

Raport

z kompleksowej analizy dotyczącej
możliwości częściowej centralizacji
działania audytu wewnętrznego
w podsektorze rządowym

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, październik 2025 r.

Dokument pt. „Raport z kompleksowej analizy dotyczącej możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego w podsektorze rządowym” 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. Potrzeba przeprowadzenia analizy możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego	3
2. Zespół roboczy ds. przeprowadzenia analizy możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego	5
3. Struktura objęcia audytem wewnętrznym JSFP podsektora rządowego.....	6
3.1 Objęcie audytem wewnętrznym JSFP w działach administracji rządowej	8
3.2 Objęcie audytem wewnętrznym JSFP poza działami administracji rządowej	12
4. Objęcie audytem wewnętrznym środków publicznych	16
4.1 Objęcie audytem wewnętrznym wydatków/kosztów wg grup jednostek	17
4.2 Objęcie audytem wewnętrznym dochodów/przychodów wg grup jednostek.....	18
5. Środki publiczne przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego oraz na usługodawcę	19
5.1 Środki publiczne przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego.....	20
5.2 Środki publiczne przypadające na usługodawcę	21
6. Wyniki konsultacji w zakresie efektywnej alokacji zasobów audytu wewnętrznego	23
6.1 Działy administracji rządowej	23
6.2 Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	26
6.3 Jednostki podległe i nadzorowane oraz jednostki obsługujące organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów	27
6.4 Zespółone służby, inspekcje i straże wojewódzkie	28
7. Główne ustalenia i wnioski z analizy	30
Załączniki	32
Załącznik Nr 1 - stanowiska ministrów ws. częściowej centralizacji audytu wewnętrznego jednostek w działach administracji rządowej	32
Ministerstwo Edukacji Narodowej (MEN)	32
Krajowa Administracja Skarbowa (KAS).....	33
Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej (MFIPR)	34
Ministerstwo Infrastruktury (MI)	34
Ministerstwo Klimatu i Środowiska (MKiŚ)	34
Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego (MKiDN)	35
Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW).....	36
Ministerstwo Obrony Narodowej (MON).....	38
Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (MRPiPS)	38
Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi (MRiRW).....	39
Ministerstwo Rozwoju i Technologii (MRiT)	40
Ministerstwo Sprawiedliwości (MS)	42
Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (MSWiA)	42
Ministerstwo Spraw Zagranicznych (MSZ)	44

Ministerstwo Zdrowia (MZ)	46
Załącznik Nr 2 - stanowiska wojewodów ws. możliwości objęcia audytem wewnętrznym jednostek zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	48
Wojewoda Dolnośląski	48
Wojewoda Kujawsko-Pomorski	48
Wojewoda Lubelski.....	50
Wojewoda Lubuski.....	51
Wojewoda Łódzki	52
Wojewoda Małopolski	53
Wojewoda Mazowiecki	53
Wojewoda Opolski	54
Wojewoda Podkarpacki	54
Wojewoda Podlaski	56
Wojewoda Pomorski	57
Wojewoda Śląski	57
Wojewoda Świętokrzyski	58
Wojewoda Warmińsko-Mazurski	60
Wojewoda Wielkopolski	61
Wojewoda Zachodniopomorski.....	62

1. Potrzeba przeprowadzenia analizy możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego

Minister Finansów, w ramach koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce¹, realizuje działania będące efektem projektu „Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego” (22PL22 - *Internal Audit Quality Improvement Action Plan*). Projekt finansowany przez Komisję Europejską, a zrealizowany przez ekspertów OECD, został zakończony w 2024 r. Jednym z zaleceń służących opracowaniu planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego w Polsce² jest dokonanie kompleksowej analizy możliwości centralizacji działania audytu wewnętrznego.

Jego podstawą było stwierdzenie słabości w postaci zatrudniania przez małe jednostki audytora wewnętrznego na część etatu lub podpisywania umowy z usługodawcą w celu wypełnienia obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego. Tak małe komórki audytu wewnętrznego nie są w stanie zapewnić efektywności audytu wewnętrznego, spełnić niezbędnych wymogów niezależności i obiektywizmu oraz wydać niezależnego zapewnienia co do stanu kontroli zarządczej w całej jednostce. Chodzi więc o optymalizację funkcji audytu wewnętrznego w celu zapewnienia bardziej skutecznego, efektywnego i oszczędnego wykorzystania zasobów oraz zwiększenia wartości dodanej, jakości i zakresu objęcia audytem wewnętrznym środków publicznych.

Głównym celem dokonania analizy było zbadanie ewentualnych potrzeb i możliwości w zakresie częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie administracji rządowej w odniesieniu do działów administracji rządowej kierowanych przez ministrów oraz organów podsektora rządowego, gdzie występuje wiele jednostek podległych i nadzorowanych. Dokonana analiza objęła wyłącznie jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 ustawy o finansach publicznych³ (dalej JSFP lub jednostka). Niektóre jednostki, nadzorowane przez właściwych ministrów i przez inne organy państwowe, znajdują się poza sektorem finansów publicznych. Dokonana została identyfikacja jednostek objętych i nieobjętych audytem wewnętrznym – z uwzględnieniem działów administracji rządowej – w ujęciu ilościowym i wartościowym. Przedmiotem konsultacji i analiz było ustalenie możliwości objęcia działaniem audytu wewnętrznego jak największej liczby tych jednostek oraz jak największej kwoty środków publicznych przeznaczanych do realizacji celów i zadań publicznych – poprzez odpowiednią alokację istniejących zasobów audytu wewnętrznego.

W trakcie konsultacji i prac analitycznych pojawiła się kwestia objęcia analizą zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich. Są to jednostki budżetowe podległe wojewodzie jako dysponenti niższego stopnia⁴, a jednocześnie objęci podległością bądź nadzorem w pionie

¹ Podstawowe zadania Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych realizuje Wydział Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym w Departamencie Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów (tzw. Centralna Jednostka Harmonizująca).

² <https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-sluzace-opracowaniu-planu-dzialania-na-rzecz-poprawy-jakosci-audytu-wewnetrznego--raport>.

³ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483), dalej: uofp lub ustawa o finansach publicznych.

⁴ Z analizy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich wyłączone zostały Komendy Wojewódzkie Policji, których koszty funkcjonowania nie są

merytorycznym przez odpowiednie centralne organy administracji rządowej. Organy te, wraz z obsługującymi ich jednostkami, są z kolei przypisane do właściwych działów administracji rządowej i nadzorowane przez ministrów kierujących tymi działami lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów. Audyt wewnętrzny prowadzony jest w jednostkach zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich jedynie w sytuacjach przekroczenia kwot progowych lub w razie podjęcia decyzji o prowadzeniu audytu przez kierownika jednostki⁵.

Raport jest rezultatem dokonanych analiz po konsultacjach z interesariuszami audytu wewnętrznego w administracji publicznej podsektora rządowego. Wyniki zidentyfikowanych potrzeb w zakresie centralizacji audytu wewnętrznego zostaną uwzględnione – w kilkuletniej perspektywie czasowej – przy przygotowaniu odpowiednich rozwiązań legislacyjnych. Będą one kontynuacją aktualnie prowadzonych prac nad nowelizacją ustawy o finansach publicznych w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej.

pokrywane z części budżetowych będących w dyspozycji wojewodów. Stąd Komendy Wojewódzkie Policji zostały uwzględnione w ramach analizy jednostek w dziale Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji wraz z Komendą Główną Policji.

⁵ Art. 274 ust. 4 uofp.

2. Zespół roboczy ds. przeprowadzenia analizy możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego

W celu poznania opinii interesariuszy audytu wewnętrznego w administracji publicznej podsektora rządowego Minister Finansów powołał zespół roboczy, w ramach którego przeprowadzone zostały konsultacje w zakresie efektywnej alokacji istniejących zasobów audytu wewnętrznego. Do udziału w pracach zespołu roboczego zaproszono przedstawicieli wyznaczonych przez Ministrów i przez Prezesa Rady Ministrów. Udział w konsultacjach wzięli przedstawiciele działów administracji rządowej oraz organów administracji państwowej, które obejmują znaczną liczbę jednostek podległych i nadzorowanych. Po ogólnym spotkaniu przedstawicieli 13 maja 2025 r., w czerwcu 2025 r. odbyły się spotkania robocze na poziomie poszczególnych działów administracji rządowej i innych organów, które wyraziły zainteresowanie przedyskutowaniem przygotowanych koncepcji co do potrzeb i możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na swoim poziomie.

Celem prac zespołu roboczego było dokonanie analizy alokacji istniejących zasobów audytu wewnętrznego w administracji publicznej podsektora rządowego oraz jej ewentualnej optymalizacji. Chodziło głównie o ustalenie możliwości objęcia działaniem audytu wewnętrznego jak największej liczby jednostek podsektora rządowego, a tym samym jak największej kwoty środków publicznych przeznaczanych na realizację celów i zadań publicznych. Sporządzone i przesłane do Ministerstwa Finansów wykazy JSFP podległych i nadzorowanych przez poszczególnych ministrów, Prokuratora Krajowego, Prezesa Rady Ministrów oraz przez wojewodów stanowiły podstawę do sporządzenia analizy aktualnego stanu objęcia audytem wewnętrznym liczby JSFP i wielkości środków publicznych.

W ramach spotkań zespołu roboczego zestawiono aktualne modele organizacji audytu wewnętrznego oraz aktualne dane dotyczące jednostek podsektora rządowego, w których prowadzony jest audyt z wariantowymi koncepcjami centralizacji funkcji audytu wewnętrznego. Przyjęto założenie, że większe komórki audytu wewnętrznego, działające na poziomie działu administracji rządowej czy na poziomie administracji rządowej wyższego szczebla, posiadałyby liczniejsze zespoły, a co za tym idzie lepsze kompetencje zespołowe. Powinno to zwiększyć ich operatywność oraz skuteczność działania na rzecz wsparcia głównych dysponentów środków budżetu państwa. Dodatkowo zapewniłoby to efektywniejsze wykorzystanie zasobów audytu wewnętrznego przy uwzględnieniu specyfiki każdego działu administracji rządowej oraz grup jednostek poza tymi działami.

Wyniki konsultacji w sprawie możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego, przeprowadzonych w ramach zespołu roboczego, zostały przedstawione w rozdziale 6 oraz w Załączniku Nr 1 do raportu.

Ponadto pozyskane zostały od wojewodów opinie dotyczące potrzeby zmian przepisów w kierunku umożliwienia przeprowadzania pełnego audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich przez komórkę audytu wewnętrznego w urzędzie wojewódzkim. Opinie te przedstawia Załącznik Nr 2 do raportu.

3. Struktura objęcia audytem wewnętrznym JSFP podsektora rządowego

Według otrzymanych z ministerstw, Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (dalej: KPRM) oraz Prokuratury Krajowej wykazów JSFP podległych i nadzorowanych analizie poddano łącznie **1722** jednostki, z tego:

- **1643** JSFP podległych i nadzorowanych przez **15** ministrów⁶ (wraz z urzędami ministerstw) w kierowanych przez nich **26** działach administracji rządowej;
- **21** JSFP podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów, oraz
- **58** powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury podległych Prokuratorowi Generalnemu⁷.

Dwie ostatnie z ww. grup to jednostki poza działami administracji rządowej. Zaznaczyć należy, że chociaż dział sprawiedliwość obejmuje sprawy prokuratury w zakresie wynikającym z przepisów odrębnych, to jednocześnie powszechne jednostki prokuratury nie mieszczą się w definicji jednostki w dziale określonej w art. 2 pkt 7 uofp.

Dodatkowo pozyskane zostały od wojewodów opinie w sprawie objęcia audytem wewnętrznym jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich. Otrzymane wykazy tych jednostek, wraz z danymi o wielkości środków publicznych pozostających w ich dyspozycji, posłużyły do uwzględnienia w analizach objęcia audytem wewnętrznym częściowo także budżetów wojewodów⁸. Analiza objęła dodatkowe jednostki, tj.:

- **16** urzędów wojewódzkich,
- **510** podległych wojewodom jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, finansowanych z budżetów wojewodów.

Liczba jednostek podsektora rządowego poddanych analizie wyniosła łącznie **2248**. Analiza uwzględnia podział JSFP na 5 grup. Wykres nr 1 obrazuje procentowy udział jednostek każdej z grup, z tego:

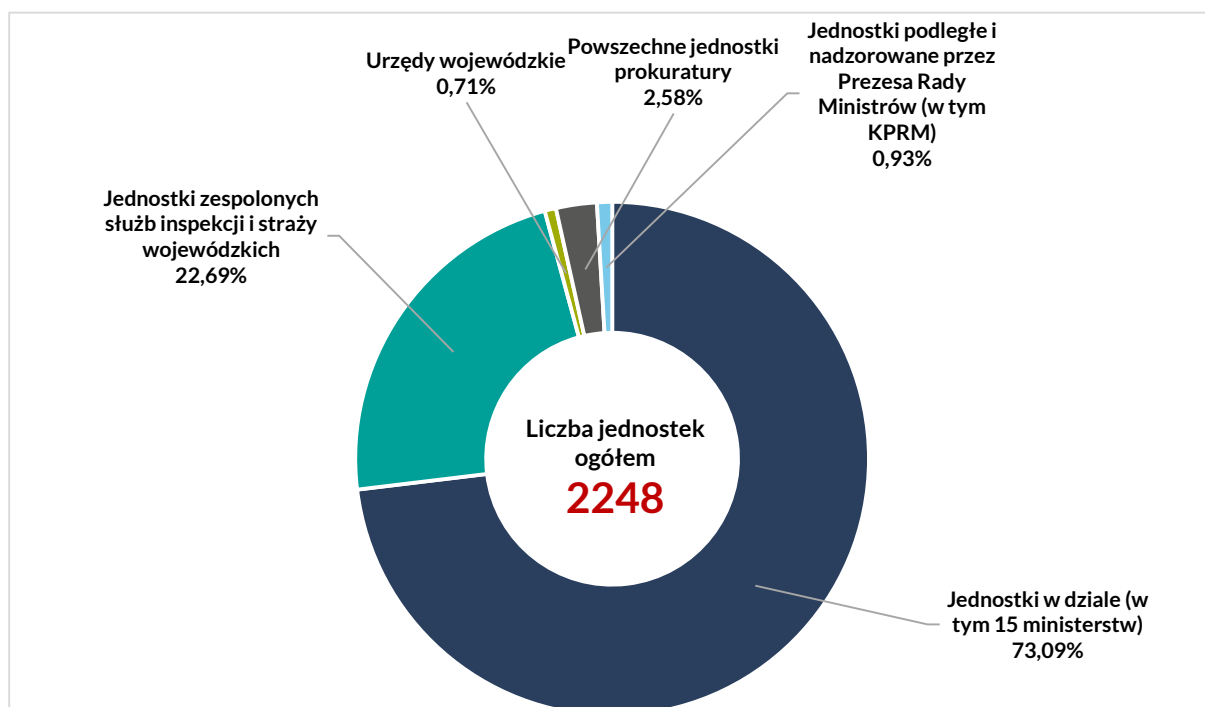
- ponad **73%** stanowią jednostki w działach administracji rządowej,
- ok. **23%** jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich,
- ok. **2,6%** powszechne jednostki organizacyjne prokuratury,
- po mniej niż **1%** stanowią jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów oraz urzędy wojewódzkie.

⁶ Analiza dotycząca centralizacji audytu wewnętrznego nie objęła Ministerstwa Aktywów Państwowych oraz Ministerstwa Sportu i Turystyki ze względu na brak jednostek podległych i nadzorowanych (wg stron BIP), Ministerstwa Przemysłu (nadzorującego w ramach sektora finansów publicznych wyłącznie Prezesa Wyższego Urzędu Górniczego) oraz Ministerstwa Cyfryzacji (nadzorującego 3 jednostki sektora finansów publicznych), które nie zgłosiło się do prac w ramach zespołu roboczego.

⁷ Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2024 r., poz. 1370 ze zm.) dział sprawiedliwość obejmuje sprawy prokuratury, notariatu, adwokatury i radców prawnych, w zakresie wynikającym z przepisów odrębnych. Prokurator Generalny jest naczelnym organem prokuratury. Urząd Prokuratora Generalnego sprawuje Minister Sprawiedliwości.

⁸ Na podstawie wielkości planów finansowych budżetów wojewodów, planów finansowych urzędów wojewódzkich oraz planów finansowych jednostek zespolonych służb inspekcji i straży wojewódzkich na 2025 r.

Wykres nr 1. Struktura jednostek podsektora rządowego poddanych analizie w podziale na 5 grup



Objęcie jednostek podsektora rządowego audytem wewnętrznym w ujęciu ilościowym, według grup jednostek objętych analizą, przedstawia Tabela nr 1.

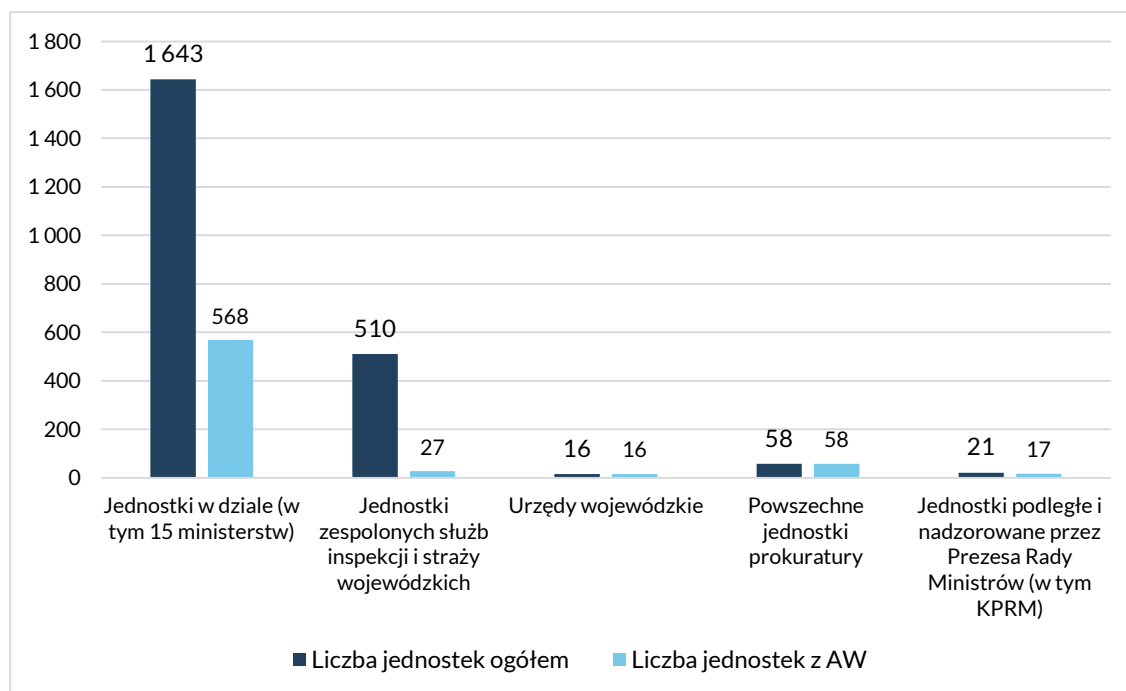
Tabela nr 1

Grupa jednostek	Liczba jednostek ogółem	Odsetek grupy jednostek	Liczba jednostek z AW	Odsetek jednostek z AW
Jednostki w działach (w tym 15 ministerstw)	1 643	73,09%	568	34,57%
Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	510	22,69%	27	5,29%
Urzędy wojewódzkie	16	0,71%	16	100,00%
Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	58	2,58%	58	100,00%
Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM)	21	0,93%	17	80,95%
Razem	2 248	100,00%	686	30,52%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Objęcie audytem wewnętrznym w poszczególnych grupach jednostek podsektora rządowego obrazuje Wykres nr 2. Najwięcej jednostek prowadzących audyt, tj. **568** występuje w grupie jednostek w działach administracji rządowej (ponad jedna trzecia tej grupy jednostek prowadzi audyt wewnętrzny). Drugą najliczniejszą grupę stanowią powszechne jednostki organizacyjne prokuratury tj. **58** jednostek, gdzie audyt wewnętrzny prowadzony jest we wszystkich jednostkach tej grupy. Z kolei w grupie 510 jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich tylko **27** jednostek prowadzi audyt wewnętrzny (tj. nieco ponad 5% jednostek z tej grupy). Szczegółowe dane w tym zakresie zawiera Tabela nr 1 powyżej.

Wykres nr 2. Ilościowe objęcie jednostek audytem wewnętrznym w poszczególnych grupach



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

3.1 Objęcie audytem wewnętrznym JSFP w działach administracji rządowej

Według definicji „jednostki w dziale”, określonej w art. 2 pkt 7 uofp, rozumie się przez nią jednostkę sektora finansów publicznych podległą ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowaną lub jednostkę sektora finansów publicznych obsługującą organ podległy ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowany. Poniższe zestawienie resortowe obejmuje oprócz jednostek w dziale także urzędy ministerstw oraz niektóre jednostki podległe jednostkom w dziale⁹. Ujęcie ilościowe objęcia audytem wewnętrznym analizowanych JSFP w 26 działach administracji rządowej kierowanych przez 15 ministrów przedstawia Tabela nr 2.

Tabela nr 2

Lp.	Ministerstwa obsługujące ministrów kierujących działami AR	Liczba JSFP w działach	Liczba JSFP obowiązanych do prowadzenia AW	Liczba JSFP prowadzących AW	Odsetek JSFP z AW
1	Ministerstwo Edukacji Narodowej ¹⁰	13	6	5	46,15%
2	Ministerstwo Finansów - w tym KAS ¹¹	20	20	20	100,00%
3	Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej	5	4	4	80,00%
4	Ministerstwo Infrastruktury	31	15	15	48,39%

⁹ W przypadku MEN, MRiT oraz MSWiA analizę poszerzono o grupy jednostek, wskazane w kolejnych przypisach, nie mieszczących się w pojęciu jednostki w dziale, a nadzorowanych przez jednostkę w dziale lub finansowanych z części budżetu państwa, której dysponentem jest właściwy minister.

