżecie czasu ogółem miały miejsce w zakresie:

- realizacji zadań zapewniających – spadek udziału czasu wykorzystanego o 6,9 punktu procentowego,
- realizacji czynności doradczych – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 8 punktów procentowych,
- czasu przeznaczanego na nieobecności – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 3,8 punktu procentowego,
- czasu wykorzystanego na inne czynności nie związane bezpośrednio z realizacją audytu wewnętrznego – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 2,6 punktu procentowego.

Jak wynika z analizy danych poszczególnych jednostek, plan audytu na 2016 r. w zakresie budżetu czasu został w pełni wykonany w 74% jednostek (415 jednostek). W przypadku 15% jednostek plan audytu nie został zrealizowany, natomiast 11% jednostek wykazało realizację budżetu czasu powyżej poziomu planowanego.

Średni poziom wskaźnika określającego rzeczywisty udział czasu przeznaczanego na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w stosunku do całkowitego budżetu czasu, jakim dysponowały jednostki, wynosił 70% i był niższy o 3 punkty procentowe od jego poziomu planowanego.

Wykres 8. Odsetek jednostek, które w latach 2012 – 2016 osiągnęły wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie co najmniej 70%

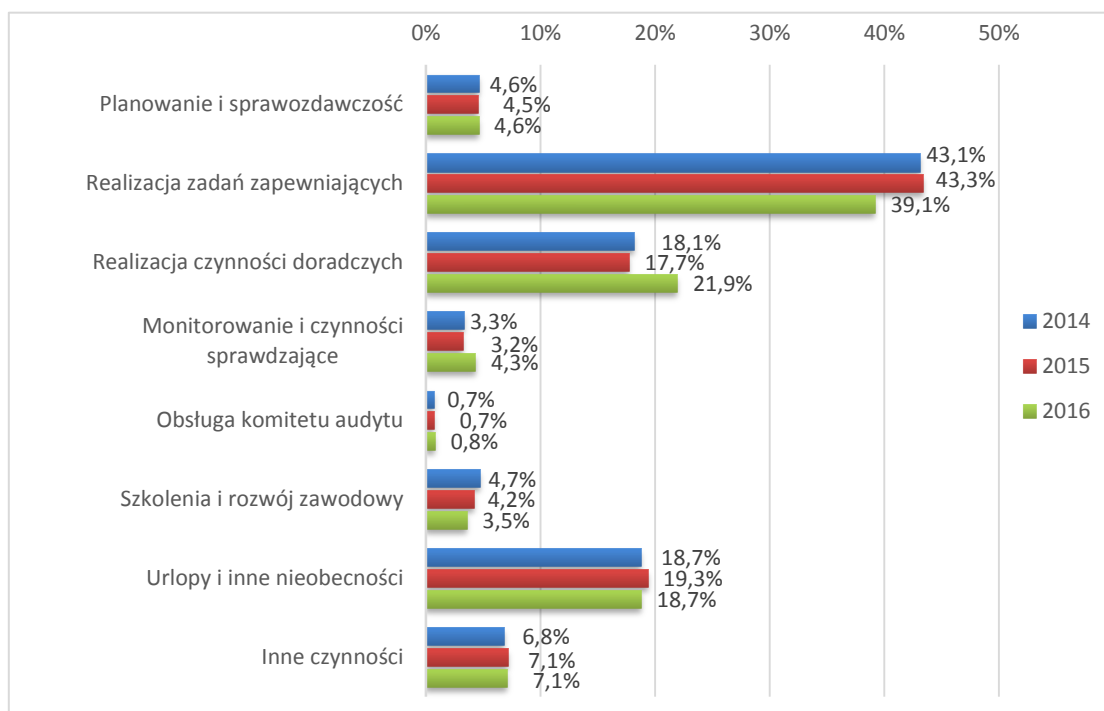


Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie 70% i więcej osiągnęły 394 jednostki poddane analizie. Jednostki te stanowiły 70,2% populacji. Odsetek ten był zbliżony do przeciętnego poziomu z lat 2012 – 2015.