¹⁰ Liczba jednostek w dziale oświata i wychowanie (MEN) obejmuje dodatkowo 8 okręgowych komisji egzaminacyjnych nadzorowanych przez Centralną Komisję Egzaminacyjną (będącą jednostką w dziale).

¹¹ KAS – Krajowa Administracja Skarbowa (18 jednostek).

5	Ministerstwo Klimatu i Środowiska	57	5	5	8,77%
6	Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	361	25	25	6,93%
7	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego	104	82	79	78,85%
8	Ministerstwo Obrony Narodowej	199	112	108	56,28%
9	Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej	7	5	5	71,43%
10	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	95	14	14	14,74%
11	Ministerstwo Rozwoju i Technologii ¹²	25	9	9	36,00%
12	Ministerstwo Sprawiedliwości, z tego:	429	193	179	44,99%
12.1	Sądy powszechne (część 15)	272	128	114	47,06%
12.2	MS i Inne jednostki (część 37)	37	4	4	10,81%
12.3	Służba Więzienna (część 37)	120	61	61	50,83%
13	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, w tym:	64	61	60	95,31%
13.1	Jednostki organizacyjne Policji ¹³	22	22	22	100,00%
13.2	Jednostki organizacyjne Straży Granicznej ¹⁴	11	11	11	100,00%
14	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	167	2	2	1,20%
15	Ministerstwo Zdrowia	66	38	38	57,58%
Razem		1643	591	568	35,97%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, wg stanu na początek 2025 r.

Spośród **1643** analizowanych jednostek w działach administracji rządowej audyt wewnętrzny prowadzony jest w **568** jednostkach (tj. w ok. **34,6%** tej grupy jednostek). Obowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego jest **591** jednostek (ok. **36%**). Oznacza to, że według stanu na początek 2025 r. **23** jednostki nie prowadziły audytu wewnętrznego pomimo obowiązku prawnego. Z przekazanych z ministerstw dodatkowych informacji wynika, że większość jednostek obowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, w dacie przekazywania tych informacji posiadała już funkcję audytu wewnętrznego.

Jedynie w przypadku Ministerstwa Finansów audytem wewnętrznym objętych jest **100%** jednostek w zawiadywanych działach administracji rządowej (budżet i finanse publiczne). Najmniej jednostek prowadzi audyt wewnętrzny w dziale administracji rządowej sprawy zagraniczne – zaledwie **1,2%** jednostek (z tego urząd MSZ oraz 1 jednostka w dziale).

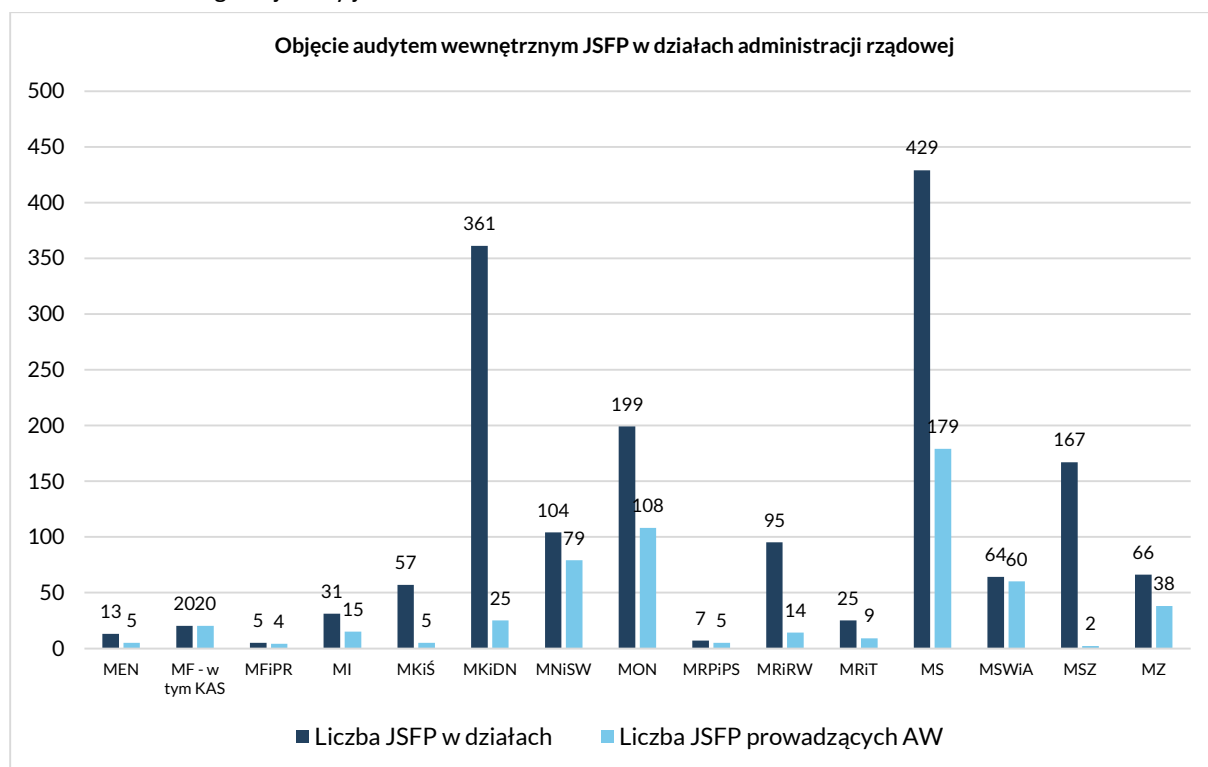
W przypadku Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji audytem wewnętrznym objętych jest ponad **95%** jednostek w dziale oraz **100%** analizowanych jednostek Policji i Straży Granicznej. W liczbie jednostek Policji w pkt. 13.1 Tabeli nr 2 ujętych zostało 17 komend wojewódzkich Policji (w tym Stołeczna Komenda Policji), cztery szkoły Policji oraz Komenda Główna Policji. Komendy wojewódzkie Policji, choć stanowią jednostki wojewódzkich służb zespolonych, nie zostały uwzględnione w wykazach wojewodów ze względu na ich finansowanie spoza budżetów wojewodów. Z kolei liczba jednostek Straży Granicznej wskazana w pkt. 13.2 Tabeli nr 2 obejmuje oddziały Straży Granicznej, Ośrodek Szkoleń Specjalistycznych Straży Granicznej oraz Komendę Główną Straży Granicznej.

¹² Liczba jednostek w dziale obejmuje dodatkowo 10 okręgowych urzędów miar i 2 okręgowe urzędy probiercze nadzorowanych przez Prezesa Głównego Urzędu Miar (GUM to jednostka w dziale).

¹³ Status jednostki w dziale posiada Komenda Główna Policji, której podlegają pozostałe jednostki Policji.

¹⁴ Status jednostki w dziale posiada Komenda Główna Straży Granicznej, której podlegają pozostałe jednostki Straży Granicznej.

Wykres nr 3. Dane ilościowe jednostek w działach administracji rządowej prowadzących audyt wewnętrzny w odniesieniu do ogólnej liczby jednostek



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z ministerstw, wg stanu na początek 2025 r.

Dane Wykresu nr 3 wskazują, że największa liczba jednostek występuje w dziale administracji rządowej sprawiedliwość (**429**), z czego **179** jednostek prowadzi audyt wewnętrzny. Najmniej jednostek prowadzi audyt wewnętrzny w dziale sprawy zagraniczne (**2** jednostki na **167** jednostek ogółem). Szczegółowe dane resortowe zawiera Tabela nr 3.

W większości jednostek objętych analizą, a które prowadzą audyt wewnętrzny, utworzono etatowe komórki audytu wewnętrznego (**507** jednostek, tj. **89,3%**). Ustawa o finansach publicznych dopuszcza w określonych warunkach możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce przez usługodawcę¹⁵. W jednostkach w dziale audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem¹⁶. Strukturę formy prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP w działach administracji rządowej przez komórki etatowe oraz przez usługodawców przedstawia Tabela nr 3.

Tabela nr 3

Lp.	Ministerstwa obsługujące ministrów kierujących analizowanymi działami AR	Liczba JSFP prowadzących AW	Liczba etatowych KAW	Liczba usługodawców
1	Ministerstwo Edukacji Narodowej	5	4	1
2	Ministerstwo Finansów - w tym KAS	20	20	0
3	Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej	4	3	1
4	Ministerstwo Infrastruktury	15	15	0

¹⁵ W jednostkach, o których mowa w art. 274 ust. 2 uofp, audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę jeżeli żadna z kwot progowych wskazanych w art. 274 ust. 2 nie przekroczyła 100 000 tys. zł, lub jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

¹⁶ art. 278 ust. 2 uofp.

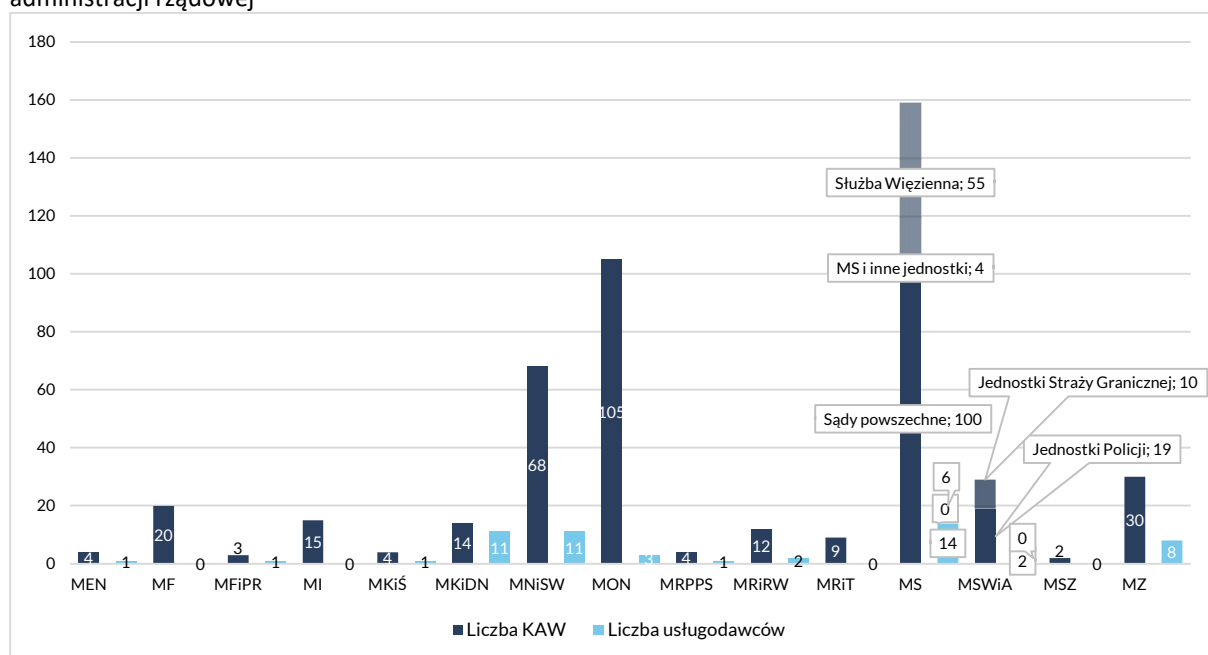
5	Ministerstwo Klimatu i Środowiska	5	4	1
6	Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	25	14	11
7	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego	79	68	11
8	Ministerstwo Obrony Narodowej	108	105	3
9	Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej	5	4	1
10	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	14	12	2
11	Ministerstwo Rozwoju i Technologii	9	9	0
12	Ministerstwo Sprawiedliwości, z tego:	179	159	20
12.1	Sądy powszechne (część 15)	114	100	14
12.2	MS i Inne jednostki (część 37)	4	4	0
12.3	Służba Więzienna (część 37)	61	55	6
13	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, w tym:	60	58	2
13.1	Jednostki organizacyjne Policji	21	19	2
13.2	Jednostki organizacyjne Straży Granicznej	10	10	0
14	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	2	2	0
15	Ministerstwo Zdrowia	38	30	8
Razem		568	507	61
Odsetek KAW i usługodawców w JSFP prowadzących AW w ogólnej liczbie jednostek		100,0%	89,3%	10,7%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, wg stanu na początek 2025 r.

Łącznie w objętych analizą działach administracji rządowej audyt wewnętrzny prowadzony jest przez usługodawców w **61** jednostkach (tj. **10,7%** jednostek prowadzących audyt wewnętrzny), a w **4** resortach w jednostkach podległych i nadzorowanych usługodawcy nie występują.

Strukturę formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach w działach administracji rządowej przez KAW i usługodawców obrazuje Wykres nr 4. W przypadku 2 resortów: MS i MSWiA wyszczególnione zostały dodatkowo jednolite grupy jednostek (Służba Więzienna i sądy powszechne w MS oraz jednostki Policji i Straży Granicznej w MSWiA).

Wykres nr 4. Formy prowadzenia audytu wewnętrznego przez KAW i usługodawców w jednostkach w działach administracji rządowej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, wg stanu na początek 2025 r.

Obsadę etatową i średnią wielkość komórek audytu wewnętrznego (KAW) w analizowanych działach administracji rządowej przedstawia Tabela nr 4.

Tabela nr 4

Lp.	Ministerstwo / Inna jednostka	Liczba etatów KAW w dziale	Średnia etatowa KAW
1	Ministerstwo Edukacji Narodowej	4,75	1,19
2	Ministerstwo Finansów - w tym 18 jednostek KAS	61,75	3,09
3	Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej	5,00	1,67
4	Ministerstwo Infrastruktury	32,25	2,15
5	Ministerstwo Klimatu i Środowiska	8,00	2,00
6	Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	10,08	0,72
7	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego	98,85	1,45
8	Ministerstwo Obrony Narodowej	81,28	0,77
9	Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej	57,88	14,47
10	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	40,70	3,39
11	Ministerstwo Rozwoju i Technologii	12,25	1,36
12	Ministerstwo Sprawiedliwości (z tego:)	106,20	0,67
12.1	Sądy powszechne - cz. 15	73,85	0,74
12.2	MS i Inne jednostki - cz. 37	3,25	0,81
12.3	Służba Więzienna - cz. 37	29,10	0,53
13	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (w tym:)	65,35	1,13
13.1	Jednostki organizacyjne Policji	20,50	1,08
13.2	Jednostki organizacyjne Straży Granicznej	9,65	0,97
14	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	7,00	3,50
15	Ministerstwo Zdrowia	50,88	1,70
	łącznie jednostki objęte analizą	642,21	1,27

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, wg stanu na początek 2025 r.

Średnia obsada etatowa komórki audytu wewnętrznego w objętych analizą jednostkach w działach administracji rządowej to **1,27** etatu. W przypadku Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej wysoka średnia etatowa komórki audytu wewnętrznego (**14,47** etatów) wynika z liczebności KAW w ZUS. Bez uwzględnienia ZUS średnia obsada etatowa jednostek tego resortu wynosi **2,96** etatu. W resorcie zdrowia średnia obsada KAW wynosi **1,70** etatu, a bez uwzględnienia NFZ (**18** etatów) wyniosłaby **1,13** etatu. Z kolei najmniejsze komórki audytu wewnętrznego (poniżej **1** etatu) występują w jednostkach w działach zarządzanych przez: Ministra Sprawiedliwości (średnio **0,67** etatu, a w grupie jednostek Służby Więziennej **0,53** etatu), Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego (**0,72** etatu) oraz Ministra Obrony Narodowej (**0,77** etatu).

3.2 Objęcie audytem wewnętrznym JSFP poza działami administracji rządowej

Analiza objęcia audytem wewnętrznym JSFP poza działami administracji rządowej dotyczy łącznie **605** jednostek. Są to jednostki podległe i nadzorowane oraz jednostki obsługujące organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów, powszechne jednostki organizacyjne prokuratury¹⁷ oraz urzędy wojewódzkie wraz z jednostkami zespolonych służb

¹⁷ Dysponentem części 88 – Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury jest Prokurator Generalny, któremu bezpośrednio podlega dysponent środków budżetu państwa trzeciego stopnia – Prokurator Krajowy. Prokurator Krajowy jest prokuratorem przełożonym prokuratorów Prokuratury Krajowej oraz prokuratorów pozostałych powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury. Prokuratura Krajowa zapewnia obsługę Prokuratora Generalnego i Prokuratora Krajowego.

inspekcji i straży wojewódzkich. Strukturę ilościowego objęcia audytem wewnętrznym tych grup jednostek przedstawia Tabela nr 5.

Tabela nr 5

Lp.	Grupa jednostek poza działami administracji rządowej	Liczba JSFP ogółem	Liczba JSFP obowiązanych do prowadzenia AW	Liczba JSFP prowadzących AW	Odsetek JSFP z AW
1	Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM)	21	17	17	80,95%
2	Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	58	58	58	100,00%
3	Urzędy wojewódzkie	16	16	16	100,00%
4	Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	510	30	27	5,69%
Razem		605	121	118	19,83%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Dane tabeli wskazują, że spośród **605** analizowanych jednostek poza działami administracji rządowej audyt wewnętrzny prowadzony jest w **118** jednostkach (przy czym obowiązanych do prowadzenia audytu jest **121** jednostek, tj. **3** jednostki nie prowadziły audytu wewnętrznego pomimo obowiązku prawnego). Oznacza to, że niespełna jedna piąta analizowanych jednostek poza działami administracji rządowej (**19,83%**) objęta jest obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego. Tak niski wskaźnik jednostek nieprowadzących audytu wewnętrznego generują jednostki zespolonych służb inspekcji i straży wojewódzkich, gdzie pokrycie audytem wynosi zaledwie **5,69%** ogółu tej grupy jednostek. Wynika to z faktu, że wielkości wydatków w planach finansowych tych jednostek z reguły nie przekraczają kwoty progowej 40 000 tys. zł, obligującej do posiadania funkcji audytu wewnętrznego. Z kolei wszystkie urzędy wojewódzkie oraz powszechne jednostki organizacyjne prokuratury prowadzą audyt wewnętrzny.

W większości jednostek poza działami administracji rządowej, które prowadzą audyt wewnętrzny utworzono etatowe komórki audytu wewnętrznego (**93** jednostki, tj. **78,8 %**), co przedstawia Tabela nr 6.

Tabela nr 6

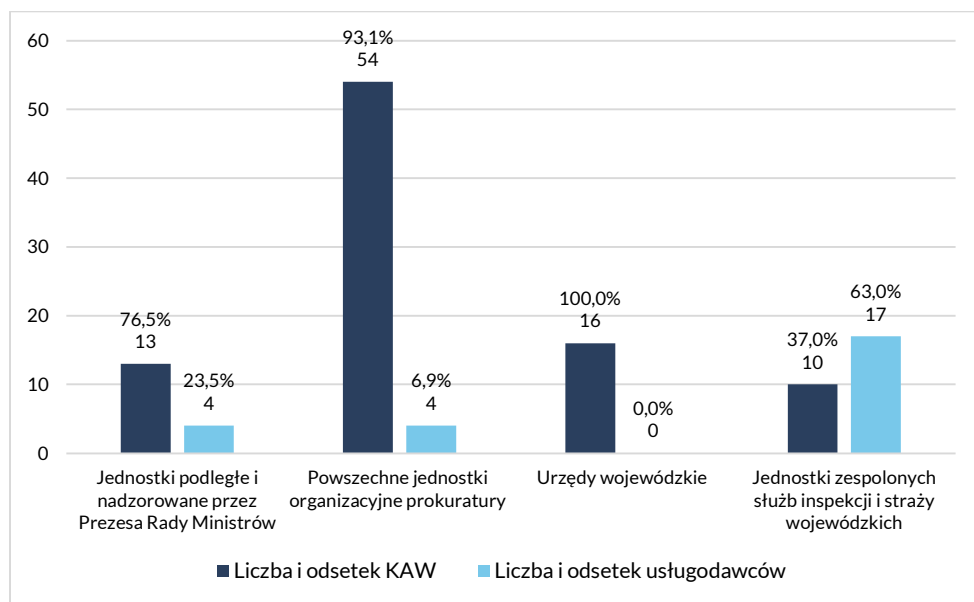
Lp.	Grupa jednostek poza działami administracji rządowej	Liczba JSFP prowadzących AW ogółem	Liczba KAW	Liczba usługodawców
1	Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM ¹⁸)	17	13	4
2	Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	58	54	4
3	Urzędy wojewódzkie	16	16	0
4	Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	27	10	17
Razem		118	93	25
Odsetek KAW i usługodawców w JSFP prowadzących AW w ogólnej liczbie jednostek		100,0%	78,8%	21,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

¹⁸ Zgodnie z art. 278 ust. 4 uofp w jednostkach podległych i nadzorowanych oraz jednostkach obsługujących organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą Prezesa Rady Ministrów.

Usługodawcy nie występują w urzędach wojewódzkich, co wynika z przepisów ustawy o finansach publicznych niedopuszczających takiej formy prowadzenia audytu w tej grupie jednostek. Z kolei w grupie jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich usługodawcy stanowią większość. Wynikać to może z ograniczeń w pozyskiwaniu etatów przez te jednostki na zatrudnienie audytora wewnętrznego, a także z niskiej dostępności kadry audytorskiej na rynku pracy. Szczegółową strukturę ilościową i procentową KAW oraz usługodawców w czterech grupach jednostek poza działami administracji rządowej obrazuje Wykres nr 5.

Wykres nr 5. Formy prowadzenia audytu wewnętrznego przez KAW i usługodawców w jednostkach poza działami administracji rządowej



Dane Wykresu nr 5 wskazują, że w grupie jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich odsetek jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzą usługodawcy wynosi **63% (17 z 27 jednostek)**. W grupie jednostek podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów usługodawcy stanowią **23,5% (4 z 17 jednostek)**, a w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury **6,9% (4 z 54 jednostek)**.

Obsadę etatową i średnią wielkość komórek audytu wewnętrznego (KAW) w jednostkach poza działami administracji rządowej przedstawia Tabela nr 7.

Tabela nr 7

Lp.	Grupa jednostek poza działami administracji rządowej	Liczba etatów KAW ogółem	Średnia etatowa KAW
1	Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM)	30,00	2,31
2	Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	32,50	0,60
3	Urzędy wojewódzkie	38,00	2,38
4	Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	5,40	0,54
	łącznie jednostki objęte analizą	105,90	1,14

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Średnia obsada etatowa komórki audytu wewnętrznego w analizowanych jednostkach poza działami administracji rządowej to **1,14** etatu. Najmniejsze komórki audytu wewnętrznego (poniżej **1** etatu) występują w jednostkach zespolonych służb inspekcji i straży wojewódzkich (średnio **0,54** etatu) oraz w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury (**0,60** etatu). W przypadku urzędów wojewódzkich najczęściej KAW posiadają obsadę **2-3** etatową. Z kolei w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów są to w większości komórki zajmujące **1** lub **2** etaty. Średnią w tej grupie jednostek podwyższa **12** etatowa obsada KAW w Urzędzie Komisji Nadzoru Finansowego. Bez uwzględnienia tej jednostki średnia obsada etatowa KAW w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów wynosi **1,13** etatu.

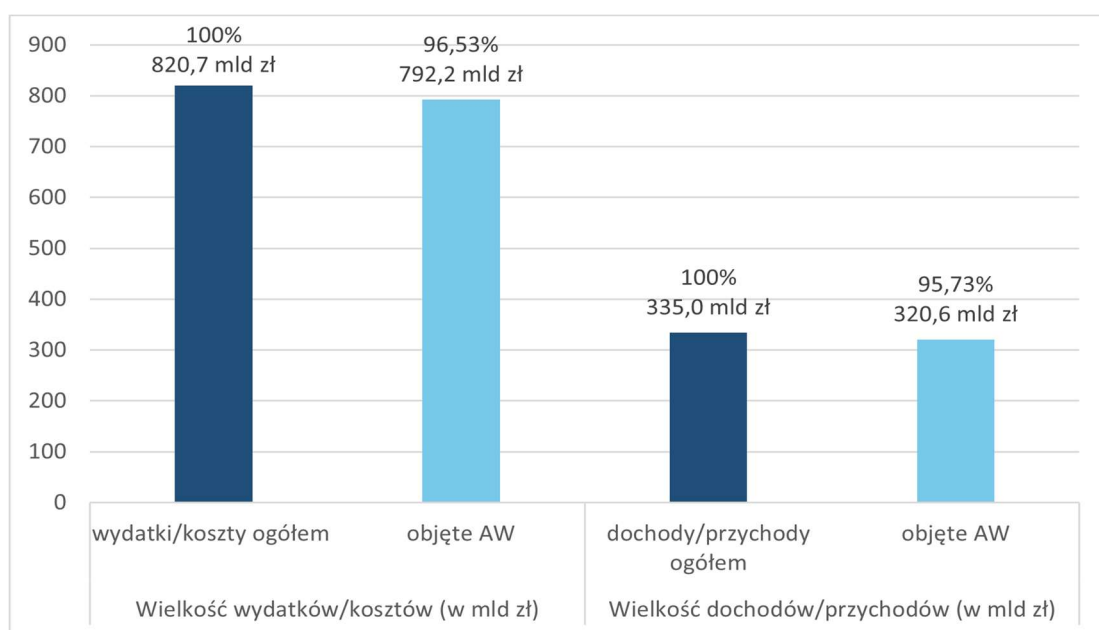
4. Objęcie audytem wewnętrznym środków publicznych

Pozyskane dane o wielkości środków publicznych, gromadzonych i wydatkowanych przez JSFP objętych analizą, według planów finansowych na 2025 r.¹⁹ stanowią łączną kwotę **820,7 mld zł** zaplanowanych wydatków/kosztów²⁰ oraz **335,0 mld zł** dochodów/przychodów.

Wielkość środków publicznych pozostających w dyspozycji analizowanych JSFP prowadzących audyt wewnętrzny to dla wydatków/kosztów **792,2 mld zł**, zaś dla dochodów/przychodów **320,6 mld zł**.

W ujęciu procentowym odsetek aktualnego objęcia audytem wewnętrznym środków publicznych w podsektorze rządowym ogółem wynosi **96,53 %** dla wydatków/kosztów oraz **95,73 %** dochodów/przychodów JSFP objętych analizą, co obrazuje Wykres nr 6.

Wykres nr 6. Objęcie audytem wewnętrznym środków publicznych analizowanych jednostek ogółem



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Powyższe dane wskazują, że obecnie ustanowione wielkości progów finansowych obligujących analizowane grupy JSFP do prowadzenia audytu wewnętrznego (wraz z decyzjami kierowników jednostek o prowadzeniu audytu wewnętrznego) sprawiają, że w podsektorze rządowym objęcie audytem wewnętrznym środków publicznych jest bardzo wysokie.

Wielkość środków publicznych objętych audytem wewnętrznym w podziale na formę jego prowadzenia tj. na etatową funkcję audytu wewnętrznego i usługodawców wynosi:

a) dla wydatków/kosztów:

¹⁹ W nielicznych przypadkach trudności pozyskania danych o wielkościach wydatków/kosztów i dochodów/ przychodów planu finansowego na 2025 r. z niektórych JSFP przyjęto dane z wykonania planów finansowych na 2024 r.

²⁰ Plany finansowe jednostek budżetowych obejmują dochody i wydatki budżetowe, natomiast pozostałe jednostki objęte analizą sporządzają plany finansowe w układzie przychodów i kosztów działalności. Stąd do procesów gromadzenia środków publicznych użyto zwrotu „dochody/przychody”, a do procesów wydatkowania tych środków zwrotu „wydatki/koszty”.

- **785,12** mld zł w przypadku zatrudnionych audytorów wewnętrznych, co stanowi **99,11%** całości tych środków objętych audytem wewnętrznym;
- **7,07** mld zł po stronie usługodawców, co stanowi **0,89%** wydatków/kosztów objętych audytem wewnętrznym;

b) dla dochodów/przychodów:

- **316,63** mld zł w przypadku zatrudnionych audytorów wewnętrznych, co stanowi **98,75%** całości tych środków objętych audytem wewnętrznym;
- **4,02** mld zł po stronie usługodawców, co stanowi **1,25%** dochodów/przychodów objętych funkcją audytu wewnętrznego.

Dane w zakresie struktury wydatków/kosztów oraz dochodów/przychodów objętych audytem wewnętrznym, w podziale na formę jego prowadzenia, przedstawia Tabela nr 8.

Tabela nr 8

Wielkość wydatków/kosztów (w mld zł)			Wielkość dochodów/przychodów (w mld zł)		
Objętych etatową funkcją AW	Objętych przez usługodawców	Odsetek objęcia etatową funkcją AW	Objętych etatową funkcją AW	Objętych przez usługodawców	Odsetek objęcia etatową funkcją AW
785,12	7,07	99,11%	316,63	4,02	98,75%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Zebrane dane wskazują, że ok. **99%** środków publicznych będących w dyspozycji analizowanych jednostek jest objętych audytem wewnętrznym prowadzonym przez etatowe komórki audytu wewnętrznego, a tylko ok. **1%** przez usługodawców.

4.1 Objęcie audytem wewnętrznym wydatków/kosztów wg grup jednostek

Na poziomie poszczególnych grup jednostek podsektora rządowego, w **2248** JSFP objętych analizą, pokrycie audytem wewnętrznym wydatków/kosztów w ujęciu wartościowym przedstawia Tabela nr 9.

Tabela nr 9

Grupa jednostek	Wielkość wydatków/kosztów (w tys. zł)		
	Ogółem	Objętych AW	Odsetek objęcia AW
Jednostki w działach (w tym 15 ministerstw)	801 423 805	777 829 747	97,06%
Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM)	4 768 685	4 721 629	99,01%
Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	5 459 404	5 459 404	100,00%
Urzędy wojewódzkie	2 719 337	2 719 337	100,00%
Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	6 308 099	1 463 782	23,20%
Razem	820 679 330	792 193 899	96,53%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Jak wynika z danych w Tabeli nr 9 pokrycie audytem wewnętrznym wydatków/kosztów w jednostkach podsektora rządowego jest bardzo wysokie i wynosi prawie **97%** ogółu środków, jakie wydatkują te jednostki. Oznacza to, że pomimo objęcia obowiązkiem prowadzenia audytu nieco ponad 30% jednostek podsektora rządowego, są to jednostki największe, dysponujące niemal 97% wydatkowanych środków (lub ponoszonych kosztów).

W odniesieniu do środków publicznych wydatkowanych przez urzędy wojewódzkie oraz jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich należy zaznaczyć, że środki te stanowią tylko część budżetów wojewodów. Według ustawy budżetowej na 2025 r. wydatki budżetów wojewodów zaplanowano na łączną kwotę **41 252 024** tys. zł. Plany finansowe wydatków urzędów wojewódzkich oraz jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich na 2025 r. wynoszą łącznie **9 027 436** tys. zł, co stanowi ok. **22%** budżetów wojewodów.

4.2 Objęcie audytem wewnętrznym dochodów/przychodów wg grup jednostek

Na poziomie poszczególnych grup jednostek podsektora rządowego, w **2248** JSFP objętych analizą, pokrycie audytem wewnętrznym dochodów/przychodów w ujęciu wartościowym przedstawia Tabela nr 10.

Tabela nr 10

Grupa jednostek	Wielkość dochodów/przychodów (w tys. zł)		
	Ogółem	Objętych AW	Odsetek objęcia AW
Jednostki w działach (w tym 15 ministerstw)	332 953 682	318 794 653	95,75%
Jednostki podległe i nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM)	1 583 079	1 536 023	97,03%
Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	7 571	7 571	100,00%
Urzędy wojewódzkie	254 171	254 171	100,00%
Jednostki zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich	163 912	52 208	31,85%
Razem	334 962 415	320 644 626	95,73%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Analogicznie do wydatków/kosztów, pokrycie audytem wewnętrznym dochodów/przychodów w jednostkach podsektora rządowego jest bardzo wysokie i wynosi ok. **96%** ogółu środków gromadzonych przez jednostki. Oznacza to, że pomimo objęcia obowiązkiem prowadzenia audytu nieco ponad **30%** jednostek podsektora rządowego, są to jednostki największe, realizujące prawie **96%** całości dochodów (lub przychodów).

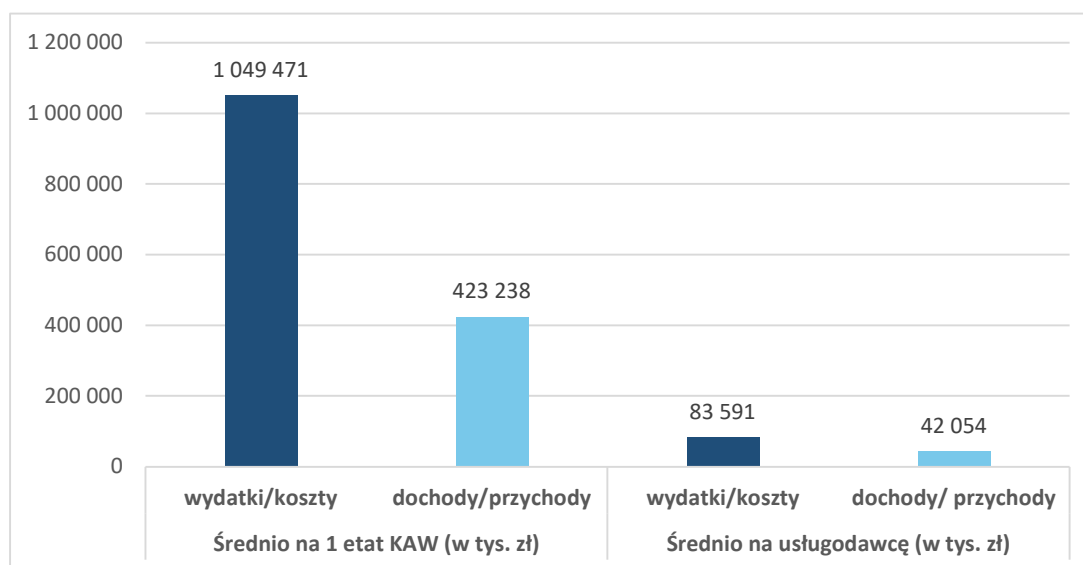
5. Środki publiczne przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego oraz na usługodawcę

Podstawowym progiem ustawowym, którego przekroczenie obliguje JSFP podsektora rządowego do prowadzenia audytu wewnętrznego, jest obecnie kwota 40 000 tys. zł dochodów lub wydatków jednostek budżetowych oraz przychodów lub kosztów jednostek działających w innych formach organizacyjno-prawnych²¹. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w JSFP, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego oraz w jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem²² – pomimo nieprzekroczenia kwoty progowej. Analiza struktury prowadzenia audytu wewnętrznego przez etatowe komórki audytu oraz przez usługodawców, pod kątem wartości środków publicznych przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego oraz na usługodawcę, objęła **686** jednostek prowadzących audyt wewnętrzny, tj. wszystkie jednostki spośród badanej populacji jednostek posiadających tę funkcję.

Spośród analizowanych **686** jednostek forma etatowej komórki audytu wewnętrznego występuje w **600** jednostkach (**87,5%**), a usługodawcy w **86** jednostkach (**12,5%**).

Wartość środków publicznych przypadających na pełen etat audytora wewnętrznego oraz na usługodawcę, przedstawia Wykres nr 7.

Wykres nr 7. Środki publiczne przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego oraz na usługodawcę



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Dane Wykresu nr 7 wskazują, że na 1 etat audytora wewnętrznego przypada średnio **1 049 471** tys. zł wydatków/kosztów oraz **423 238** tys. zł dochodów/przychodów. Z kolei na usługodawcę wielkości te wynoszą odpowiednio **83 591** tys. zł i **42 054** tys. zł.

Dalsza analiza **686** jednostek prowadzących audyt wewnętrzny została dokonana w podziale na 5 grup jednostek, z tego:

²¹ art. 274 ust. 2 uofp.

²² art. 274 ust. 4 i 5 uofp.

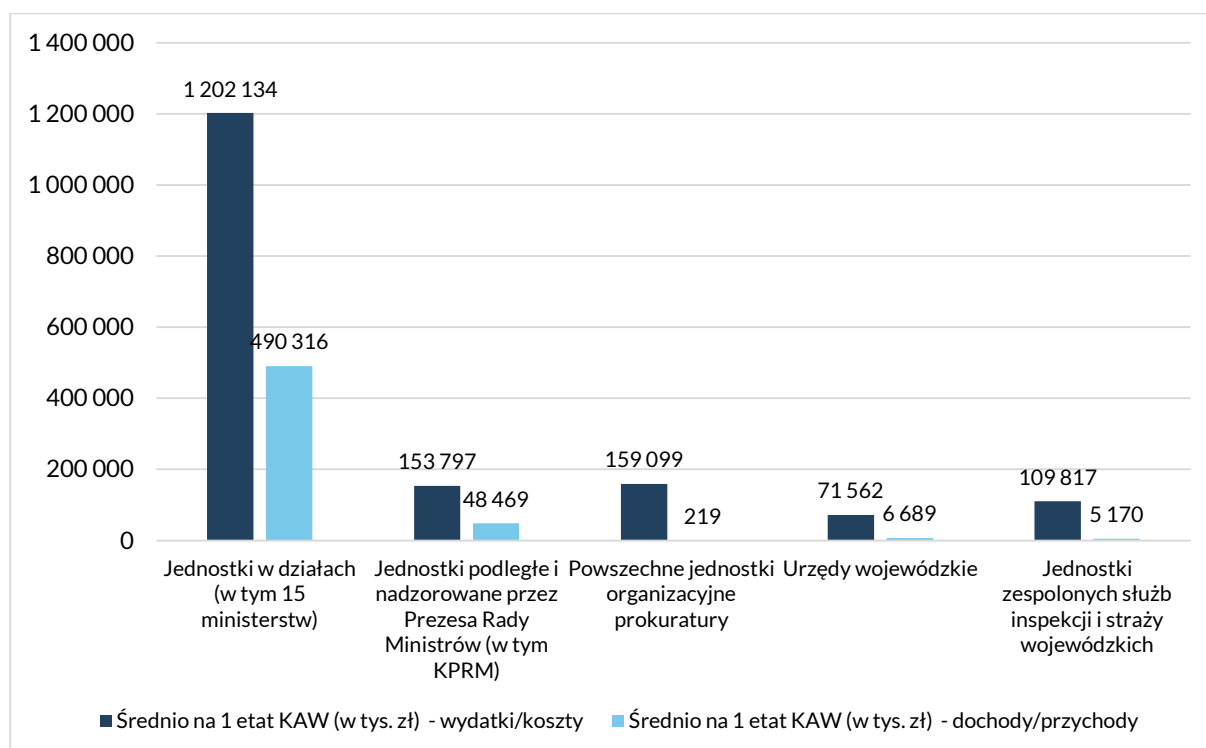
- 568 jednostek w działach administracji rządowej (w tym urzędy ministerstw),
- 17 jednostek podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów (w tym KPRM),
- 58 powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury,
- 16 urzędów wojewódzkich,
- 27 jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich.

5.1 Środki publiczne przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego

Podstawową formą prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP są utworzone jedno lub wieloosobowe komórki, w których zatrudnia się audytorów wewnętrznych na etacie. Szczegółowa struktura form prowadzenia audytu w poszczególnych grupach JSFP została przedstawiona w Tabeli nr 3 i w Tabeli nr 6 w pkt. 3.1 i 3.2 Raportu.

Wartość środków publicznych wydatkowanych oraz gromadzonych w 2025 r. w podziale na 5 grup jednostek, w przeliczeniu na 1 etat audytora wewnętrznego, obrazuje Wykres nr 8.

Wykres nr 8. Środki publiczne objęte audytem wewnętrznym przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego



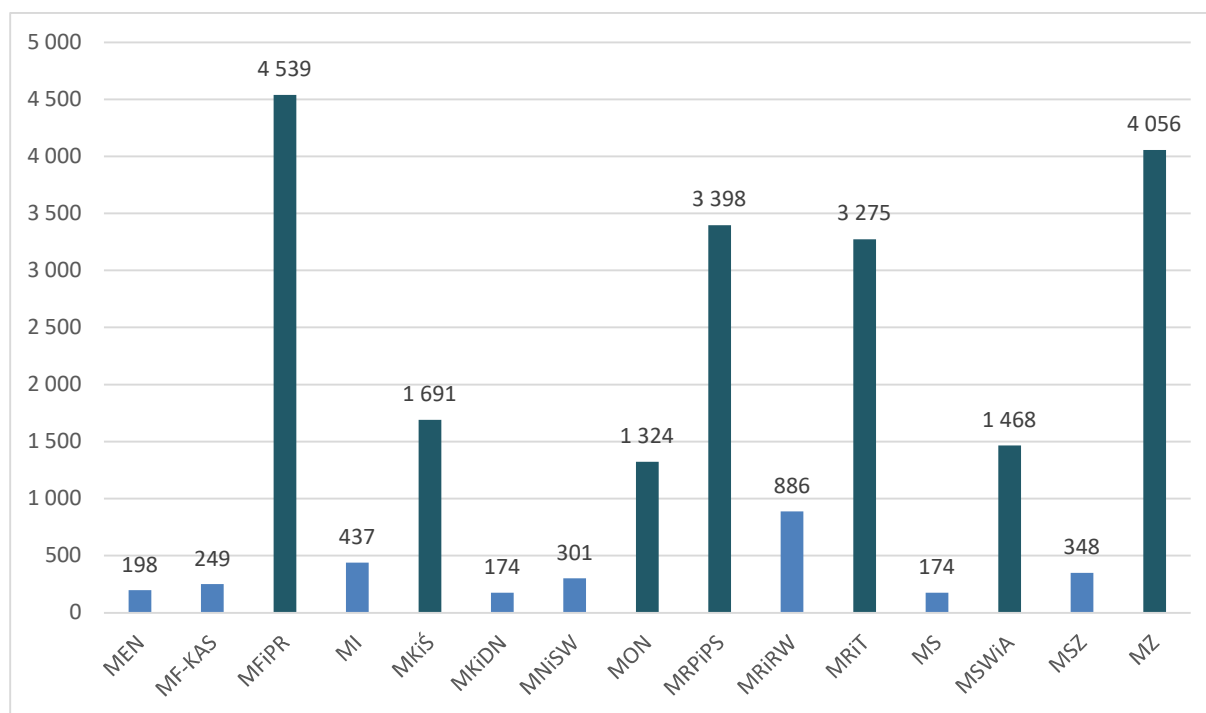
Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Jak wynika z danych Wykresu nr 8 najwyższe wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego występują w jednostkach w działach administracji rządowej i wynoszą średnio **1 202 134** tys. zł. Wielkość ta ok. 30-krotnie przekracza ustawową kwotę progową 40 000 tys. zł, obligującą JSFP do prowadzenia audytu wewnętrznego. Analogicznie dotyczy to również dochodów/przychodów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego w tej grupie jednostek, gdzie średnia wielkość to **490 316** tys. zł i ponad 12-krotnie przekracza ustawową kwotę progową 40 000 tys. zł. Wskazuje to na niską obsadę etatowych komórek audytu wewnętrznego w stosunku do wielkości środków publicznych, którymi dysponują jednostki w działach administracji rządowej prowadzące audyt wewnętrzny.

W przypadku pozostałych grup jednostek średnie wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego kształtują się od **71 562** do **159 099** tys. zł, a więc znacząco ponad ustawową kwotę progową 40 000 tys. zł obligującą JSFP do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Jednocześnie uwagę zwraca zróżnicowany poziom wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego w poszczególnych działach administracji rządowej (podany w mln zł), co obrazuje Wykres nr 9.