Analiza porównawcza udziału czasu wykorzystanego na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem w 2016 r. w porównaniu do lat 2014 i 2015 wykazała wzrost udziału czasu poświęconego na czynności doradcze kosztem udziału czasu wykorzystanego na zadania zapewniające. Struktura wykorzystania czasu pracy w zakresie pozostałych czynności w KAW była niemal taka sama.

Wykres 9. Porównanie czasu wykorzystanego na poszczególne czynności w latach 2014 – 2016 (udział w budżecie czasu ogółem)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

3.3.2. Cykl audytu

Cykl audytu obrazuje, w jakim czasie audyt wewnętrzny może poddać ocenie wszystkie obszary działalności jednostki. Im krótszy cykl – tym wcześniej może być przeprowadzona taka ocena. Należy zauważyć, że identyfikowanie niewielkiej liczby zagregowanych obszarów działalności, których nie da się objąć jednym zadaniem zapewniającym, jedynie pozornie skraca cykl audytu, ponieważ w takiej sytuacji nie jest możliwe wydanie opinii w odniesieniu do całego obszaru. Skrócenie cyklu może być osiągnięte przede wszystkim przez rosnącą profesjonalizację audytu wewnętrznego bądź zwiększenie zasobów kadrowych KAW. Dzięki doświadczeniu i rozwojowi zawodowemu audytor wewnętrzny może łatwiej identyfikować potencjalne zagrożenia lub nieprawidłowości, odnajdywać ich przyczyny i projektować działania zapobiegawcze lub korygujące.

Średni cykl audytu w 2016 r. wyniósł 9,8 roku. Uległ on wydłużeniu o 1,1 roku w porównaniu do 2015 r. Wzrost średniej wynika przede wszystkim z większej niż w 2015 r. liczby jednostek, w których cykl audytu wyniósł od 30 do 50 lat (por. tabela 3). Natomiast mediana wyniosła 6,5 roku i nie uległa zmianie. Najczęściej występująca długość cyklu audytu, podobnie jak w latach 2012 – 2015, mieściła się w przedziale od 3 do 6 lat (ponad 32% jednostek). Cykl audytu od 1 do 6 lat wystąpił w 45,2% jednostek, co jest lepszym wynikiem niż w 2015 r. W tabeli 3 zostały zaprezentowane wyniki analizy danych dotyczących cyklu audytu w analizowanych jednostkach.

Badanie cyklu audytu wykazało, że cykl audytu w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca jest krótszy. W przypadku usługodawców średni cykl audytu wynosił 8,4 roku, a mediana 5,6 roku, natomiast w przypadku jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych wielkości te kształtowały się odpowiednio na poziomie 9,9 i 6,5 roku.

Tabela 3. Długość cyklu audytu w 2016 r.

Cykl audytu w latach	Procent jednostek
1 - 3	13,1%
3 - 6	32,1%
6 - 9	13,6%
9 - 12	14,7%
12 - 15	6,6%
15 - 18	3,0%
18 - 21	2,8%
21 - 24	1,0%
24 - 27	1,0%
27 - 30	0,9%
30 - 50	3,7%
50 - 70	0,9%
(brak danych)	6,6%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji*.

3.3.3. Oszczędności

W *Informacji* za 2016 r. wykazano 32 zadania audytowe, które przyniosły skutki finansowe (oszczędności) w łącznej kwocie ok. 22,6 mln zł. Wszystkie zadania wykonano w jednostkach, w których audyt prowadził audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. W 2016 r. ukończono 14 takich zadań, natomiast pozostałe zadania, których skutki wykazano w *Informacji* za 2016 r., realizowane były w latach 2009 – 2015. Zadania te zostały zrealizowane w 24 jednostkach (czyli jedynie w 4% jednostek poddanych badaniu).

Średnia kwota oszczędności przypadająca na jedno zadanie audytowe, w którym wykazano skutki finansowe w *Informacji* za 2016 r.¹², wyniosła 706 263,78 zł, natomiast średnia kwota oszczędności przypadająca na jednostkę, w której przeprowadzono ww. zadania, wyniosła 941 685,04 zł. Dla zadań przeprowadzonych w 2016 r. ww. wartości wynosiły odpowiednio 293 033,31 zł i 341 872,20 zł. Najwyższa kwota oszczędności wykazana w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego w 2016 r. wyniosła 1 480 335,45 zł, co stanowiło ponad 36% łącznej kwoty oszczędności wykazanych za ubiegły rok. Najniższa kwota skutków finansowych wyniosła 545,10 zł. Spadek tych wielkości w porównaniu z danymi w *Informacji* za 2015 r. wynika przede wszystkim z dużych oszczędności uzyskanych z jednego zadania zakończonego w 2015 r.

¹² W *Informacji* za 2016 r. zostały wykazane skutki finansowe zadań zakończonych w latach wcześniejszych niż rok sprawozdawczy.

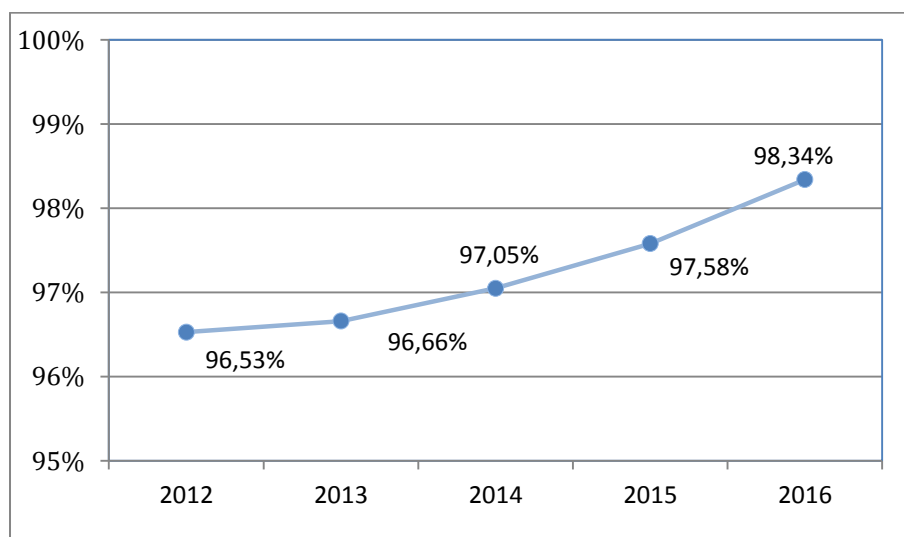
Mimo obiektywnych trudności w określaniu skutków finansowych zadania audytowego, niska liczba jednostek, w których zidentyfikowano takie skutki, nie pozwala na oszacowanie faktycznego wpływu audytu wewnętrznego na zwiększenie efektywności gospodarowania środkami publicznymi.

3.3.4. Zalecenia

W 87,6% jednostek wydano zalecenia wynikające z przeprowadzonych zadań audytowych. Średnia liczba zaleceń przypadających na jedno zadanie wyniosła 5,44. Natomiast przeciętna liczba wydanych zaleceń na jedną jednostkę wyniosła 13,7, a mediana ww. cechy – 9 zaleceń. Każdy z wymienionych wskaźników uległ zwiększeniu w porównaniu z 2015 r.

Najwyższa liczba wydanych zaleceń w jednostce wyniosła 197. Średni poziom akceptacji zaleceń wyniósł 98,34%¹³, co należy ocenić pozytywnie. W ostatnich latach wskaźnik ten ulega stopniowej poprawie, co obrazuje wykres 10.

Wykres 10. Wskaźnik akceptacji zaleceń w latach 2012 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźniki dotyczące zaleceń wykazują zróżnicowanie w zależności od tego, czy audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce, czy przez usługodawcę. Średnia liczba rekomendacji przypadająca na jedno zadanie oraz na jedną jednostkę jest niższa w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców, natomiast średni poziom akceptacji zaleceń w tych jednostkach jest wyższy. Podobna relacja występowała w latach 2014 i 2015.

W tabeli 4 oraz na wykresach 11 i 12 zostały przedstawione wyniki analizy danych dotyczących zaleceń, w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego, oraz ich porównanie do lat 2014 i 2015.