Wykres nr 9. Wydatki/koszty przypadające na 1 etat audytora wewnętrznego w działach AR (w mln zł)



Jak wynika z danych zamieszczonych na wykresie w przypadku siedmiu resortów wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego przekraczają miliard złotych (i wynoszą od 1,324 do 4,539 mld zł). W pozostałych ośmiu resortach wielkości te nie przekraczają miliarda zł i wynoszą od 174 do 886 mln zł.

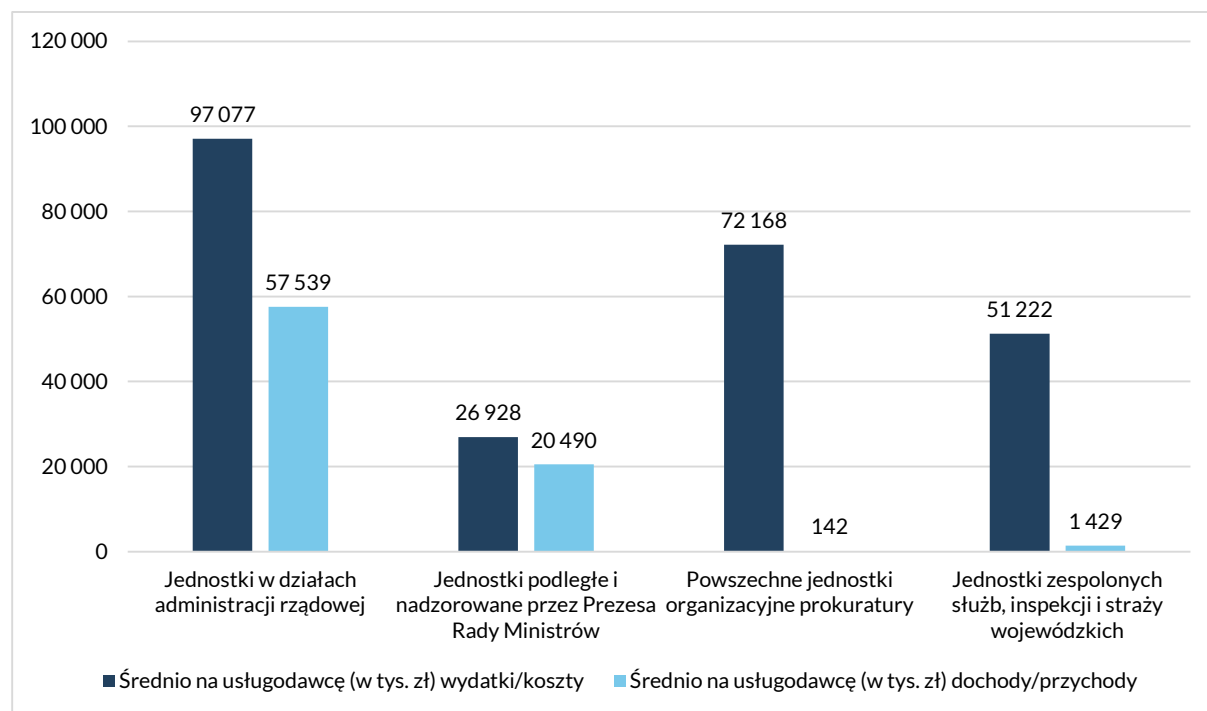
5.2 Środki publiczne przypadające na usługodawcę

Ustawa o finansach publicznych nie przewiduje prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w jednostkach wymienionych w art. 274 ust. 1 (m.in. w ministerstwach, urzędach wojewódzkich i izbach administracji skarbowej). Z kolei w jednostkach, o których mowa w art. 274 ust. 2 uofp (tj. zobligowanych do prowadzenia audytu po przekroczeniu kwoty progowej 40 000 tys. zł), audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli żadna z kwot progowych wskazanych w art. 274 ust. 2 uofp nie przekroczyła 100 000 tys. zł lub jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników. Ponadto w jednostkach w dziale audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem.

Wśród analizowanej populacji jednostek prowadzących audyt wewnętrzny funkcja ta wykonywana jest przez usługodawców w **68** jednostkach.

Wartość środków publicznych wydatkowanych oraz gromadzonych w 2025 r. w podziale na 4 grupy jednostek (w grupie urzędów wojewódzkich usługodawcy nie występują), w przeliczeniu na usługodawcę, obrazuje Wykres nr 10.

Wykres nr 10. Środki publiczne objęte audytem wewnętrznym przypadające na usługodawcę



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wykazów jednostek pozyskanych z 15 ministerstw, KPRM, Prokuratury Krajowej i urzędów wojewódzkich, wg stanu na początek 2025 r.

Jak wynika z danych zamieszczonych na Wykresie nr 10 najwyższe wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 usługodawcę występują w jednostkach w działach administracji rządowej i wynoszą średnio **97 077** tys. zł.

Z kolei najniższe wartości wydatków/kosztów przypadających na usługodawcę dotyczą jednostek podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów – średnio **26 928** tys. zł. Jest to wielkość poniżej kwoty progowej 40 000 tys. zł, obligującej JSFP do prowadzenia audytu wewnętrznego. Oznacza to, że w tej grupie występują jednostki prowadzące audyt na podstawie decyzji Prezesa Rady Ministrów lub decyzji kierownika danej jednostki.

6. Wyniki konsultacji w zakresie efektywnej alokacji zasobów audytu wewnętrznego

Przedstawiciele wyznaczeni przez ministrów i przez inne organy uczestniczące w konsultacjach i pracach zespołu roboczego, po spotkaniach i konsultacjach indywidualnych, zostali poproszeni o przedstawienie opinii w sprawie efektywnej alokacji zasobów audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem następujących kwestii:

- Czy w danym dziale administracji rządowej lub grupie jednostek poza działem administracji rządowej występuje możliwość i potrzeba centralizacji audytu wewnętrznego? Czy zasoby audytu mogą być skutecznie i efektywnie scalone?
- Czy dokonywane były analizy wewnętrzne w tym zakresie, np. przez Komitet Audytu?
- Czy występują jednolite grupy jednostek w dziale, dla których możliwe i potrzebne byłoby scentralizowanie audytu wewnętrznego, np. w jednostce nadrzędnej, zaś w przypadku różnych jednostek – w innej formie np. jako centrum usług wspólnych?

W okresie czerwiec-wrzesień 2025 r. zgromadzone zostały i poddane analizie stanowiska podmiotów uczestniczących w konsultacjach. W analizie uwzględnione zostały także dane oraz pisemne opinie przedstawione przez wojewodów. Opinie te dotyczyły kwestii potrzeby zmian przepisów w kierunku umożliwienia przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w pełnym zakresie ich działalności.

Wyniki konsultacji przedstawione zostały w podziale na 4 grupy jednostek.

6.1 Działy administracji rządowej

W trakcie pierwszego spotkania zespołu roboczego w sprawie możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego wstępnie taką potrzebę i możliwość dostrzeżono w przypadku 4 spośród 15 ministerstw biorących udział w konsultacjach²³. Pisemne stanowiska końcowe zostały przekazane przez 14 ministrów w zakresie jednostek w kierowanych przez nich działach administracji rządowej.

W przedstawionych stanowiskach końcowych ministrowie nie dostrzegają obecnie potrzeby lub możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w kierowanych przez nich działach administracji rządowej. Na etapie konsultacji jedynie w grupie jednostek służby więziennej przedstawiono propozycję częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie okręgowych inspektoratów służby więziennej, która to propozycja nie znalazła potwierdzenia w stanowisku końcowym Ministra Sprawiedliwości.

Główne argumenty przeciw częściowej centralizacji audytu wewnętrznego, powtarzające się często w stanowiskach ministrów, to:

- niewielka liczba jednostek w dziale o zróżnicowanym charakterze działalności merytorycznej i strukturze poszczególnych jednostek – duże zróżnicowanie przekłada się na specyficzne procesy i ryzyka w poszczególnych jednostkach, co wymaga indywidualnego, elastycznego podejścia do audytu wewnętrznego,

²³ MFiPR, MON, MS (Służba Więzienna) i MSWiA.

- brak jednolitych grup jednostek w działach,
- rozproszenie lokalizacyjne jednostek na terenie kraju oraz za granicą (w przypadku placówek dyplomatycznych) – trudność w prowadzeniu audytów wymagających fizycznej obecności w wielu lokalizacjach – rozproszenie geograficzne jednostek w ramach grupy może generować dodatkowe koszty i wyzwania logistyczne,
- skoncentrowanie się na potrzebach Ministra bez uwzględniania potrzeb kierownika jednostki w dziale w zakresie obszarów preferowanych do objęcia badaniami audytowym; powstanie wśród kierowników jednostek w dziale przekonania, że działalność audytu wewnętrznego skupi się, kosztem ich potrzeb informacyjnych, wyłącznie na potrzebach Ministra,
- ryzyko utraty specjalistycznej wiedzy dot. specyfiki funkcjonowania danej jednostki – centralizacja może prowadzić do zmniejszenia znajomości specyfiki poszczególnych jednostek,
- ryzyko nieadekwatnej alokacji zasobów – trudność w adekwatnym podziale dostępnych zasobów audytowych pomiędzy różnymi jednostkami,
- ryzyko osłabienia relacji z kierownictwem jednostek: znaczące osłabienie zdolności audytorów do budowania relacji z kierownictwem jednostek; ograniczenie regularnej, nieformalnej komunikacji prowadzące do zmniejszenia ilości pozyskanych danych i informacji; trudność w utrzymaniu odpowiedniego poziomu wsparcia ze strony kierownictwa jednostek dla działań audytowych; potencjalne zmniejszenie skuteczności wdrażania rekomendacji,
- audytor wewnętrzny musi posiadać znaczną wiedzę na temat jednostki, w której audyt jest przeprowadzany, zwłaszcza w zakresie działalności operacyjnej oraz kontekstu jej prowadzenia – taką możliwość daje przede wszystkim funkcja audytu umiejscowiona w strukturze jednostki, szczególnie w przypadku dużych jednostek,
- wdrożenie standaryzacji pracy komórek audytu wewnętrznego i realizacja audytów koordynowanych po zmianach uofo pozwoli na pozyskiwanie informacji zarządczej na poziomie zarówno kierownika jednostki jak i na poziomie centralnym,
- wyzwanie dla kierownika komórki audytu wewnętrznego w Ministerstwie – kierowanie większym zespołem i utrudnione, bądź niemożliwe pełne zaangażowanie w realizację zadań audytowych,
- scentralizowany model organizacji audytu wewnętrznego w dziale oznaczałby kierowanie przez zarządzającego KAW pracą znacznie większej komórki audytu wewnętrznego składającej się m.in. z audytorów jednostek w dziale oraz zwiększone zaangażowanie w szeroko rozumianą koordynację działań audytu wewnętrznego w dziale – wykraczałoby to znacznie poza obecnie realizowane na potrzeby Komitetu Audytu analizy rocznych planów audytu wewnętrznego i sprawozdań z prowadzenia audytu,
- świadczenie usług audytowych z centrali rodzi obawy, że audyt prowadzony w takim trybie stanowiłby w praktyce powielenie funkcji kontrolnych i nadzorczych, a audytorzy nie byłoby traktowani jako niezależni wewnętrzni doradcy, którym można bezpiecznie pokazać słabości jednostki, lecz jako zewnętrzni kontrolerzy organu nadzoru – nie sprzyjałoby to wspólnemu wypracowywaniu konstruktywnych rozwiązań, na co o wiele większe szanse mają audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w danej jednostce,

- audyt wewnętrzny usytuowany poza strukturą jednostki, w której jest realizowany, z zasady mógłby być kojarzony bardziej z podmiotem realizującym stricte działania kontrolne, a więc nadzorcze, niż jako wsparcie, co w znaczący sposób mogłoby utrudnić uzyskanie współpracy na linii kierownik jednostki – audytor wewnętrzny,
- centralizacja funkcji audytu wewnętrznego skutkowałaby zmianą charakteru tego narzędzia z audytu wewnętrznego na audyt zewnętrzny, a to ograniczyłoby możliwość bezpośredniego wsparcia kierowników jednostek w bieżącym zarządzaniu i doskonaleniu procesów, co jest kluczowe dla efektywności funkcjonowania sektora publicznego,
- centralizacja audytu w uczelniach w praktyce mogłaby wpłynąć negatywnie na ich funkcjonowanie oraz naruszać lub być postrzegana jako naruszenie konstytucyjnej zasady autonomii uczelni,
- nie ma formalnej możliwości przesunięcia etatów z uczelni do administracji rządowej ani środków finansowych zaplanowanych w uczelniach na realizację tych zadań/czynności do działu administracji rządowej,
- trudności w przeniesieniu do Ministerstwa środków finansowych na etaty audytorów z jednostek podległych i nadzorowanych, w przypadku, gdy są one finansowane z innych części budżetowych, niż te dla których Minister jest dysponentem,
- utworzenie centralnej komórki audytu w ramach resortu skutkowałoby koniecznością zapewnienia nowych etatów oraz znaczącego zwiększenia nakładów organizacyjnych i finansowych po stronie Ministerstwa – obecnie funkcję AW wykonuje wielu usługodawców,
- scentralizowanie audytu w jednym miejscu będzie rodzić konsekwencje finansowe, w tym: koszty delegacji, koszty rekrutacji i wynagrodzeń oraz koszty szkoleń,
- obecnie przepisy uofp dopuszczają w trakcie przeprowadzania audytu wewnętrznego dokonanie czynności w jednostkach w dziale, w takim przypadku audytem wewnętrznym częściowo obejmowane są również poszczególne obszary działalności jednostek podległych i nadzorowanych.

Przedstawione argumenty przemawiające za częściową centralizacją audytu wewnętrznego są następujące:

- zmniejszenie ryzyka problemów kadrowych w jednoosobowych komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach – racjonalizacja wykorzystania zasobów ludzkich i czasowych komórek audytu wewnętrznego jednostek w dziale oraz zapewnienie ciągłości realizacji funkcji audytu w poszczególnych jednostkach,
- zwiększenie jakości wykonywanych zadań audytowych – nadzór kierownika komórki audytu wewnętrznego Ministerstwa nad jakością realizowanych zadań,
- lepsza ochrona niezależności i obiektywizmu audytorów zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych,
- skoncentrowanie się na potrzebach Kierownictwa Ministerstwa w zakresie tematyki realizowanych zadań – jeden plan audytu dla działu,
- możliwość zapewnienia bieżącej informacji zarządczej nie tylko na poziomie regionalnym, ale również na poziomie strategicznym,
- identyfikowanie ryzyk wspólnych dla jednostek w dziale i objęcie audytem zagadnień będących w szczególnym zainteresowaniu Kierownictwa,
- standaryzacja pracy i uspołnienie dokumentacji wyników audytu wewnętrznego,

- systemowe wzmocnienie kontroli zarządczej i podniesienie jakości realizacji funkcji audytu wewnętrznego poprzez realizację funkcji audytu wewnętrznego we wszystkich jednostkach danej grupy, przez zespół o wszechstronnych kompetencjach,
- zatrudnienie audytorów wewnętrznych na pełny etat przyczyni się do stabilności zatrudnienia i zmniejszy rotację kadry oraz umożliwi większe zaangażowanie i specjalizację audytorów w obszarach podstawowej działalności danej grupy jednostek.

Stanowiska poszczególnych ministrów zostały w całości ujęte w Załączniku Nr 1.

6.2 Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury

Analizę aktualnego stanu objęcia audytem wewnętrznym powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury wraz ze stanowiskiem w sprawie możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach przedstawia pismo Prokuratury Krajowej z 3 czerwca 2025 r.

W obecnym stanie prawnym, w związku z treścią art. 274 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, z późn. zm.) audyt wewnętrzny prowadzi się także w państwowych jednostkach budżetowych (m.in. prokuratury), jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego na dzień dzisiejszy dotyczy **51** powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (pjop), są to Prokuratura Krajowa, **11** prokuratur regionalnych i **39** prokuratur okręgowych.

W celu ujednolicenia i poprawy funkcjonowania pjop w 2019 roku działaniem audytu wewnętrznego objęto wszystkie pjop. Działając na podstawie art. 18 § 2 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze (Dz. U. z 2024 r. poz. 390, ze zm.) Prokurator Krajowy pismem z dnia 29 stycznia 2019 r. skierowanym do Prokuratorów Regionalnych i Prokuratorów Okręgowych, poinformował kierowników pjop, że jednostkami zobowiązanymi do prowadzenia audytu wewnętrznego są: Prokuratura Krajowa, wszystkie prokuratury regionalne oraz wszystkie prokuratury okręgowe (art. 274 ust. 4 ustawy o finansach publicznych – „audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego”).

W związku z powyższym audyt wewnętrzny realizowany jest we wszystkich pjop, w tym w **7** prokuraturach okręgowych, w których kwota ujętych w planie finansowym dochodów lub kwota wydatków nie przekroczyła ustawowej wysokości 40 000 tys. zł. W tych **7** prokuraturach okręgowych audytorzy wewnętrzni zatrudnieni są w wymiarze po **0,5** etatu.

Na dzień dzisiejszy tylko w Prokuraturze Okręgowej w Szczecinie występuje wakat audytora wewnętrznego, ale obecnie trwa procedura naboru na to stanowisko.

Mając na uwadze procedowane zmiany podniesienia progu, od którego istnieje obligatoryjny obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego (postulowana kwota to ponad 67 mln zł), wg obecnych danych o wysokości planów finansowych poszczególnych prokuratur, obowiązek prowadzenia audytu dotyczyłby Prokuratury Krajowej, Prokuratur Regionalnych i blisko połowy prokuratur szczebla okręgowego.

Mając na względzie zadania postawione przed zespołem jak i cel jaki został jemu postawiony, a także biorąc pod uwagę planowane zmiany w ustawie o finansach publicznych w zakresie

kontroli zarządczej, zasadnym jest utrzymanie w prokuraturze nie będącej organem administracji rządowej obecnego modelu prowadzenia audytu wewnętrznego we wszystkich powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury, niezależnie od kwoty wydatków lub dochodów zaplanowanych na dany rok budżetowy. W celu zwiększenia efektywności działania audytu wewnętrznego w ppop proponuje się korzystanie w większym stopniu z audytów koordynowanych z poziomu Prokuratury Regionalnej. Takie rozwiązanie pozwoliłoby na wsparcie realizacji celów i zadań określonych w Planie działalności prokuratury regionalnej, w tym jednolite podejście do oceny działania tych samych odcinków pracy i zapewnienie wdrożenia niezbędnych działań naprawczych w regionie.

Za powyższym rozwiązaniem przemawia troska o właściwe gospodarowanie środkami publicznymi oraz dbałość o posiadane zasoby, w tym efektywne i optymalne ich wykorzystanie na realizację ustawowych zadań prokuratury.

Natomiast w sytuacji podjęcia przez Ministerstwo Finansów decyzji o centralizacji audytu wewnętrznego wprowadzenie w prokuraturze zmian polegających na utworzeniu na szczeblu prokuratury regionalnej Zespołu Audytu Wewnętrznego, który realizowałby audyty wewnętrzne w prokuraturze regionalnej i podległych wszystkich prokuraturach okręgowych.

Przy tym rozwiązaniu potrzeby etatowe planowanego Zespołu Audytu Wewnętrznego w prokuraturze regionalnej winny zostać utworzone w ramach posiadanych etatów z obszaru działalności prokuratury regionalnej w tym podległych jej prokuratur okręgowych, poprzez przeniesienie etatów stanowiska audytora wewnętrznego z prokuratury okręgowej do prokuratury regionalnej.

Powyższe rozwiązanie pozwoli zachować w Zespole Audytu Wewnętrznego w prokuraturze regionalnej wszystkie istniejące w prokuraturze regionalnej i podległych prokuraturach okręgowych etaty audytora wewnętrznego. Stworzy również możliwość zatrudnienia w Zespołach Audytu Wewnętrznego w prokuraturach regionalnych obecnie zatrudnionych audytorów wewnętrznych w prokuraturach regionalnych i prokuraturach okręgowych.

6.3 Jednostki podległe i nadzorowane oraz jednostki obsługujące organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów

Stanowisko przedstawiciela Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w sprawie możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów (21 jednostek) zostało przedstawione w informacji z dnia 13 sierpnia 2025 r.

„Kancelaria Prezesa Rady Ministrów nie jest częścią działu administracji rządowej, toteż nie dotyczy jej kwestia centralizacji audytu wewnętrznego w ramach działu administracji. Wprawdzie KPRM obsługuje nadzór nad dużą liczbą jednostek podległych i nadzorowanych, jednak cechuje je bardzo duża różnorodność organizacji, rozmiarów i rodzajów działalności. Nie wydaje się, by ujednolicenie audytu wewnętrznego miało przynieść wartość dodaną. Oprócz tego:

- Wiele z nadzorowanych jednostek ma specyfikę, w której ich odrębność instytucjonalna jest zaletą i centralizacja może mieć negatywne konsekwencje – GUS, UOKiK, CBOS;

- Część jednostek podległych i nadzorowanych (Instytut im. Karskiego, Instytut Europy Środkowej, Instytut im. Felczaka,) wprawdzie ma podobną strukturę i zakres działalności, jednak są to podmioty małe i w wielu wypadkach nie mają wymogu posiadania audytu wewnętrznego, nie posiadają komórek audytu wewnętrznego, ewentualnie rozważają rezygnację;
- Część z jednostek nadzorowanych to służby specjalne, które mają zupełnie odrębną specyfikę niż KPRM.

Mając na uwadze powyższe fakty nie widzimy potencjału do centralizacji audytu wewnętrznego KPRM i jednostek podległych i nadzorowanych.”

6.4 Zespólone służby, inspekcje i straże wojewódzkie

Ogólne przepisy określające status zespólonych służb, inspekcji i straży zawierają przepisy ustawy o wojewodzie i administracji rządowej w województwie²⁴. Zgodnie z przepisami art. 2 tej ustawy zadania administracji rządowej w województwie, oprócz wojewody i innych wskazanych podmiotów wykonują organy rządowej administracji zespólonej w województwie, w tym kierownicy zespólonych służb, inspekcji i straży. Jednostki organizacyjne stanowiące aparat pomocniczy kierowników powiatowych służb, inspekcji i straży są państwowymi jednostkami budżetowymi.

Wojewódzkie służby, inspekcje i straże obejmują **12** rodzajów jednostek budżetowych bezpośrednio finansowanych z budżetów wojewodów²⁵:

- Wojewódzka/Powiatowa Stacja Sanitarno-Epidemiologiczna²⁶,
- Komenda Wojewódzka Państwowej Straży Pożarnej,
- Kuratorium Oświaty,
- Wojewódzki Inspektorat Ochrony Środowiska,
- Wojewódzki Inspektorat Ochrony Roślin i Nasiennictwa,
- Wojewódzki Inspektorat Transportu Drogowego,
- Wojewódzki Inspektorat Nadzoru Budowlanego,
- Wojewódzki Urząd Ochrony Zabytków,
- Wojewódzki Inspektorat Weterynarii,
- Wojewódzki Inspektorat Inspekcji Handlowej,
- Wojewódzki Inspektorat Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych,
- Wojewódzki Inspektorat Farmaceutyczny.

Obowiązujący aktualnie przepis art. 287 ust. 4 ustawy o finansach publicznych określa, że w przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespólonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, wojewoda może upoważniać audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim do ich dokonania. Nie daje to

²⁴ ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz. U. z 2025 r. poz. 428).

²⁵ Bez uwzględnienia wojewódzkiej inspekcji geodezyjnej i kartograficznej, działającej w strukturach urzędów wojewódzkich oraz wojewódzkich komend Policji - nie finansowanych z budżetów wojewodów.

²⁶ państwowy powiatowy inspektor sanitarny jak i państwowy wojewódzki inspektor sanitarny są, zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 416) organami rządowej administracji zespólonej w województwie.

możliwości pełnego objęcia audytem wewnętrznym przez komórkę audytu urzędu wojewódzkiego wyłącznie tych jednostek jako audytowanych.

Z treści zebranych od **16** wojewodów opinii wynika, że **12** z nich widzi potrzebę objęcia jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich pełnym audytem wewnętrznym przez komórki audytu wewnętrznego utworzone w urzędach wojewódzkich.

Przedstawione w opiniach argumenty za zmianami w przepisach umożliwiającym wprowadzenie takiego rozwiązania są następujące:

- ułatwienie koordynacji i wymiany informacji między różnymi jednostkami administracji publicznej w województwie – wojewoda miałby bezpośredni dostęp do aktualnych informacji finansowych i operacyjnych jednostek organizacyjnych,
- uzupełnienie i wsparcie dla obecnie prowadzonych działań kontrolnych w tych jednostkach.
- byłoby to analogiczne rozwiązanie w samorządach, gdzie audyt wewnętrzny obejmuje urząd i wszystkie jednostki organizacyjne gminy,
- zwiększenie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej na poziomie budżetu wojewody,
- lepsze wykorzystanie zasobów ludzkich i technologicznych,
- zwiększenie efektywności funkcjonowania, w tym poprawy koordynacji, przepływu informacji oraz identyfikacji ryzyka i nieprawidłowości w jednostkach,
- wojewoda uzyska narzędzia umożliwiające pełniejsze monitorowanie i ocenę funkcjonowania procesów,
- objęcie działaniem audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich bez konieczności tworzenia w każdej z tych jednostek odrębnych komórek audytu wewnętrznego, co ograniczy koszty finansowe prowadzenia audytu wewnętrznego,
- zwiększenie liczebności zespołów audytowych, ale także zwiększenie potencjału rozwojowego audytorów wewnętrznych, a co za tym idzie większa efektywność,
- możliwość elastycznego podejścia do prowadzenia czynności audytowych zgodnie z potrzebami jednostek,
- standaryzacja czynności audytowych i spójność w przekazywaniu informacji najwyższemu kierownictwu.

Argumenty przeciw centralizacji audytu – objęcia audytem wewnętrznym jednostek służb zespolonych podległych wojewodzie to:

- konieczność poniesienia dodatkowych nakładów na wzmocnienie zasobów osobowych istniejących komórek audytu wewnętrznego oraz na specjalistyczne szkolenia,
- rozszerzenie zakresu działania audytu wewnętrznego mogłoby skutkować ograniczeniem zadań audytowych w samym urzędzie wojewódzkim,
- audyt wewnętrzny to funkcja o charakterze wewnętrznym, stworzona przede wszystkim do wspierania kierownika „macierzystej” jednostki w realizacji celów i zadań – objęcie pełnym audytem wewnętrznym jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, nie byłoby z tego względu zasadne,
- mogłoby wystąpić ryzyko dublowania działań audytu wewnętrznego z realizacją obowiązków i uprawnień kontrolnych wojewody,

- konieczne zmiany w procesie organizacji i zarządzania audytem wewnętrznym,
- scentralizowane zespoły audytorów wewnętrznych to również ryzyko słabej znajomości specyfiki audytowanych jednostek, co może skutkować wydłużeniem czasu trwania zadań audytowych, ograniczonym kontaktem z kierownictwem audytowanej jednostki oraz mniejszą elastycznością w reagowaniu na potrzeby danej jednostki (czynności doradcze).

Inne propozycje dotyczące pożądanych zmian legislacyjnych dotyczyły:

- pozostawienia kierownikom służb zespolonych możliwości wyboru, czy chcą prowadzić audyt wewnętrzny we własnym zakresie, czy też wolą zostać objęci audytem przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędzie wojewódzkim,
- utworzenia w odniesieniu do urzędów wojewódzkich i jednostek rządowej administracji zespolonej komitetu audytu na poziomie np. Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.

Opinie zawarte w pismach Wojewodów zostały zaprezentowane w Załączniku Nr 2.

7. Główne ustalenia i wnioski z analizy

Wyniki kompleksowej analizy dotyczącej możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego w podsektorze rządowym, obejmujące konsultacje z szeroką grupą kluczowych jednostek oraz analizę danych ilościowych i wartościowych **2 248** jednostek tego podsektora, dostarczyły istotnych i wszechstronnych informacji do wyciągnięcia wniosków o charakterze systemowym. Główne ustalenia i wnioski z analizy to:

- 1) Aktualny zakres objęcia audytem wewnętrznym środków publicznych w JSFP objętych analizą jest bardzo wysoki – ogółem odsetek pokrycia audytem wewnętrznym wynosi **96,53%** dla wydatków/kosztów oraz **95,73%** dochodów/przychodów tych jednostek.
- 2) W ujęciu ilościowym audyt wewnętrzny prowadzony jest w **686** jednostkach, co stanowi **30,52%** ogólnej liczby **2 248** analizowanych JSFP.
- 3) W większości jednostek objętych analizą, a które prowadzą audyt wewnętrzny, utworzono etatowe komórki audytu wewnętrznego (**600** jednostek z **686**, tj. **87,5%**). W pozostałych **86** jednostkach audyt wewnętrzny prowadzony jest przez usługodawców (tj. w **12,5%** jednostek prowadzących audyt wewnętrzny). Zebrane dane wskazują, że ok. **99%** środków publicznych będących w dyspozycji analizowanych jednostek jest objętych audytem wewnętrznym prowadzonym przez etatowe komórki audytu wewnętrznego, a tylko ok. **1%** tych środków przez usługodawców.
- 4) Najwyższe wielkości wydatków/kosztów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego występują w jednostkach w działach administracji rządowej i wynoszą średnio **1 202 134** tys. zł. Wielkość ta ok. 30-krotnie przekracza ustawowy próg 40 000 tys. zł, obligujący JSFP do prowadzenia audytu wewnętrznego. Analogicznie dotyczy to również dochodów/przychodów przypadających na 1 etat audytora wewnętrznego w tej grupie jednostek, gdzie średnia wielkość to **490 316** tys. zł i ponad 12-krotnie przekracza ustawowy próg 40 000 tys. zł. Wskazuje to na niską obsadę etatowych komórek audytu wewnętrznego w stosunku do wielkości środków publicznych, którymi dysponują jednostki w działach administracji rządowej prowadzące audyt wewnętrzny.
- 5) Łącznie w działach administracji rządowej obsadzonych jest ok. **642** etatów pracowników komórek audytu wewnętrznego. Średnia obsada etatowa komórki audytu

wewnętrznego w jednostkach w działach administracji rządowej objętych analizą to **1,27** etatu. Najmniejsze komórki audytu wewnętrznego (poniżej **1** etatu) występują w jednostkach w działach zarządzanych przez Ministra Sprawiedliwości (średnio **0,67** etatu, a w grupie jednostek Służby Więziennej **0,53** etatu), Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego (**0,72** etatu) oraz Ministra Obrony Narodowej (**0,77** etatu).

- 6) Łącznie poza działami administracji rządowej obsadzonych jest ok. **109** etatów pracowników komórek audytu wewnętrznego. Średnia obsada etatowa komórki audytu wewnętrznego w jednostkach poza działami administracji rządowej objętych analizą to **1,14** etatu. Najmniejsze komórki audytu wewnętrznego (poniżej **1** etatu) występują w jednostkach zespolonych służb inspekcji i straży wojewódzkich (średnio **0,54** etatu) oraz w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury (**0,60** etatu).
- 7) W przedstawionych stanowiskach końcowych ministrowie nie dostrzegają obecnie potrzeby lub możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w kierowanych przez nich działach administracji rządowej. Na etapie konsultacji jedynie w grupie jednostek służby więziennej przedstawiono propozycję częściowej centralizacji audytu wewnętrznego – na poziomie okręgowych inspektoratów służby więziennej. Propozycja ta, choć uzasadniona i wychodząca naprzeciw zaleconym przez OECD działaniom na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego, nie znalazła potwierdzenia w końcowym stanowisku Ministra Sprawiedliwości.
- 8) W opinii Prokuratora Krajowego zasadnym jest utrzymanie w prokuraturze (nie będącej organem administracji rządowej) obecnego modelu prowadzenia audytu wewnętrznego we wszystkich powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury, niezależnie od kwoty wydatków lub dochodów zaplanowanych na dany rok budżetowy. W celu zwiększenia efektywności działania audytu wewnętrznego proponuje się korzystanie w większym stopniu z audytów koordynowanych z poziomu Prokuratury Regionalnej. Takie rozwiązanie pozwoliłoby na wsparcie realizacji celów i zadań określonych w planie działalności prokuratury regionalnej, w tym jednolite podejście do oceny działania tych samych odcinków pracy i zapewnienie wdrożenia niezbędnych działań naprawczych.
- 9) Kancelaria Prezesa Rady Ministrów nie widzi potencjału do centralizacji audytu wewnętrznego KPRM i jednostek podległych i nadzorowanych. Cechuje je bardzo duża różnorodność organizacji, rozmiarów i rodzajów działalności. Nie wydaje się, by ujednolicenie audytu wewnętrznego miało przynieść wartość dodaną.
- 10) Z pozyskanych od wojewodów opinii wynika, że **12** z nich widzi potrzebę objęcia jednostek zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich pełnym audytem wewnętrznym przez komórki audytu wewnętrznego utworzone w urzędach wojewódzkich. Czterech wojewodów nie widzi potrzeby i możliwości centralizacji audytu wewnętrznego w tej grupie JSFP na poziomie urzędów wojewódzkich.

Przedstawione ustalenia i wnioski na poziomie jednostek podsektora rządowego wskazują, że rozwiązanie problemu podniesienia jakości i efektywności audytu wewnętrznego co do zasady powinno nastąpić przy użyciu innych sposobów niż zmiana alokacji zasobów audytu wewnętrznego poprzez częściową centralizację tej funkcji, chociaż niektórzy dysponenci środków publicznych nie wykluczają takiego rozwiązania. Odpowiedzią na problem może być procedowana obecnie zmiana przepisów uopf wprowadzająca dodatkowe mechanizmy kontrolne w celu podniesienia jakości i efektywności audytu wewnętrznego.

Załączniki

Załącznik Nr 1 - stanowiska ministrów ws. częściowej centralizacji audytu wewnętrznego jednostek w działach administracji rządowej

Ministerstwo Edukacji Narodowej (MEN)

W dziale administracji rządowej oświata i wychowanie funkcjonują cztery jednostki podległe Ministrowi Edukacji: Centrum Informatyczne Edukacji, Centralna Komisja Egzaminacyjna, Ośrodek Rozwoju Edukacji w Warszawie, Ośrodek Rozwoju Polskiej Edukacji za Granicą. W każdej z tych jednostek, w związku z przekroczeniem kwot, o których mowa w art. 274 ust. 2 pkt. 1 ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. prowadzony jest audyt wewnętrzny.

Ponadto Minister Edukacji nadzoruje również działalność trzech jednostek: Instytutu Badań Edukacyjnych (instytut badawczy), Instytutu Rozwoju Języka Polskiego im. św. Maksymiliana Marii Kolbego (państwowa osoba prawna) oraz Centrum Nauki Kopernik – utworzonego na podstawie umowy o utworzeniu wspólnej instytucji kultury pn. Centrum Nauki Kopernik, zawartej dnia 1 czerwca 2005 r. pomiędzy Miastem Stołecznym Warszawa reprezentowanym przez Zastępcę Prezydenta m.st. Warszawy oraz Skarbem Państwa reprezentowanym przez Ministra Nauki i Informatyzacji (obecnie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego) i Ministra Edukacji Narodowej i Sportu (obecnie Ministra Edukacji).

W związku z potrzebą ustosunkowania się do potrzeb i możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w dziale oświata i wychowanie informuję, że Ministerstwo dostrzegło zarówno pozytywne aspekty centralizacji audytu wewnętrznego, takie jak na przykład:

- zmniejszenie ryzyka problemów kadrowych w jednoosobowych komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach,
- zwiększenie jakości wykonywanych zadań audytowych – nadzór kierownika komórki audytu wewnętrznego Ministerstwa nad jakością realizowanych zadań,
- skoncentrowanie się na potrzebach Kierownictwa Ministerstwa w zakresie tematyki realizowanych zadań – jeden plan audytu dla działu,

jak i negatywne aspekty takiej organizacji audytu wewnętrznego, m.in.:

- skoncentrowanie się na potrzebach Ministra bez uwzględniania potrzeb kierownika jednostki w dziale w zakresie obszarów preferowanych do objęcia badaniami audytowym,
- niechęć niektórych audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostkach w komórkach jednoosobowych do kontynuowania zatrudnienia w stanowiskach wieloosobowych lub funkcjonujących jak wieloosobowe w związku z nadzorem sprawowanym przez kierownika komórki audytu wewnętrznego w Ministerstwie nad realizowanymi zadaniami audytowymi,
- wyzwanie dla kierownika komórki audytu wewnętrznego w Ministerstwie – kierowanie większym zespołem i utrudnione, bądź niemożliwe pełne zaangażowanie w realizację zadań audytowych.

Dodatkowo ze względu na różnorodność zadań realizowanych przez jednostki podległe Ministrowi Edukacji oraz w związku z faktem, że we wszystkich jednostkach podległych Ministrowi Edukacji prowadzony jest aktualnie audyt wewnętrzny oraz biorąc pod uwagę narzędzia, które funkcjonują w obowiązującej ustawie o finansach publicznych:

- „W przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w innych jednostkach w dziale, minister kierujący działem może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w ministerstwie do ich dokonania.” (art. 287 ust. 2.);
- „Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny prowadzi się również w jednostkach w dziale wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem.” (art. 272 ust. 4 i ust. 5)

oraz rozwiązania proponowane w projekcie nowelizacji ustawy o finansach publicznych z dnia 28 kwietnia 2025 r.:

- „W przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w innych jednostkach w dziale, minister kierujący działem może upoważnić do ich dokonania audytora wewnętrznego przeprowadzającego ten audyt. W przypadku gdy do przeprowadzenia audytu wewnętrznego konieczne jest dokonanie czynności w jednostce podległej lub nadzorowanej, kierownik jednostki nadrzędnej lub nadzorującej może upoważnić do ich dokonania audytora wewnętrznego przeprowadzającego ten audyt.” (zmiany do art. 287 w ust. 2 i 3),
- „Minister kierujący działem może zlecić określonym jednostkom w dziale przeprowadzenie audytu wewnętrznego w danym obszarze, w ramach którego audytorzy wewnątrzni jednostek objętych tym audytem, podejmą działania, o których mowa w art. 283a, przy czym za nadzór nad przeprowadzeniem tego audytu, koordynację działań oraz przedstawienie ministrowi kierującemu działem wyników tego audytu odpowiada wyznaczony przez tego ministra zarządzający audytem wewnętrznym z urzędu obsługującego tego ministra lub z jednostki w dziale. Audytorzy wewnątrzni przeprowadzający audyt wewnętrzny zlecony przekazują wyznaczonemu zarządzającemu audytem wewnętrznym, dokumenty i informacje niezbędne do udokumentowania wyników tego audytu.” (wprowadzany art. 287a)

nie jest zasadnym wprowadzanie centralizacji lub częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie działu oświata i wychowanie.

Krajowa Administracja Skarbowa (KAS)

Z przeprowadzonej analizy wynika, że w obecnym otoczeniu legislacyjnym, organizacyjnym i możliwościami IT wskazanymi rozwiązaniami, które pozwolą na jeszcze lepsze wykorzystanie potencjału komórek audytu wewnętrznego funkcjonujących w jednostkach terenowych KAS są:

- wdrożenie w KAS standaryzacji pracy komórek audytu wewnętrznego i realizacji audytów koordynowanych (nad czym pracujemy);

- formalne wyznaczenie koordynatora (osoby/komórki wewnętrznej) z ramienia Szefa KAS, które współpracowałyby z audytorami w jednostkach terenowych i komórką audytu wewnętrznego w MF.

Rozwiązania te pozwolą również na realizację zaleceń i celów zawartych w raporcie informacyjnym, służącym wypracowaniu Planu działania: podniesienie jakości ram audytu wewnętrznego w Polsce. Mogą one również stanowić pierwszy krok do ewentualnej centralizacji, o ile zostanie podjęta decyzja o konieczności wdrożenia jej w resorcie finansów, który pozwoli na przeprowadzenie jej ewolucyjnie, a nie rewolucyjnie. Na chwilę obecną pełna centralizacja audytu wewnętrznego nie jest wskazana.

W kontekście planowanych zmian legislacyjnych w szczególności w ustawie o finansach publicznych (tu: uregulowanie kwestii audytu koordynowanego) dostrzegam potrzebę zintegrowania i skoordynowania działań audytu wewnętrznego. Zauważam, że konieczne jest zapewnienie bieżącej informacji zarządczej nie tylko na poziomie regionalnym, ale również na poziomie strategicznym, tj. Szefa KAS.

Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej (MFiPR)

MFiPR podtrzymuje swoje stanowisko przedstawione na posiedzeniu zespołu w dniu 13.05.2025 r. co do potencjalnej możliwości, lecz braku potrzeby centralizacji audytu jednostek w dziale. Obecnie tylko 3 jednostki w dziale prowadzą audyt i są to różne jednostki. Niemniej jednak MFiPR widzi możliwość rozważenia częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie ministerstwa, gdy dalsze analizy wykażą zasadność takiego rozwiązania. Uzgodniono, że obecnie nie zostanie przedstawione dodatkowe stanowisko MFiPR w zakresie centralizacji audytu wewnętrznego. W przypadku dalszych inicjatyw co do centralizacji MFiPR wyraża gotowość do współpracy w tym zakresie.

Ministerstwo Infrastruktury (MI)

Uprzejmie informujemy, że w wyniku przeprowadzonych analiz, z uwzględnieniem stanowiska członków Komitetu Audytu w MI, informuję, że w jednostkach w działach administracji rządowej, kierowanych przez Ministra Infrastruktury, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny, w rozumieniu art. 272 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, nie ma zasadności i funkcjonalnej możliwości centralizacji audytu wewnętrznego. Uzasadnione jest to znaczną różnorodnością merytoryczną i strukturalną poszczególnych 12 jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny.

Ministerstwo Klimatu i Środowiska (MKiŚ)

Minister Klimatu i Środowiska nie jest aktualnie zainteresowany centralizacją funkcji audytu wewnętrznego w działach klimat, środowisko i energia. Jednostki podległe i nadzorowane w ww. działach są niejednorodne, mają różną wielkość, strukturę oraz zakres zadań, a ponadto znajdują się w różnych lokalizacjach. Zdecydowana większość jednostek jest zbyt mała, by spełniać warunki zobowiązujące kierowników tych organizacji do prowadzenia audytu wewnętrznego. Stąd widzimy większą wartość dodaną w specjalizacji audytorów wewnętrznych zatrudnionych w konkretnych jednostkach niż w zwiększaniu zatrudnienia w Ministerstwie i świadczeniu usług audytowych z centrali. Dodatkowo obawiamy się, że audyt

prowadzony w takim trybie stanowiłby w praktyce powielenie funkcji kontrolnych i nadzorczych, a audytorzy nie byłoby traktowani jako niezależni wewnętrzni doradcy, którym można bezpiecznie pokazać słabości jednostki, lecz jako zewnętrzni kontrolerzy organu nadzoru. W naszej opinii nie sprzyjałoby to wspólnemu wypracowywaniu konstruktywnych rozwiązań, na co o wiele większe szanse mają audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w danej jednostce.

Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego (MKiDN)

Po przeanalizowaniu kwestii częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w jednostkach działu administracji rządowej – kultura i ochrona dziedzictwa narodowego, nie dostrzega się możliwości ani potrzeby wdrożenia takiego rozwiązania w obecnych uwarunkowaniach organizacyjnych i prawnych.

Dział nadzorowany przez ministra właściwego ds. kultury i ochrony dziedzictwa narodowego obejmuje jednostki o bardzo zróżnicowanym charakterze – zarówno pod względem formy organizacyjnoprawnej, jak i specyfiki realizowanych zadań. W jego strukturze funkcjonują m.in. instytucje kultury, uczelnie artystyczne, biblioteki, muzea, archiwa, teatry, centra sztuki i instytucje naukowe. Tak duże zróżnicowanie przekłada się na specyficzne procesy i ryzyka w poszczególnych jednostkach, co wymaga indywidualnego, elastycznego podejścia do audytu wewnętrznego.