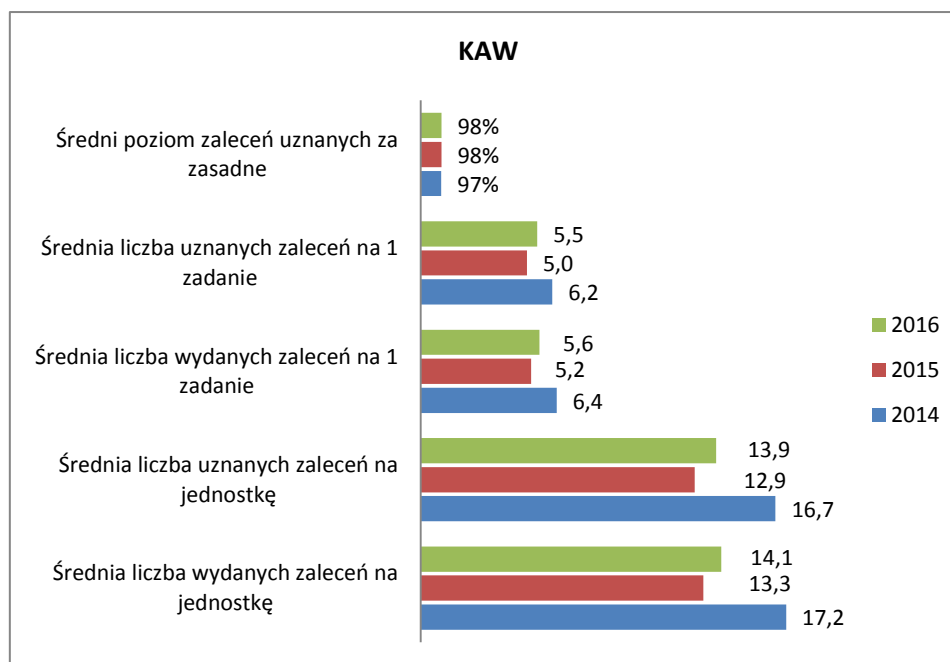
¹³ Średni poziom akceptacji zaleceń liczony jako iloraz sumy zaakceptowanych zaleceń przez kierownika komórki audytowanej lub kierownika jednostki i sumy wydanych zaleceń.

Tabela 4. Porównanie danych dotyczących zaleceń w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego

Zalecenia	KAW	Usługodawca
Średnia liczba wydanych zaleceń na jednostkę	14,1	7,5
Średnia liczba uznanych zaleceń na jednostkę	13,9	7,5
Średnia liczba wydanych zaleceń na 1 zadanie	5,6	3,3
Średnia liczba uznanych zaleceń na 1 zadanie	5,5	3,3
Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne	98%	99%

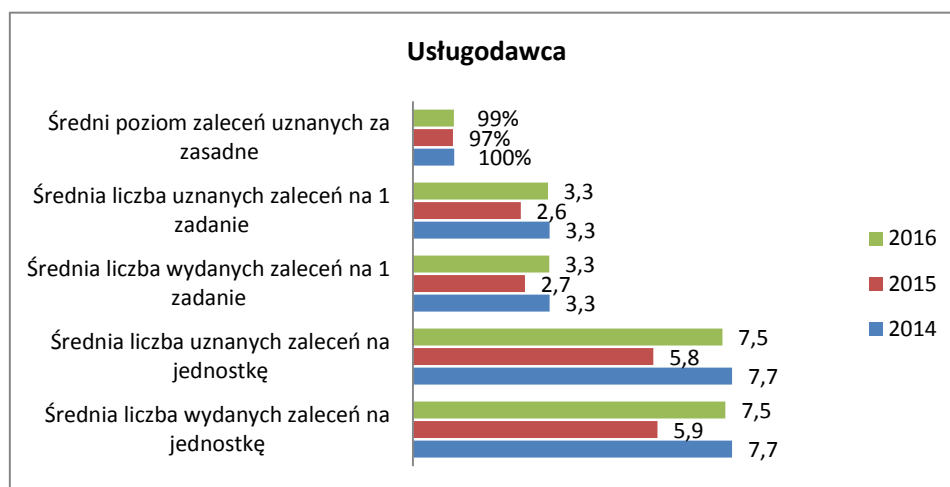
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 11. Porównanie danych dotyczących zaleceń w jednostkach, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, w latach 2014 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 12. Porównanie danych dotyczących zaleceń w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, w latach 2014 – 2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Bez względu na liczbę wydanych zaleceń w poszczególnych latach (zaobserwowany spadek w 2015 r.), istotny jest rosnący odsetek zaleceń zaakceptowanych i przyjętych do realizacji. Stanowi to potwierdzenie trafności zaleceń sformułowanych przez audytorów wewnętrznych.

Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne utrzymuje się w latach 2014 – 2016 na zbliżonym, bardzo wysokim poziomie.

3.3.5. Tematy zadań zapewniających

Analiza tematów realizowanych zadań pokazuje, w jakim zakresie audyt wewnętrzny wspiera kierownika w realizacji podstawowych celów jednostki. Warto podkreślić, że podobne zadania (tj. dotyczące takiego samego obszaru, lub zakresu działalności) w przypadku jednej jednostki, mogą dotyczyć tzw. działalności podstawowej, zaś w innej – tzw. działalności wspomagającej. Może to być związane m.in. z zakresem zadań wykonywanych przez daną jednostkę (np. obsługa innych jednostek).

Uwzględniając powyższe zastrzeżenie oszacowano, że większość zadań realizowanych w 2016 r. dotyczyła działalności wspomagającej. Zadania takie stanowią, podobnie jak w 2015 r., przeszło 60% wszystkich zadań. Można zatem stwierdzić, że większość realizowanych zadań zapewniających nie skupia się na kwestiach kluczowych z punktu widzenia realizacji podstawowych celów jednostek. Niemniej jednak zadania dotyczące działalności obsługowej mogą przynieść wymierną korzyść dla jednostki w postaci zwiększenia racjonalności wydatków lub ich oszczędności. Jednak jedynie marginalna liczba jednostek wykazuje oszczędności uzyskane w wyniku działania audytu wewnętrznego (por. pkt 3.3.3). Podobnie jak w 2015 r., duża liczba zadań zapewniających dotyczących działalności wspomagającej była koordynowana na poziomie działów administracji rządowej. W 2016 roku przeprowadzone zostały także audyty koordynowane na poziomie działu administracji rządowej, dotyczące zagadnień związanych z działalnością podstawową jednostek.

Analiza tematów wymienionych w *Informacji* wskazuje również, że kolejny rok dominowały zadania o tematyce informatycznej i finansowej, a najliczniej realizowane były zadania dotyczące bezpieczeństwa informacji. Podkreślić należy, że we wspólnym stanowisku Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (opublikowanym na stronie internetowej Ministerstwa

Finansów¹⁴) wyjaśniono, że audyt bezpieczeństwa informacji nie jest obligatoryjnie przypisany audytorom wewnętrznym realizującym audyt na podstawie ustawy.

3.4. Jakość audytu wewnętrznego

Jakość audytu wewnętrznego rozpatrywana jest w kontekście spełnienia wymogów standardów audytu wewnętrznego w zakresie realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (dokonywanie samooceny oraz ocen zewnętrznych) oraz podnoszenia kompetencji przez pracowników komórek audytu wewnętrznego, m.in. poprzez udział w szkoleniach.

W analizach dotyczących samooceny oraz ocen zewnętrznych uwzględniono wszystkie badane jednostki. Natomiast w analizach dotyczących szkoleń – wyłącznie jednostki, które wykazały w *Informacji* czas zaplanowany i poświęcony na nie (w przypadku usługodawców podanie tych wielkości było fakultatywne).

3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne

Standardy audytu wewnętrznego wskazują, że zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. Program ten musi uwzględniać oceny wewnętrzne i zewnętrzne.

Ocenie podlega:

- zgodność działalności audytu wewnętrznego ze standardami,
- wydajność i skuteczność audytu wewnętrznego.

Działania podejmowane w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości służą również identyfikacji możliwości poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego (standard 1 300).