Centralizacja audytu na poziomie całego działu nie umożliwiłaby odpowiedniego dostosowania działań audytowych do indywidualnych uwarunkowań organizacyjnych i operacyjnych poszczególnych jednostek, co znacząco obniżyłoby skuteczność oraz adekwatność przeprowadzanych ocen.

Spośród 106 jednostek podległych lub nadzorowanych przez ministra, 24 prowadzą audyt wewnętrzny, z czego 19 to uczelnie artystyczne. Choć centralizacja audytu w tych uczelniach mogłaby z pozoru sprzyjać wzmocnieniu mechanizmów kontroli zarządczej, to w praktyce mogłaby wpłynąć negatywnie na ich funkcjonowanie oraz naruszyć konstytucyjną zasadę autonomii uczelni.

Państwowe uczelnie artystyczne to jednostki o zróżnicowanej specyfice, odzwierciedlającej różnorodność dziedzin sztuki. Chociaż ogólne ramy prawne są wspólne, to są one zróżnicowane strukturalnie ze względu na dyscypliny jakie reprezentują. Centralizacja audytu dla tej grupy jednostek może nie być w stanie uwzględnić unikalnych uwarunkowań każdej z tych uczelni.

Ponadto i chyba najważniejsze centralizacja audytu może być postrzegana jako **naruszenie ich autonomii**, która jest fundamentalną zasadą funkcjonowania uczelni. Audytorzy zewnętrzni, niezwiązani na co dzień z konkretną uczelnią, mogą nie posiadać zrozumienia jej wewnętrznej kultury, procesów i wyzwań, co wiąże się z ryzykiem pominięcia istotnych, specyficznych dla danej uczelni obszarów, które wymagają audytu. Ponadto zcentralizowany audyt, przy takiej grupie jednostek będzie mniej elastyczny i bardziej obciążony. Złożoność centralnego systemu może utrudnić szybkie reagowanie na pojawiające się wyzwania, które wymagałyby natychmiastowej interwencji. Zespół musiałby planować wizyty z wyprzedzeniem, co mogłoby ograniczyć elastyczność i szybkość reakcji.

Dodatkowo nie ma formalnej możliwości przesunięcia etatów z uczelni artystycznych do administracji rządowej, ani środków finansowych zaplanowanych w uczelniach na realizację

tych zadań/czynności do działu administracji rządowej. Dlatego ciężko też będzie wykazać oszczędności z uwagi na rozproszenie uczelni artystycznych po całym kraju oraz ich złożoności. Zcentralizowanie audytu w jednym miejscu będzie rodzić konsekwencje finansowe, w tym:

- koszty delegacji (koszty podróży, zakwaterowania, diet) – przy regularnych audytach, zwłaszcza w dużych uczelniach, te koszty mogłyby szybko stać się bardzo wysokie;
- koszty rekrutacji i wynagrodzeń – zbudowania całkowicie nowego zespołu do zarządzania nowymi, scentralizowanymi funkcjami;
- koszty szkoleń – dla skutecznej oceny uczelni artystycznych, konieczne byłyby specjalistyczne szkolenia z zakresu finansowania kultury, specyfiki projektów artystycznych, praw autorskich czy zarządzania infrastrukturą w uczelniach.

Należy również zaznaczyć, że w wielu jednostkach audyt realizowany jest poprzez zewnętrzne podmioty w formule outsourcingu. Taki model organizacyjny powoduje, że nie istnieje możliwość techniczna przejścia kadry audytorskiej do ewentualnej centralnej komórki audytu, ponieważ audytorzy nie są zatrudnieni bezpośrednio w jednostkach, a usługi świadczone są na podstawie np. umów cywilnoprawnych. W konsekwencji, utworzenie centralnej komórki audytu w ramach resortu skutkowałoby koniecznością zapewnienia nowych etatów oraz znaczącego zwiększenia nakładów organizacyjnych i finansowych po stronie Ministerstwa. W świetle obecnej skali działalności audytowej oraz rozproszenia jednostek, takie rozwiązanie byłoby nieefektywne kosztowo i nieproporcjonalne do potencjalnych korzyści.

W Ministerstwie nie były prowadzone szczegółowe analizy wewnętrzne ani prace Komitetu Audytu w zakresie ewentualnej centralizacji funkcji audytu wewnętrznego. Dotychczasowe obserwacje oraz doświadczenia wskazują, że obecny model funkcjonowania audytu – oparty na odpowiedzialności poszczególnych kierowników jednostek – jest adekwatny do potrzeb i umożliwia skuteczne wykonywanie zadań w ramach istniejących zasobów i struktur.

Pomimo, że w strukturze działu kultura i ochrona dziedzictwa narodowego można wyróżnić grupę jednostek o podobnym statusie prawnym – na przykład uczelnie publiczne – jednak ich zróżnicowana specyfika działania sprawia, że nie tworzą one jednolitej grupy, dla której scentralizowanie audytu wewnętrznego – czy to w ramach jednostki nadrzędnej, czy w formie centrum usług wspólnych – byłoby uzasadnione z punktu widzenia organizacyjnego, kosztowego i efektywnościowego. Wręcz przeciwnie, wysoka specjalizacja i autonomia wielu jednostek, a także ich rozproszenie geograficzne, przemawiają za pozostawieniem audytu jako funkcji realizowanej w modelu zdecentralizowanym.

W związku z powyższym Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego nie widzi możliwości, ani potrzeby częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w jednostkach działu.

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW)

W zaproponowanej przez Państwa koncepcji częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w dziale dostrzegam szereg pozytywnych aspektów, wśród których wymienić należy: identyfikowanie ryzyk wspólnych dla jednostek w dziale i objęcie audytem zagadnień będących w szczególnym zainteresowaniu Kierownictwa MniSW, racjonalizacja wykorzystania zasobów ludzkich i czasowych komórek audytu wewnętrznego jednostek w dziale (często jednoosobowych), ograniczenie ryzyka problemów kadrowych w komórkach audytu

wewnętrznego w jednostkach w dziale, uspoźnienie dokumentacji wyników audytów wewnętrznych, etc.

Jak wynika z przekazanego Ministerstwu Finansów wykazu jednostek podległych i nadzorowanych należących do sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 *ustawy o finansach publicznych*²⁷, w których prowadzona jest funkcja audytu wewnętrznego, spośród 78 jednostek w dziale aż 75 to uczelnie publiczne (pozostałe jednostki to dwie agencje wykonawcze i Polska Akademia Nauk). Po przeanalizowaniu przepisów prawa powszechnie obowiązującego oraz pozostałych uwarunkowań funkcjonowania audytu wewnętrznego w szkołach wyższych, nie sposób nie zwrócić uwagi na autonomię uczelni publicznych zagwarantowaną w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (art. 70 ust. 5). Co prawda, nie istnieje legalna definicja autonomii szkół wyższych, jednakże orzecznictwo TK wskazuje, jak należy ją rozumieć. Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego sprawuje nadzór nad uczelniami jedynie w zakresie zgodności z przepisami prawa oraz prawidłowości wydatkowania środków publicznych (art. 426 ust. 1 *ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce*²⁸, dalej: *ustawa*), przysługuje mu kompetencja stwierdzenia nieważności aktu wydanego przez organy uczelni (art. 427 ust. 2 *ustawy*) oraz wezwania do zaprzestania działalności naruszającej przepisy prawa i usunięcia naruszenia, jak również kompetencja żądania odwołania rektora przez organ, który go powołał, oraz kompetencja odwołania rektora, który rażąco lub uporczywie narusza przepisy prawa (art. 432 *ustawy*). Autonomia o charakterze instytucjonalnym obejmuje z jednej strony prawo uczelni do normowania istotnych dla siebie kwestii w statucie uczelni oraz autonomię organizacyjną, czyli samodzielność w kształtowaniu struktur wewnętrznych i personalną, czyli samodzielność w rekrutacji, wynagradzaniu i promowaniu. Z innej strony patrząc, uczelnie mają również autonomię finansową, czyli swobodę wykorzystywania dostępnych funduszy oraz autonomię akademicką, czyli swobodę w określaniu programów nauczania i badań²⁹.

Niezależnie od powyższego, chciałbym zwrócić uwagę również na uwarunkowania organizacyjne prowadzenia funkcji audytu wewnętrznego w formule częściowo scentralizowanej oraz na negatywne aspekty centralizacji audytu wewnętrznego. Aktualnie w 78 jednostkach w dziale szkolnictwo wyższe i nauka funkcja audytu wewnętrznego jest realizowana przez 112 audytorów wewnętrznych zatrudnionych na umowę o pracę (cały etat lub część etatu) w wieloosobowych, a często jednoosobowych komórkach audytu wewnętrznego albo na podstawie umowy cywilnoprawnej (usługodawcy). Komórka Audytu Wewnętrznego MniSW (KAW MniSW) liczy obecnie 2 etaty audytora wewnętrznego. Scentralizowany model organizacji audytu wewnętrznego w dziale oznaczałby kierowanie przez zarządzającego KAW MniSW pracą znacznie większej komórki audytu wewnętrznego składającej się m.in. z audytorów jednostek w dziale oraz zwiększone zaangażowanie w szeroko rozumianą koordynację działań audytu wewnętrznego w dziale. Wykraczałoby to znacznie poza obecnie realizowane na potrzeby Komitetu Audytu analizy rocznych planów audytu wewnętrznego i sprawozdań z prowadzenia audytu. Na marginesie wspomnieć należy, że zapewnienie zgodności funkcjonowania audytu wewnętrznego w MniSW i w jednostkach

²⁷ Dz. U. z 2025 r. poz. 1483.

²⁸ tj. z dnia 11 września 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571).

²⁹ Hubert Izdebski, „Art. 3”, [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz*, red. Hubert Izdebski, Jan Michał Zieliński (Warszawa: Wolters Kluwer, 2019).

w dziale z Międzynarodowymi Standardami Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego będzie wyzwaniem dla zarządzającego audytem wewnętrznym, który *musi skutecznie zarządzać audytem wewnętrznym, tak aby zapewnić przysporzenie organizacji wartości dodanej*³⁰.

Zdecydowanie zaś negatywnym aspektem proponowanej koncepcji centralizacji audytu wewnętrznego jest powstanie wśród kierowników jednostek w dziale przekonania, że działalność audytu wewnętrznego skupi się, kosztem ich potrzeb informacyjnych, wyłącznie na potrzebach Ministra.

Podsumowując, pragnę wyrazić aprobatę dla koncepcji częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w celu zwiększenia skuteczności funkcji audytu wewnętrznego. Jednakże suma korzyści płynących z wdrożenia wspomnianej koncepcji w dziale szkolnictwo wyższe i nauka wydaje się nie rekompensować jej negatywnych aspektów. W mojej ocenie możliwość zastosowania innej niż istniejąca alokacji zasobów audytu wewnętrznego jednostek w dziale wymaga pogłębionej analizy w konsultacji ze środowiskiem akademickim.

Ministerstwo Obrony Narodowej (MON)

Jednostki w dziale realizują zadania w wielu obszarach działalności, m.in.: dowodzenie i kierowanie, utrzymanie gotowości mobilizacyjnej i bojowej, kształcenie kadr, badanie i rozwój nowej techniki wojskowej, ochrona zdrowia, rekonwersja kadr, cyberbezpieczeństwo. Realizacja zadań istotnych dla bezpieczeństwa państwa implikuje szczególne rozwiązania dotyczące organizacji, przygotowania oraz ochrony zasobów i informacji.

W zakresie zabezpieczenia realizacji zadań audytu wewnętrznego w dziale przewidziano 77 etatów dla 104 jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny. W trzech jednostkach prowadzony jest audyt przez usługodawcę.

Dostrzegając korzyści płynące z centralizacji zadań audytu wewnętrznego, takie jak m.in. wzmocnienie nadzoru w zakresie jakości realizowanych zadań oraz większą ochronę niezależności i obiektywizmu audytorów zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych, centralizacja audytu nie powinna stanowić priorytetowego wyzwania dla wzmocnienia funkcji audytu dla działu administracji rządowej – obrona narodowa.

Rekomendowanym działaniem jest pozostawienie rozwiązań w zakresie centralizacji działań audytu wewnętrznego w dziale administracji rządowej – obrona narodowa do decyzji ministra kierującego działem.

Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (MRPiPS)

Zgodnie z obowiązującą definicją zawartą w art. 272 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

³⁰ Standard 2000 – Zarządzanie audytem wewnętrznym.

Z przedstawionej powyżej definicji wynika, że głównym celem audytu jest udzielanie pomocy ministrowi lub kierownikowi jednostki przy realizacji celów i zadań polegającej na dokonywaniu systematycznej oceny kontroli zarządczej. W tym celu audytor wewnętrzny musi posiadać znaczną wiedzę na temat jednostki, w której audyt jest przeprowadzany, a zwłaszcza w zakresie działalności operacyjnej oraz kontekstu jej prowadzenia. Taką możliwość daje przede wszystkim funkcja audytu umiejscowiona w strukturze jednostki, szczególnie w przypadku dużych jednostek.

W działach kierowanych przez Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej funkcjonują trzy nadzorowane jednostki, których wielkość oraz rozbudowana struktura uniemożliwiłaby skuteczne i efektywne prowadzenie audytu umiejscowionego w Ministerstwie. Należą do nich:

- Zakład Ubezpieczeń Społecznych
- Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
- Ochotnicze Hufce Pracy.

Wymienione wyżej jednostki nie są jednolite, posiadają odmienną strukturę organizacyjną, różny zakres wykonywanych funkcji. Istotnym jest również fakt, że każda z tych jednostek realizuje cele i zadania o ważnym znaczeniu społecznym.

Należy podkreślić, że w działach kierowanych przez Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej we wszystkich jednostkach zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, funkcjonuje audyt wewnętrzny (MRPiPS, ZUS, PFRON, KG OHP, UdSDKiOR). Zatem ponad 90% środków publicznych przeznaczanych do realizacji celów i zadań publicznych w tym obszarze jest objęta audytem.

Członkowie Komitetu Audytu co roku analizują wnioski z realizowanych w tych jednostkach zadań audytowych, a przedstawiciele komórek audytowych zapraszani są na posiedzenia Komitetu Audytu. W związku z tym zarówno Minister RpiPS oraz kierownicy wskazanych powyżej jednostek otrzymują niezbędne wsparcie audytorów wewnętrznych zatrudnionych w tych jednostkach w zakresie prawidłowej i skutecznej realizacji celów i zadań.

Natomiast audyt wewnętrzny usytuowany poza strukturą jednostki, w której jest realizowany, z zasady mógłby być kojarzony bardziej z podmiotem realizującym stricte działania kontrolne, a więc nadzorcze, niż jako wsparcie. To w znaczący sposób mogłoby utrudnić uzyskanie współpracy na linii kierownik jednostki – audytor wewnętrzny.

Zatem scentralizowanie funkcji audytu, z dużym prawdopodobieństwem mogłoby negatywnie wpłynąć na skuteczność i efektywność realizowania celów audytu w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej.

W związku z powyższym obecnie nie zachodzi potrzeba centralizacji działania audytu wewnętrznego w działach: zabezpieczenie społeczne, rodzina, praca.

Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi (MRiRW)

W odpowiedzi na prośbę skierowaną przy piśmie z 22 sierpnia 2025 r. znak: DWR2.502.9.2025 o przedstawienie stanowiska w sprawie możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego w jednostkach w działach administracji rządowej – rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne i rybołówstwo informujemy, że Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi nie widzi konieczności takiego rozwiązania w obecnych warunkach organizacyjnych oraz prawnych.

W Ministerstwie nie przeprowadzano dotychczas szczegółowej analizy ani też nie były prowadzone prace Komitetu Audytu w zakresie ewentualnej centralizacji funkcji audytu wewnętrznego.

Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi nadzoruje bądź podlegają mu jednostki o zróżnicowanym charakterze zarówno pod względem formy organizacyjno-prawnej, jak i specyfiki realizowanych zadań. W ramach resortu funkcjonują: agencje wykonawcze (Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa oraz Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych), Główny Inspektorat Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, Główny Inspektorat Ochrony Roślin i Nasiennictwa, Główny Inspektorat Weterynarii, Główny Inspektorat Rybołówstwa Morskiego, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Krajowa Stacja Chemiczno-Rolnicza, Polski Klub Wyścigów Konnych, ośrodki doradztwa rolniczego oraz szkoły rolnicze.

Spośród 94 jednostek w działach kierowanych przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, w 13 jednostkach prowadzony jest audyt wewnętrzny. W części jednostek audytorzy wewnętrzni zatrudnieni są w niepełnym wymiarze czasu pracy lub zawarte zostały umowy z usługodawcą.

Ze względu na różnorodność struktury organizacyjnej jednostek i zadania realizowane przez poszczególne jednostki w działach kierowanych przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny nie ma potrzeby centralizacji audytu wewnętrznego. Jednostki różnią się pod względem struktury, funkcji i ryzyka. Centralizacja może ograniczyć zdolność audytorów wewnętrznych do dostosowania swoich działań do specyficznych potrzeb każdej jednostki.

Obecnie audyt wewnętrzny pełni rolę integralnego elementu systemu zarządzania będąc narzędziem bezpośrednio wspierającym kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Takie rozwiązanie pozwala na większą elastyczność, szybkie reagowanie na potrzeby poszczególnych jednostek oraz lepsze dostosowanie działań audytowych do ich unikalnych warunków i wyzwań.

Wprowadzenie centralizacji funkcji audytu wewnętrznego skutkowałoby zmianą charakteru tego narzędzia z audytu wewnętrznego na audyt zewnętrzny, a to ograniczyłoby możliwość bezpośredniego wsparcia kierowników jednostek w bieżącym zarządzaniu i doskonaleniu procesów, co jest kluczowe dla efektywności funkcjonowania sektora publicznego.

W związku z powyższym, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi nie widzi potrzeby częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w jednostkach w działach. Obecnie funkcjonujący model organizacji audytu wewnętrznego, oparty na odpowiedzialności poszczególnych kierowników jednostek jest zdaniem Ministerstwa adekwatny do aktualnych potrzeb i umożliwia skuteczne wykonywanie zadań w ramach istniejących zasobów i struktur.

Ministerstwo Rozwoju i Technologii (MRiT)

Po zasięgnięciu opinii Komitetu Audytu nie jest zasadnym wprowadzanie centralizacji lub częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie kierowanych przeze mnie działów.

W działach administracji rządowej kierowanych przez Ministra Rozwoju i Technologii (dalej zwanego także Ministrem) 12 jednostek wchodzi w skład sektora finansów publicznych (dalej zwane także jednostkami w działach), tj:

- 9 państwowych jednostek budżetowych (Główny Urząd Miar, Urząd Patentowy RP, Urząd Zamówień Publicznych, Główny Urząd Geodezji i Kartografii, Główny Urząd Nadzoru Budowlanego, Wydział oraz 3 Zespoły w Stałych Przedstawicielstwach Rzeczypospolitej Polskiej przy organizacjach międzynarodowych za granicą),
- 1 agencja wykonawcza (Polska Agencja Kosmiczna),
- 2 państwowe osoby prawne (Urząd Dozoru Technicznego, Polskie Centrum Akredytacji).

Audyt wewnętrzny prowadzony jest w 8 z 12 jednostek podległych lub nadzorowanych przez Ministra.

Wydział oraz 3 Zespoły w Stałych Przedstawicielstwach Rzeczypospolitej Polskiej przy organizacjach międzynarodowych za granicą nie są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego z uwagi na dysponowanie budżetem nie przekraczającym kwoty wskazanej w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Jednostki w działach charakteryzują się dużą różnorodnością działalności merytorycznej (statutowej), co wpływa na brak możliwości realizacji zadań o tej samej tematyce w kilku jednostkach oraz wykorzystania wyników audytu w pozostałych jednostkach w działach.

Z centralizacją audytu wewnętrznego wiążą się korzyści tj. np. zapewnienie ciągłości realizacji funkcji audytu w poszczególnych jednostkach, zwiększenie niezależności audytu, a także możliwość poprawy jakości prowadzonych audytów poprzez standaryzację pracy i wyników audytu. Jednakże kluczowym argumentem przemawiającym za decentralizacją audytu jest mała liczba jednostek podległych Ministrowi Rozwoju i Technologii lub przez niego nadzorowanych oraz brak jednolitych grup jednostek w działach, a także ryzyko mniejszego korzystania kierowników poszczególnych jednostek ze scentralizowanych usług audytu wewnętrznego.

Centralizacja audytu w działach administracji rządowej kierowanych przez Ministra Rozwoju i Technologii, przy zróżnicowanym zakresie działalności merytorycznej, nie przyniesie oczekiwanych efektów – lepszego zagospodarowania zasobów audytu w działach.

Dodatkowym aspektem mogą być trudności w przeniesieniu do Ministerstwa środków finansowych na etaty audytorów z jednostek podległych i nadzorowanych, w przypadku, gdy są one finansowane z innych części budżetowych, niż te dla których Minister jest dysponentem.

W celu efektywnego zagospodarowania zasobów audytu planujemy w pełnym zakresie wykorzystywać dostępne dla Ministra narzędzia w zakresie audytu wewnętrznego w działach, wynikające z ustawy o finansach publicznych, tj.:

- wyznaczanie priorytetów Komitetu Audytu oraz wytycznych Ministra do planów audytu jednostek w dziale;
- upoważnienie audytorów wewnętrznych Ministerstwa do przeprowadzenia czynności w jednostkach podległych lub nadzorowanych, w przypadku gdy jest to niezbędne do przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Ponadto dodatkowym źródłem zapewnienia dla Ministra potwierdzającym, że cele i zadania są realizowane w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy są działania wynikające z polityki nadzorczej, w tym wyniki prowadzonych kontroli w jednostkach podległych lub nadzorowanych.