Zarządzający audytem wewnętrznym co najmniej raz w roku przekazuje wyniki ocen wewnętrznych kierownikowi jednostki. Natomiast oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat. Zgodnie ze standardem 1 321, zarządzający audytem wewnętrznym może stwierdzić, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie ze standardami tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan.

W 2016 r. samoocenę przeprowadzono w blisko 82% jednostek, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. Odnotowano w tym przypadku nieznaczny wzrost w porównaniu z 2015 r., w którym wielkość ta osiągnęła 80%. Natomiast zmniejszył się odsetek jednostek, w których została przeprowadzona samoocena przez usługodawcę – z 62% w 2015 do 56% w 2016 r., co należy ocenić negatywnie.

Biorąc pod uwagę wszystkie jednostki, samoocenę w 2016 r. przeprowadzono w 79,9% jednostek. Wynik jest tylko nieznacznie lepszy od osiągniętego w 2015 r. i trzeci rok z rzędu oscyluje wokół 80%.

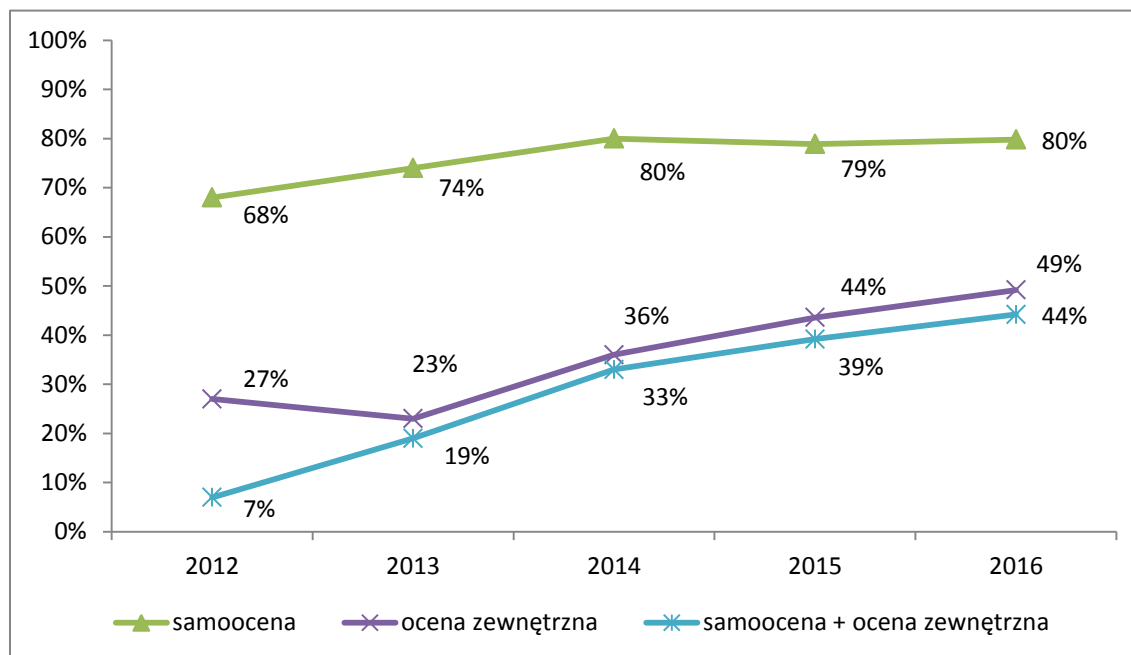
W okresie ostatnich pięciu lat (2012 – 2016) ocenę zewnętrzną przeprowadziło 49% badanych jednostek. Odnotowano w tym zakresie wzrost w porównaniu z wcześniejszymi latami (wykres 13). W dalszym ciągu rośnie liczba jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę został poddany ocenie zewnętrznej, co należy ocenić pozytywnie. W 2012 r. nie było takich jednostek w badanej próbie, w 2015 było 8, a w 2016 r. – 12. Należy zaznaczyć, że w analizie nie wzięto pod uwagę daty rozpoczęcia prowadzenia audytu w jednostce. W związku z tym jednostki,

¹⁴ www.mf.gov.pl/Działalność/Finanse_publiczne/Kontrola_zarządcza_i_audyt_wewnętrzny/Audyt_wewnętrzny_w_sektorze_publicznym/Metodyka/Audyt_bezpieczeństwa_informacji

które rozpoczęły prowadzenie audytu wewnętrznego w okresie krótszym niż ostatnie pięć lat, nie musiały być objęte taką oceną.

W 2016 r. ponad 44% badanych jednostek zadeklarowało zastosowanie obu narzędzi z programu zapewnienia i poprawy jakości, tj. samooceny i oceny zewnętrznej w pięcioletnim okresie obejmującym lata 2012 – 2016. Również w tym przypadku nastąpiła dalsza poprawa w porównaniu z latami wcześniejszymi.

Wykres 13. Odsetek jednostek, w których realizowane są elementy programu zapewnienia i poprawy jakości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Pomimo wzrostu liczby jednostek przeprowadzających ocenę zewnętrzną, odsetek takich jednostek wciąż utrzymuje się na niskim poziomie. W celu ułatwienia realizacji wymogów programu zapewnienia i poprawy jakości, na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opublikowano opracowania zawierające m.in. opis narzędzi i metod, jakie mogą być stosowane w tym zakresie¹⁵.

W odniesieniu do usługodawców należy przypomnieć, że ma tu zastosowanie standard 2 070. Stanowi on, że jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, wówczas musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Zgodnie z interpretacją powyższego standardu, organizacja realizuje powyższą odpowiedzialność stosując program zapewnienia i poprawy jakości, oceniający zgodność działania audytu wewnętrznego ze standardami.

Realizacja programu zapewnienia i poprawy jakości jest nie tylko obowiązkiem audytora wewnętrznego, wynikającym ze standardów, ale przede wszystkim służy dokonaniu oceny jakości audytu, wprowadzeniu działań usprawniających i zapewnieniu zgodności działań audytu ze standardami, umożliwia stałe doskonalenie oraz uwiarygadnia wyniki audytu wewnętrznego.

¹⁵ <http://www.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audit-wewnetrzny/audit-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/metodyka>

Należy również podkreślić rolę komitetu audytu, którego jednym z zadań jest przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen audytu wewnętrznego (art. 289 ust. 1 pkt 6 ustawy). Dlatego komitety audytu powinny skuteczniej wpływać na przeprowadzanie ocen zewnętrznych w poszczególnych jednostkach podległych i nadzorowanych przez ministra kierującego działem administracji rządowej. Komitet audytu, pełniąc funkcję doradczą, może wspomagać ministra w lepszym wykorzystaniu audytu wewnętrznego, a także może sygnalizować potrzebę regularnego oceniania i podnoszenia jakości audytu wewnętrznego.

3.4.2. Szkolenia i rozwój zawodowy

W większości przypadków audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach rezerwują czas na szkolenia oraz w nich uczestniczą. W 2016 r. audytorzy wykorzystali na szkolenia łącznie 3,6% dostępnego czasu liczonego w osobodniach. Jest to wynik gorszy niż w 2015 r. o 0,6 punktu procentowego. Warto zauważyć, że w przypadku usługodawców odsetek czasu poświęcanego na szkolenia i rozwój wyniósł w 2016 r. 5,5%.

Przeciętnie na jeden etat przypadało 8,8 osobodni poświęconych na szkolenia. Wskaźnik ten osiągnął niższy poziom niż w latach 2013 – 2015, kiedy przekraczał 10 osobodni na etat.

Z *Informacji* poddanych analizie wynika, że w 3% jednostek nie zaplanowano czasu na szkolenia i rozwój. Natomiast w 7% badanych jednostek pracownicy KAW nie wykorzystali ani jednego dnia na szkolenia, co jest wynikiem gorszym niż w 2015 r., kiedy wskaźnik ten wyniósł 4,3%. W większości z tych jednostek (ponad 86%) zatrudnienie w KAW było poniżej jednego pełnego etatu, a w przypadku 76% jednostek – nie przekraczało 0,5 etatu.