Należy przy tym zauważyć, że projekt nowelizacji ustawy o finansach publicznych przewiduje kolejne narzędzie wspierające realizację celów i zadań Ministra, z którego planujemy aktywnie korzystać, tj. możliwość zlecenia przez Ministra przeprowadzenia audytu koordynowanego w dziale/działach.

Ministerstwo Sprawiedliwości (MS)

Po analizie zagadnienia Kierownictwo Ministerstwa Sprawiedliwości nie dostrzega potrzeby częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w jednostkach w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość, tj. sądownictwa powszechnego i jednostkach służby więziennej (CZSW). W przypadku tych jednostek - z uwagi na ich specyficzną strukturę organizacyjną i bardzo dużą liczbę jednostek – koncepcja centralizacji audytu wydaje się szczególnie problematyczna. Jeśli przyjmujemy, że audyt wewnętrzny ma dalej spełniać określone obecnie cele i zadania, a więc stanowić co do zasady zespół działań ukierunkowanych przede wszystkim do wewnątrz organizacji i wspierać kierownika danej jednostki, to przeniesienie audytu na poziom jednostek „nadrzędnych” w zasadzie uniemożliwi, a w najlepszym wypadku ograniczy, realizację tak postawionych celów audytu. Jeśli natomiast założeniem miałyby być (przy czym na obecnym etapie tego nie wiemy) ukierunkowanie scentralizowanego audytu bardziej na działania o charakterze „kontrolnym” czy „nadzorczym” i umiejscowienie ich na poziomie dysponenta części budżetowej, tj. w omawianym przypadku Ministra Sprawiedliwości, to wydaje się to zbędne o tyle, że Minister dysponuje w tym zakresie aparatem w postaci Ministerstwa i szeregu komórek realizujących zadania związane z nadzorem czy kontrolą nad poszczególnymi obszarami działania, czy też innych jednostek podległych i nadzorowanych. Niejasne zatem jest na czym w istocie miałyby polegać sygnalizowana idea „centralizacji audytu”. Jeśli źródłem tych koncepcji byłaby kwestia trudności pozyskiwania zasobów ludzkich, tj. audytorów do poszczególnych jednostek i optymalizacji wykorzystania potencjału kadrowego w tym obszarze, to wydaje się bardziej racjonalna kontynuacja i finalizacja działań podjętych przez Ministerstwo Finansów związanych z podniesieniem progów kwotowych, od których zależy obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, a co za tym idzie ograniczenie tempa przyrostu jednostek, których to dotyczy. Zmiana ta spowoduje zmniejszenie liczby jednostek zobligowanych do prowadzenia AW z ok. 185 do ok. 100 jednostek w dziale administracji rządowej – sprawiedliwość.

Przedstawione w ramach prac zespołu roboczego stanowisko Dyrektora Generalnego Służby Więziennej, dotyczące koncepcji częściowej centralizacji audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej, nie znalazło akceptacji Ministra Sprawiedliwości.

Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji (MSWiA)

Poniżej treść notatki zaakceptowanej przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji.

I. Zespół międzyresortowy powołany przez MF.

Uprzejmie informuję, że z inicjatywy Ministra Finansów powołany został roboczy zespół międzyresortowy *do spraw przeprowadzenia analizy możliwości częściowej centralizacji działania audytu wewnętrznego*. MSWiA reprezentowane jest w zespole przez kierowników komórek audytu wewnętrznego z: MSWiA, Komendy Głównej Policji oraz Komendy Głównej Straży

Granicznej. Zgodnie z pismem MF celem prac zespołu jest zbadanie ewentualnych potrzeb i możliwości w zakresie częściowej centralizacji audytu wewnętrznego na poziomie administracji rządowej w odniesieniu do działów administracji rządowej kierowanych przez ministrów. W trakcie prac zespołu, MF zwróciło się z prośbą o przedstawienie jednoznacznego stanowiska MSWiA odnośnie potrzeb i możliwości ewentualnych zmian w tym zakresie.

II. Opinie KGP oraz KG SG.

KGP oraz KG SG przedstawiły MSWiA własne stanowiska, które zaakceptowane zostały odpowiednio przez Komendanta Głównego Policji oraz Komendanta Głównego Straży Granicznej. W obydwu pismach komendanci wskazują na brak potrzeb, a także na nieuzasadnione komplikacje finansowo – kadrowe ewentualnych zmian w tym zakresie (pisma KGP oraz KG SG w załączeniu).

III. Stanowisko Zespołu Audytu Wewnętrznego MSWiA.

W opinii Zespołu Audytu Wewnętrznego, wdrożenie koncepcji *centralizacji działania audytu wewnętrznego na poziomie działu administracji rządowej* nie jest możliwe bez wprowadzenia istotnych zmian w obowiązujących przepisach ustawy o *finansach publicznych* w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. W aktualnym stanie prawnym audyt wewnętrzny jest jednym z elementów systemu kontroli zarządczej, za funkcjonowanie której odpowiada kierownik jednostki. Wskazana przez MF *centralizacja działania audytu wewnętrznego* oznaczałaby w praktyce przeniesienie odpowiedzialności za jeden z elementów systemu kontroli zarządczej (którym jest audyt wewnętrzny) z jednostek nadzorowanych do jednostki nadrzędnej (ministerstwo). Podkreślenia wymaga, że podczas prac zespołu nie przedstawiono propozycji konkretnego rozwiązania czy projektu ewentualnej centralizacji audytu. Próba wdrożenia rozważanego przez MF rozwiązania, w opinii Zespołu Audytu Wewnętrznego wymaga uprzedniego udzielenia odpowiedzi na kwestie zarówno organizacyjne, jak i finansowe. Przykładowo, nie wyjaśniono czy aktualni pracownicy jednostek – audytorzy wewnętrzni, pozostać powinni pracownikami jednostek czy też będą pracownikami komórki audytu wewnętrznego MSWiA. Konsekwentnie do powyższego, centralizacja funkcji audytu przyniosłaby problem miejsca świadczenia pracy przez audytorów. W dziale administracji rządowej – sprawy wewnętrzne, audyt prowadzony jest dziś w różnych lokalizacjach w Polsce, tj.:

- w strukturach Policji – w Komendzie Głównej, w komendach wojewódzkich, w KSP oraz w Szkołach Policji i w Akademii Policji w Szczytnie;
- w strukturach Straży Granicznej – w Komendzie Głównej, w oddziałach SG oraz w Wyższej Szkole Straży Granicznej w Koszalinie.

Jednocześnie podkreślić należy, że ewentualna centralizacja audytu wewnętrznego na poziomie ministerstwa wymagałaby wprowadzenia zmian w tym zakresie nie tylko w Policji czy w SG, ale także w innych jednostkach w dziale sprawy wewnętrzne, w których audyt funkcjonuje (m.in. PSP, RARS czy SP ZOZ-y nadzorowane przez MSWiA). Jednocześnie nie wskazano ewentualnych korzyści, jakie centralizacja audytu mogłaby przynieść. Rozważyć należy więc duży nakład pracy o charakterze organizacyjnym i finansowym, który byłby niezbędny w celu wdrożenia przedmiotowej zmiany.

Reasumując powyższe, a także uwzględniając stanowiska przedstawione przez KGP i KG SG, w opinii Zespołu Audytu Wewnętrznego w działach administracji rządowej kierowanych przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji nie występuje potrzeba ewentualnej centralizacji funkcji audytu wewnętrznego.

Ministerstwo Spraw Zagranicznych (MSZ)

Odnosząc się do działu sprawy zagraniczne i jednostek w dziale, MSZ nie widzi możliwości centralizacji audytu wewnętrznego.

Struktura komórki audytu wewnętrznego w MSZ (tj. Referatu ds. Audytu w Biurze Kontroli, Audytu i Ewaluacji) składa się z 6 następujących stanowisk: Kierownika komórki audytu wewnętrznego, 4 audytorów wewnętrznych oraz asystenta audytu. Obecnie w komórce audytu wewnętrznego obsadzonych jest 5 z 6 etatów (wakat na 1 z 4 stanowisk audytora wewnętrznego).

Wymóg finansowy (kwota wydatków ujętych w planie finansowym jednostki przekraczająca 40 mln zł) wynikający z ustawy o finansach publicznych powoduje konieczność prowadzenia audytu wewnętrznego obecnie tylko w 1 ze 164 jednostek podległych (placówek zagranicznych) Ministrowi SZ.

Przy tak nielicznych zasobach audytorów wewnętrznych w dziale sprawy zagraniczne nie jest możliwa skuteczna i efektywna centralizacja audytu.

Ponadto należy wskazać na potencjalne ryzyka związane z centralizacją audytu wewnętrznego biorąc pod uwagę: uwarunkowania geograficzne, różnorodność struktur i zadań realizowanych przez 165 jednostek podległych (w tym 164 placówki zagraniczne) oraz 1 jednostkę nadzorowaną:

Ryzyka	
Ryzyko utraty specjalistycznej wiedzy dot. specyfiki funkcjonowania danej jednostki	Centralizacja może prowadzić do zmniejszenia znajomości specyfiki poszczególnych jednostek
Ryzyko nieadekwatnej alokacji zasobów	Trudność w adekwatnym podziale dostępnych zasobów audytowych pomiędzy różnymi jednostkami
Ryzyko osłabienia relacji z kierownictwem jednostek	Znaczące osłabienie zdolności audytorów do budowania relacji z kierownictwem jednostek Ograniczenie regularnej, nieformalnej komunikacji prowadzące do zmniejszenia ilości pozyskanych danych i informacji Trudność w utrzymaniu odpowiedniego poziomu wsparcia ze strony kierownictwa jednostek dla działań audytowych Potencjalne zmniejszenie skuteczności wdrażania rekomendacji

Ryzyko niedopasowania metodyki audytu	Standardowe metodyki mogą nie uwzględniać specyficznych wymagań regulacyjnych dotyczących różnych jednostek Trudność w opracowaniu uniwersalnych list kontrolnych obejmujących wszystkie specyficzne obszary
---------------------------------------	---

Biorąc pod uwagę liczbę jednostek podległych (164 – placówki zagraniczne), ich różnorodność m.in. pod względem struktury organizacyjnej, realizowanych zadań a także uwarunkowań państw przyjmujących w których funkcjonują, w tym również podleganie niektórych obszarów działalności tych jednostek prawu miejscowemu, (np. miejscowemu prawu pracy w odniesieniu do określonej grupy pracowników placówek zagranicznych), skuteczność i efektywność scentralizowanego audytu mogłaby zostać ograniczona.

Poza wspomnianym wyżej brakiem możliwości centralizacji audytu wewnętrznego w dziale, nie ma również potrzeby formalnej centralizacji audytu wewnętrznego.

Działalność jednostek podległych (głównie placówek zagranicznych) oparta jest na wytycznych przekazanych przez Centralę MSZ, a za zadaniowanie placówek i nadzór nad ich działalnością odpowiedzialne są określone komórki organizacyjne MSZ. W ramach realizowanych zadań audytowych w Centrali MSZ dotyczących m.in. nadzoru komórek organizacyjnych MSZ nad jednostkami podległymi (placówkami zagranicznymi), audytem wewnętrznym częściowo obejmowane są również poszczególne obszary działalności jednostek podległych.

W dziale sprawy zagraniczne za jednolite grupy jednostek można uznać częściowo „grupy” jednostek wyodrębnione na podstawie podziału jednostek podległych związanego z realizowanymi przez nie głównymi rodzajami zadań - wskazanymi w obwieszczeniu Ministra SZ ws. wykazu jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi SZ lub przez niego nadzorowanych. Do takich grup jednostek należą np.:

- przedstawicielstwa dyplomatyczne (Ambasady RP),
- stałe przedstawicielstwa przy organizacjach międzynarodowych,
- urzędy konsularne,
- instytuty polskie i ośrodki kultury polskiej.

Nadzór merytoryczny nad ww. „grupami” jednostek podległych prowadzony jest przez określone komórki organizacyjne MSZ podlegające wskazanemu członkowi Kierownictwa MSZ. „Jednolitość grup”, na którą wskazuje ww. podział związany jest z rodzajem zadań merytorycznych wykonywanych przez te jednostki oraz ich zadaniowaniem przez określone komórki organizacyjne MSZ, a także pozostałymi obszarami ich działalności nadzorowanymi przez inne komórki organizacyjne MS. Funkcjonowanie ww. jednostek pod względem „organizacyjnym” określane jest raczej jednolicie w odniesieniu do wszystkich jednostek podległych.

Poza wskazanym powyżej podziałem należy uwzględnić również inny podział np. dotyczący lokalizacji (w ok. 100 państwach przyjmujących, na kilku kontynentach), a co za tym idzie związany z uwarunkowaniami państw przyjmujących, w których funkcjonują jednostki podległe (np. regulacje prawne oraz zwyczaje w niektórych obszarach działania jednostek, poziom bezpieczeństwa, kultura, itp.), a także ich wzajemnymi relacjami związanymi z wykonywanymi zadaniami i funkcjonowaniem w danym państwie przyjmującym.

Biorąc pod uwagę powyższe, problem mogłoby stanowić kompleksowe i jednoznaczne ujęcie jednostek w „jednolite grupy”, z uwagi na różne uwarunkowania, którym podlegają jednostki podległe, w tym wyżej wskazane główne czynniki, które należałoby wziąć pod uwagę przy ew. określaniu ww. grup, tj. np. podział jednostek podległych związany z podstawowym zakresem wykonywanych przez nie zadań, jak również ich lokalizacją i związanymi z nią odrębnymi uwarunkowaniami.

Wskazane powyżej przenikanie się ww. czynników mających wpływ na jednoznaczne ustalenie jednolitych grup jednostek podległych, skutkuje ograniczonymi możliwościami objęcia ww. jednostek scentralizowanym audytem wewnętrznym, czy to prowadzonym w jednostce nadrzędnej, tj. MSZ, czy w ramach centrum usług wspólnych.

Ponadto, wskazane powyżej częściowe, pośrednie objęcie audytem niektórych obszarów działalności placówek zagranicznych, poprzez audyty prowadzone bezpośrednio w komórkach organizacyjnych nadzorujących placówki zagraniczne, na chwilę obecną wydaje się być wystarczające.

W placówkach zagranicznych często występują problemy obsady kadrowej (zadanie w głównej mierze realizowane przez komórkę organizacyjną MSZ), w tym na stanowiskach administracyjno-finansowych (np. KAF) i bez poprawy sytuacji w tej kwestii, niewskazane byłoby obejmowanie jednostek, w których występuje ten problem audytem wewnętrznym w formie sformalizowanej np. w ramach centrum usług wspólnych.

Ryzyka	
Ryzyko błędnej identyfikacji grup "jednolitych"	Pozornie podobne jednostki mogą mieć znacząco różne procesy wewnętrzne i wymagania Ryzyko zbyt powierzchownej analizy podobieństw, nieuwzględniającej istotnych różnic operacyjnych
Ryzyko geograficzne	Rozproszenie geograficzne jednostek w ramach grupy może generować dodatkowe koszty i wyzwania logistyczne Trudność w prowadzeniu audytów wymagających fizycznej obecności w wielu lokalizacjach

Ministerstwo Zdrowia (MZ)

Z uwagi na dużą liczbę jednostek podległych i nadzorowanych przez MZ, zróżnicowanych ze względu na formę organizacyjno-prawną, specyfikę ich działalności, przedmiot i zakres realizowanych zadań, centralizacja zasobów audytu wewnętrznego w tych podmiotach nie jest wskazana. Działania w tym zakresie byłyby nieskuteczne oraz nieefektywne oraz nie wpływałyby pozytywnie w długim okresie na lepszą koordynację, optymalizację i standaryzację procesów audytowych.

W ramach jednostek sektora finansów publicznych podległych i nadzorowanych przez MZ identyfikuje się występowanie jednolitych grup podmiotów, do których można zaliczyć uczelnie medyczne (UM) oraz regionalne centra krwiodawstwa i krwiolecznictwa (RCKiK) działające w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Jednakże z uwagi na ustawową niezależność i autonomię UM w świetle przepisów ustawy z dnia 20 lipca 2018 r.

Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2024 poz. 1571, ze zm.), nie rekomenduje się scentralizowania audytu wewnętrznego w tych podmiotach. Ponadto, należy zaznaczyć, iż w przypadku drugiej zidentyfikowanej grupy – RCKiK, nie wszystkie podmioty podlegają obowiązkowi prowadzenia audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 274 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2024 poz. 1530, ze zm.), audyt wewnętrzny prowadzi się w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 tys. zł. Wobec powyższego, obowiązek audytowy dotyczy nieco ponad połowy RCKiK (12 podmiotów z 21). Mając natomiast na uwadze procedowany obecnie projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (UD 100), który zakłada podwyższenie wysokości kwoty po przekroczeniu, której powstaje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego (kwota progowa stanowić będzie 67 000 tys. zł), to przewidywana liczba RCKiK zmniejszy się znacząco, do 6 podmiotów (na 21). W świetle powyższego, z uwagi na projektowane zmiany w przepisach, działania mające na celu centralizację audytu wewnętrznego również w RCKiK wydają się nieuzasadnione oraz nie wpłyną istotnie na zamierzone cele i prowadzone w tym przedmiocie działania odnoszące się do możliwości częściowej centralizacji audytu wewnętrznego. Na zakończenie należy wspomnieć, że jednostka nadzorująca regionalne centra pod względem merytorycznym, tj. Narodowe Centrum Krwi (NCK), prowadzona jest w innej formie organizacyjno-prawnej niż same centra, a mianowicie w formie jednostki budżetowej.

Załącznik Nr 2 - stanowiska wojewodów ws. możliwości objęcia audytem wewnętrznym jednostek zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich

Wojewoda Dolnośląski

Informuję, że w mojej opinii zmiana przepisów w kierunku umożliwienia przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w urzędach wojewódzkich w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, stanowi dobrą inicjatywę.

Powyższe założenie jest optymalnym rozwiązaniem organizacyjnym, które zapewni objęcie działaniem audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich bez konieczności tworzenia w każdej z tych jednostek odrębnych komórek audytu wewnętrznego, a co za tym idzie ograniczy koszty finansowe niezbędne do poniesienia w celu jego realizacji. W ten sposób funkcja audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich, zostanie dostosowana do roli wojewody, będącego zwierzchnikiem rządowej administracji zespłonej w województwie. W efekcie wojewoda pozyska aktualne informacje na temat funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, w tym zagrożeń w ww. jednostkach organizacyjnych.

Niemniej jednak zwiększenie obszaru kompetencji komórki audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich, w przypadku Dolnośląskiego Urzędu Wojewódzkiego we Wrocławiu, wiązać się będzie z koniecznością wzmocnienia zasobów osobowych istniejącej komórki audytu wewnętrznego, w celu zapewnienia skutecznego i efektywnego przeprowadzania zadań audytowych, na co aktualnie Urząd nie posiada środków finansowych.

Wojewoda Kujawsko-Pomorski

Generalnie, wprowadzenie rozwiązań prawnych umożliwiających przeprowadzanie audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich oraz dodatkowo jednostek organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie w pełnym zakresie ich działalności jest zasadne i wskazane z uwagi na zapewnienie objęcia audytem wewnętrznym wszystkich jednostek i obszarów działalności, za które bezpośrednio i pośrednio (za pomocą kierowników tych jednostek) odpowiada wojewoda oraz które finansowane są bezpośrednio z budżetu wojewody.

Struktura organizacyjna, w której występuje wojewoda będący kierownikiem urzędu wojewódzkiego oraz jednostki organizacyjne stanowiące aparat pomocniczy kierowników zespólnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, a także jednostki organizacyjne podporządkowane wojewodzie na czele których stoją kierujący powoływani przez wojewodę jest analogiczna ze strukturą jaka jest w przypadku jednostek samorządu terytorialnego (np. na poziomie gminy), gdzie występuje wójt, burmistrz (prezydent miasta) będący kierownikami urzędów gmin, urzędów miejskich (urzędów miast) oraz jednostki organizacyjne gminy o różnym statusie tj. jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej i samorządowe instytucje kultury, na czele których stoją kierujący wybrani przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego (po przeprowadzonym postępowaniu konkursowym) i powoływani przez organ stanowiący JST.

Działalność tych jednostek finansowana lub dofinansowywana (m.in. w ramach dotacji podmiotowych i przedmiotowych) jest z budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

W przypadku audytu wewnętrznego, to w odniesieniu do urzędu wojewódzkiego, audyt wewnętrzny przeprowadzany jest we wszystkich obszarach i komórkach organizacyjnych wchodzących w skład struktury organizacyjnej urzędu wojewódzkiego oraz zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, w ograniczonym zakresie, tylko jeśli zajdzie potrzeba wykonania określonych czynności w zakresie audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich oraz w jednostkach organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie. Z kolei w przypadku jednostek samorządu terytorialnego (tych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego) audytem wewnętrznym obejmuje się całą działalność jednostki samorządu terytorialnego tj. urząd oraz wszystkie jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego (przepisy prawa nie określają ograniczeń i zastrzeżeń w zakresie realizacji audytu wewnętrznego w tych jednostkach).

Drugim istotnym aspektem przemawiającym za objęciem audytem wewnętrznym w pełnym zakresie jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich oraz jednostek organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie jest uzupełnienie zakresu nadzoru nad tymi jednostkami przez wojewodę. Obecnie wojewoda ma prawne podstawy do kontroli instytucjonalnej w tych jednostkach w ramach kontroli finansowej oraz kontroli w zakresie realizacji zadań wynikających z ustaw i innych aktów prawnych na podstawie upoważnień określonych w tych aktach. Nie ma jednak prawnych możliwości objęcia tych jednostek pełnym zakresem audytu wewnętrznego ze strony audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim i działającego z ramienia wojewody oraz uzyskania przez wojewodę racjonalnego zapewnienia na temat adekwatności, efektywności i skuteczności kontroli zarządczej funkcjonującej w tych jednostkach oraz do monitorowania realizacji celów przez jednostki „podległe”, których cele są zawarte w budżecie zadaniowym (oznaczone indeksem „W”).

W efekcie docelowego pełnego zcentralizowania funkcji audytu wewnętrznego na poziomie wojewody i objęcie audytem wewnętrznym wszystkich jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, a także jednostek organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie, konieczne będzie przeprowadzenie zmian organizacyjnych komórki do spraw audytu wewnętrznego urzędu wojewódzkiego, poprzez zwiększenie liczby audytorów wewnętrznych proporcjonalnie do docelowej liczby jednostek organizacyjnych, które zostaną objęte audytem wewnętrznym. Można w tym przypadku decyzję o docelowej liczbie audytorów wewnętrznych pozostawić wojewodzie, na podstawie liczby ustalonych przez kierującego komórką audytu wewnętrznego w porozumieniu z wojewodą obszarów audytu (tj. wszystkich obszarów działalności, za które bezpośrednio i pośrednio odpowiada wojewoda) np. wprowadzając limit jeden audytor wewnętrzny na 20 obszarów działalności podstawowej. Pozwoli to zapewnić objęcie każdego obszaru działalności podstawowej (merytorycznej) audytem wewnętrznym w średnim cyklu co 4 lat, przy założeniu 5 audytów wewnętrznych w ciągu roku na jednego audytora. Ponadto limit jeden dodatkowy audytor wewnętrzny na 10 obszarów działalności wspomagającej. Mniejszy limit wynika z tego, że wszystkie jednostki i urząd posiadają podobny zakres obszarów działalności wspomagającej i w ramach jednego zadania audytowego można byłoby objąć większą liczbę komórek i jednostek (większa czasochłonność takich audytów i konieczność

posiadania przez co najmniej jednego z audytorów wewnętrznych dodatkowych kompetencji np. informatycznych, finansowych).

W minimalnym zakresie komórkę audytu wewnętrznego tworzyłoby 2-3 audytorów wewnętrznych zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy.

Podsumowując, z jednej strony, audyt wewnętrzny prowadzony przez audytorów zatrudnionych w urzędzie wojewódzkim mógłby być bardziej efektywny kosztowo i operacyjnie. Wojewoda jako organ administracji rządowej w terenie, ma bezpośredni dostęp do informacji finansowych i operacyjnych jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, a także jednostek organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie. Ponadto, taka struktura mogłaby ułatwić koordynację i wymianę informacji między różnymi jednostkami administracji publicznej w województwie. Audyt wewnętrzny prowadzony przez komórkę audytu wewnętrznego urzędu wojewódzkiego może znacząco przyczynić się do lepszego zarządzania finansami publicznymi, redukcji marnotrawstwa środków, poprawy jakości świadczonych usług oraz wzmocnienia instytucjonalnego całej struktury administracyjnej w województwie.

Z drugiej strony, aby taka struktura zapewniała spójność i jednolitość standardów audytu we wszystkich jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, a także jednostek organizacyjnych podporządkowanych wojewodzie, co jest kluczowe dla zachowania jakości i efektywności działań tych jednostek, wskazane byłoby utworzenie w odniesieniu do urzędów wojewódzkich i jednostek rządowej administracji zespolonej komitetu audytu na poziomie np. kancelarii prezesa rady ministrów. Komitet audytu miałby możliwość monitorowania i koordynacji działań audytowych w różnych regionach, co mogłoby przyczyniać się do lepszego zarządzania środkami publicznymi, lepszej realizacji celów i zadań zgodnie z polityką rządu. W składzie takiego komitetu mogłyby by zasiadać dodatkowo osoby sprawujące nadzór merytorycznych nad działalnością jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich.

Wojewoda Lubelski

Aktualnie obowiązujące przepisy umożliwiają audytorom zatrudnionym w urzędzie wojewódzkim przeprowadzenie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w zakresie objętym badaniem. Powinno to być jednak związane z zakresem realizacji zadania audytowego przeprowadzanego w urzędzie wojewódzkim, gdyż ustawa o finansach publicznych nie przewiduje obecnie możliwości wydania przez wojewodę upoważnienia dla audytora wewnętrznego do przeprowadzania audytu w ww. jednostkach. Audyt wewnętrzny prowadzi zadania audytowe jedynie w urzędzie wojewódzkim dokonując – w razie potrzeby – czynności w jednostkach rządowej administracji zespolonej w województwie.

Przy założeniu, że przepisy prawne ulegną zmianie, nie widzę przeszkód czy przeciwwskazań do centralizacji działania audytu wewnętrznego na poziomie całej rządowej administracji zespolonej w województwie, tj. umożliwienie audytorowi wewnętrznemu zatrudnionemu w urzędzie wojewódzkim przeprowadzanie audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji

i straży wojewódzkich na takich samych zasadach, na jakich obecnie prowadzi audyt wewnętrzny w komórkach organizacyjnych urzędu wojewódzkiego.

Będzie to stanowiło z pewnością uzupełnienie i wsparcie dla obecnie prowadzonych działań kontrolnych w tych jednostkach. Wojewoda jako dysponent części budżetowej, posiada bowiem możliwość kontroli w ww. jednostkach, m.in. na podstawie art. 175 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Centralizacja działania audytu wewnętrznego przyczyni się do zwiększenia adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej na poziomie budżetu wojewody.

Pragnę jednocześnie zwrócić uwagę, że ewentualna zmiana przepisów w powyższym zakresie wiązałaby się z koniecznością zwiększenia liczby etatów i rozbudową komórek ds. audytu wewnętrznego funkcjonujących w strukturach urzędów wojewódzkich.

Wojewoda Lubuski

Podzielam Państwa opinię w kwestii potrzeby zmian przepisów prawa w kierunku umożliwienia pełnego objęcia audytem wewnętrznym jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich.

Obowiązujący przepis art. 287 ust. 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych stanowi, że Wojewoda może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim do dokonania czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich. Literalna interpretacja tego przepisu rzeczywiście wskazuje na możliwość wykonania jedynie określonych "czynności", a nie przeprowadzenia kompleksowego audytu wewnętrznego w pełnym zakresie działalności tych jednostek.

Obecne brzmienie art. 287 ust. 4 ustawy o finansach publicznych stanowi istotne ograniczenie w zapewnieniu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w tych obszarach. Uniemożliwia to pełne i spójne nadzorowanie procesów gospodarowania środkami publicznymi oraz zarządzania ryzykiem w jednostkach, które, mimo że są aparatem pomocniczym, odgrywają kluczową rolę w realizacji zadań publicznych.

Umożliwienie prowadzenia audytu wewnętrznego w pełnym zakresie działalności tych jednostek jest uzasadnione z punktu widzenia wzmocnienia kontroli zarządczej i efektywności zarządzania środkami publicznymi. Warto jednocześnie zaznaczyć, że w części jednostek organizacyjnych, o których mowa, audyt wewnętrzny jest już prowadzony – czy to z uwagi na spełnianie ustawowych progów finansowych, czy też w wyniku decyzji ich kierowników. Proponowane zmiany legislacyjne powinny pozostawić kierownikom tych służb możliwość wyboru, czy chcą prowadzić audyt wewnętrzny we własnym zakresie, czy też wolą zostać objęci audytem przez audytorów zatrudnionych w urzędzie wojewódzkim.

W kontekście proponowanych zmian legislacyjnych, kluczowe jest również zapewnienie niezależności audytu wewnętrznego oraz obiektywności audytorów wewnętrznych. Należy wyraźnie podkreślić, że objęcie audytem wewnętrznym jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, nie powinno stanowić dodatkowej formy kontroli Wojewody nad tymi jednostkami. Rolą audytu wewnętrznego jest wspieranie kierowników w realizacji celów

i zadań, a nie przejmowanie funkcji zarządczych. Współpraca audytu wewnętrznego Urzędu Wojewódzkiego z kierownikami tych jednostek powinna opierać się na zasadach partnerstwa i wzajemnego zaufania, z poszanowaniem odrębności i odpowiedzialności kierowniczej.

Jednocześnie, w nowych regulacjach należałoby precyzyjnie zdefiniować konieczność zapewnienia odpowiednich i wystarczających zasobów do realizacji audytu w jednostkach administracji zespolonej, a także wskazać skutki finansowe wynikające z tych zmian, zwłaszcza w kontekście potrzeby zwiększenia kadry audytorskiej. Należy zauważyć, że obecna sytuacja kadrowa Zespołu Audytu Wewnętrznego Lubuskiego Urzędu Wojewódzkiego, zatrudniającego dwóch audytorów wewnętrznych, może znacząco ograniczyć możliwość skutecznego prowadzenia audytów w tak rozszerzonym zakresie. Zwiększenie zakresu odpowiedzialności audytowej o jednostki administracji zespolonej, nawet przy korzystniejszym brzmieniu przepisów, będzie wymagało wzmocnienia kadrowego Zespołu Audytu Wewnętrznego w celu zapewnienia odpowiednich i wystarczających zasobów do realizacji planu audytu.

Wojewoda Łódzki

W ramach ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2025 r, poz. 428 ze zm.) w art. 51 znajduje się zapis *Wojewoda jako zwierzchnik rządowej administracji zespolonej w województwie:*

- 1) *kieruje nią i koordynuje jej działalność;*
- 2) *kontroluje jej działalność;*
- 3) *zapewnia warunki skutecznego jej działania;*
- 4) *ponosi odpowiedzialność za rezultaty jej działania.*

Tym samym jako kierownik tej jednostki decyduje, o działaniach kontrolnych odnoszących się do podległych i nadzorowanych jednostek administracji zespolonej. Ponadto zgodnie z Regulaminem Organizacyjnym Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego w Łodzi, stanowiącym załącznik do Zarządzenia Wojewody Łódzkiego Nr 164/2024 z dnia 14 sierpnia 2024 r. ze zmianami, w § 17 ust. 1 pkt 3, lit. a) wskazane jest, że Wydział Finansów i Budżetu, oddział kontroli finansowej, opracowuje plany kontroli finansowych, a także przygotowuje i przeprowadza kontrole w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Wojewodę, organach jst i innych podmiotach otrzymujących dotacje z części budżetowej państwa, której dysponentem jest Wojewoda.

Ponadto treść art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 224) jednoznacznie określa zadania służb kontrolnych wojewody - *Wojewoda kontroluje:*

- 1) *organy rządowej administracji zespolonej w województwie;*
- 2) *jednostki podległe organom, o których mowa w pkt 1, lub przez nie nadzorowane;*
- 3) *organy samorządu terytorialnego;*
- 4) *podmioty, które otrzymały dotację z części budżetu państwa, której dysponentem jest wojewoda.*

Z kolei w art. 28 ust. 1 i ust. 2 przedmiotowej regulacji, wskazano dokładnie w jakich instytucjach mogą być przeprowadzane kontrole, na podstawie jakich przepisów, upoważnień czy też porozumień. Ponadto wykonywana jest ona, zgodnie z zapisami art. 28 ust. 3 pkt 1, pod

względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności – w odniesieniu do działalności organów administracji rządowej oraz innych podmiotów.

Jednostki organizacyjnie stanowiące aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, które nie są poddawane w pełnym zakresie czynnościom audytowym, mogą zostać objęte czynnościami kontrolnymi. Wojewoda kieruje i koordynuje działalnością organów administracji zespolonej w aspekcie organizacyjnym, ale tylko w ściśle określonych przepisami szczególnych granicach, posiada szerokie kompetencje kontrolne i obowiązek zapewnienia warunków działalności. Organy administracji zespolonej posiadają merytoryczną podległość organom centralnym, co wynika z ich charakteru, a także z konieczności zapewnienia jednolitego wykonywania zadań na terenie kraju. Zatem komórki audytu wewnętrznego funkcjonujące w tychże organach centralnych powinny obejmować zadaniami audytowymi jednostki stanowiące aparat pomocniczy organów administracji zespolonej w województwie. Działania te powinny być realizowane wymiennie, celem zaspokojenia potrzeb nadzorczych, a także w sposób efektywny i adekwatny, aby niepotrzebnie nie powielać nakładów pracy.

Należy uznać wskazany kierunek zmian, do dokonania dalszej pogłębionej analizy w przedmiotowym temacie. Jeśli zaistniałaby konieczność wykonywania przez komórki audytu wewnętrznego czynności audytowych w pełnym zakresie w powyższych jednostkach, to wiązałoby się to ze znacznym zwiększeniem liczby etatów, wzrostem nakładów finansowych na prowadzenie audytu wewnętrznego w urzędzie oraz dokonaniem zmian w powszechnie obowiązujących przepisach prawa. Ponadto poszerzenie zakresu jego działania mogłoby skutkować ograniczeniem zadań audytowych w samym urzędzie wojewódzkim.

Wojewoda Małopolski

Na wstępie informuję, że popieram koncepcję centralizacji audytu wewnętrznego nie tylko w odniesieniu do działów administracji rządowej, ale również w odniesieniu do wyżej wskazanych jednostek. Korzystając z dotychczasowych doświadczeń uważam, że centralizacja pozwoli na zwiększenie efektywności i przejrzystości procesów nadzoru, umożliwiając bardziej skuteczną realizację budżetu wojewody. Dodatkowo, scentralizowany model audytu wewnętrznego może przyczynić się do lepszego wykorzystania zasobów ludzkich i technologicznych. Należy zauważyć, iż zatrudnienie audytorów wewnętrznych we wszystkich jednostkach administracji zespolonej może być problematyczne, z uwagi na konieczność zapewnienia przez wojewodę środków finansowych na ten cel.

Biorąc pod uwagę powyższe, dobrym rozwiązaniem wydaje się wprowadzenie przepisów prawa umożliwiających audytorom wewnętrznym zatrudnionym w urzędach wojewódzkich przeprowadzanie audytu wewnętrznego w jednostkach administracji zespolonej w pełnym zakresie ich działalności.

Małopolski Urząd Wojewódzki w Krakowie deklaruje gotowość do współpracy w celu wypracowania optymalnych rozwiązań.

Wojewoda Mazowiecki

W Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w Warszawie w zakresie podległych mi zespolonych służb, inspekcji oraz straży wojewódzkich dokonywana jest:

- okresowa ocena wykonania dochodów i wydatków przez Wydział Finansów i Budżetu,
- kontrola działalności przez Wydział Kontroli,
- kontrola realizacji budżetu Wojewody w jednostkach budżetowych przez Wydział Kontroli.

W ramach wskazanych powyżej mechanizmów kontrolnych, dokonywana jest ocena funkcjonowania zespolonych służb, inspekcji oraz straży wojewódzkich, która moim zdaniem na dzień dzisiejszy jest wystarczająca i nie wymaga rozszerzenia o audyt wewnętrzny. Nowe zadanie powierzone Zespołowi Audytu Wewnętrznego wiązałoby się z konsekwencjami finansowymi, w szczególności z koniecznością poniesienia określonych nakładów, m.in. na wynagrodzenia. Urząd obecnie nie dysponuje nawet minimalną rezerwą kadrową, a utworzenie każdego nowego etatu audytora wewnętrznego implikuje konieczność zabezpieczenia adekwatnych środków w budżecie Wojewody Mazowieckiego.

Wojewoda Opolski

Uprzejmie informuję, iż dostrzegam istotne korzyści wynikające z ewentualnego rozszerzenia zakresu audytu wewnętrznego, w szczególności możliwość zwiększenia efektywności funkcjonowania, w tym poprawy koordynacji, przepływu informacji oraz identyfikacji ryzyk i nieprawidłowości w jednostkach. Powyższe stanowić będzie dopełnienie kontroli prowadzonych w ww. jednostkach, co niewątpliwie wzmocni nadzór wojewody nad działalnością zespolonych służb, inspekcji i straży, poprzez uzyskanie narzędzi umożliwiających pełniejsze monitorowanie i ocenę funkcjonowania procesów.

Niemniej jednak, realizacja dodatkowych zadań w sposób rzetelny i zgodny z przepisami prawa, wymagałaby istotnego zwiększenia obsady kadrowej komórki audytu, co wiąże się z koniecznością zabezpieczenia odpowiednich środków finansowych. Przy obecnych zasobach kadrowych niemożliwe jest objęcie zadaniami zapewniającymi i czynnościami doradczymi dodatkowych jednostek.

Zatem w ocenie skutków regulacji zmiany przepisów powinny zostać rzetelnie oszacowane i zaplanowane środki na zwiększenie zatrudnienia w urzędach wojewódzkich i utworzenie stanowisk pracy.

Realizacja proponowanego rozwiązania bez zapewnienia powyższego, doprowadzi do osłabienia funkcji audytu wewnętrznego w samym urzędzie wojewódzkim.

Wojewoda Podkarpacki

Zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest obligatoryjnie prowadzony w urzędach wojewódzkich przez audytora / audytorów wewnętrznych zatrudnionych w tych urzędach (art. 274 ust. 1 pkt 3, art. 277 i art. 275 w zw. art. 278). Przepisy wykonawcze do ww. ustawy określają, że audyt wewnętrzny prowadzi się w formie zadań audytowych, tj. zadań zapewniających lub czynności doradczych.

Obowiązujący przepis art. 287 ust. 4 ustawy o finansach publicznych określa, że w przypadku gdy konieczne jest dokonanie czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, wojewoda może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim do ich dokonania. Jak zaznaczono we wskazanym na wstępie piśmie, „nie daje to możliwości pełnego objęcia

audytem wewnętrznym przez komórkę audytu urzędu wojewódzkiego wyłącznie tych jednostek jako audytowanych”.

Przywołany art. 287 ust. 4 jest spójny z postanowieniami ust. 2 i 3 tego artykułu, które w sposób analogiczny wskazują na możliwość dokonania czynności w innych jednostkach w dziale administracji rządowej oraz w jednostce podległej lub nadzorowanej. Upoważnienie dla audytora wewnętrznego zatrudnionego w ministerstwie albo w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej do ich dokonania wydaje wówczas minister albo kierownik takiej jednostki.

Należy przyjąć, że przepisy art. 287 ustawy o finansach publicznych służą realizacji zasadniczej funkcji audytu wewnętrznego, jaką jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki (np. wojewody) w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (art. 272). Ocena ta dotyczy funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale lub w danej jednostce, przy czym z uwagi na określone powiązania między jednostkami, do jej przedstawienia konieczne jest dokonanie czynności w innej jednostce w dziale, jednostce podległej, nadzorowanej lub stanowiącej aparat pomocniczy kierownika zespolonej służby, inspekcji lub straży wojewódzkiej. W tym miejscu należy podkreślić istotne różnice uprawnień i obowiązków w zakresie kontroli zarządczej pomiędzy wojewodą a ministrem. W administracji zespolonej w województwie brak jest tzw. drugiego poziomu kontroli zarządczej (art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) co oznacza, że wojewoda odpowiada jedynie za zapewnienie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanej przez siebie jednostce (urzędzie wojewódzkim) w odróżnieniu od ministra, który jest odpowiedzialny także za funkcjonowanie kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej (jako minister kierujący działem). Konsekwencją tego jest brak możliwości wydawania przez wojewodów dla podległych jednostek wytycznych w sprawie kontroli zarządczej (art. 69 ust. 5), a także odmienny zakres obowiązków komórki audytu w urzędzie wojewódzkim.

Zważywszy na powyższe, wydaje się, że objęcie audytem wewnętrznym jednostek organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, w pełnym zakresie ich działalności, przez komórkę audytu urzędu wojewódzkiego, nie byłoby zasadne ze względu na funkcję jaką pełni audyt wewnętrzny. Jest to funkcja o charakterze wewnętrznym, stworzona przede wszystkim do wspierania kierownika „macierzystej” jednostki (w tym przypadku wojewody) w realizacji celów i zadań. Oczywiście można rozważyć (na przykład na poziomie przepisów wykonawczych) doprecyzowanie charakteru czynności, o których mowa w art. 287 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, wskazując, że w uzasadnionych przypadkach mogłyby one przybrać formę zadania audytowego (zapewniającego lub czynności doradczej) oraz pod warunkiem, że zadanie zapewniające byłoby prowadzone w jednym z obszarów działalności urzędu wojewódzkiego, w ramach pełnionej przez wojewodę funkcji zwierzchnika rządowej administracji zespolonej w województwie.

Trzeba przy tym zwrócić uwagę na konieczność wyeliminowania ryzyka dublowania działań audytu wewnętrznego z realizacją obowiązków i uprawnień kontrolnych wojewody, które w odniesieniu do organów rządowej administracji zespolonej w województwie wynikają wprost z przepisów ustawy o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (art. 28 ust. 1 pkt 1), ustawy o kontroli w administracji rządowej (art. 6 ust. 4 pkt 1), a także ustawy o finansach publicznych (art. 175 ust. 1 i 2). Przykładowo można wskazać, że służby kontrolne Wojewody

Podkarpackiego, realizując ww. obowiązki i uprawnienia, co do zasady corocznie przeprowadzają kontrolę kompleksową w wybranej jednostce organizacyjnej stanowiącej aparat pomocniczy kierownika zespółonej słuźby, inspekcji lub straźy wojewódzkiej (w br. zaplanowano dwie tego rodzaju kontrole). Kontrola, o której mowa, obejmuje m.in. zagadnienia dotyczące organizacji i wykonywania obowiązków z zakresu kontroli zarządczej.

Ryzyko dublowania działań audytu wewnętrznego mogłoby wystąpić również w zakresie samego audytu wewnętrznego, w przypadku zatrudniania przez kierownika zespółonej słuźby, inspekcji lub straźy wojewódzkiej audytora wewnętrznego, czy to z uwagi na przekroczenie określonej ustawą o finansach publicznych kwoty wydatków lub dochodów ujętych w planie finansowym (obecnie 40 000 tys. zł) czy też ze względu na podjęcie przez niego decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego w kierowanej jednostce. W sytuacji funkcjonowania audytu wewnętrznego zarówno w urzędzie wojewódzkim jak i w jednostce organizacyjnej stanowiącej aparat pomocniczy kierownika zespółonej słuźby, inspekcji lub straźy wojewódzkiej powstałaby kwestia wzajemnych relacji komórek audytu. Zgodnie z art. 280 ustawy o finansach publicznych audytor wewnętrzny podlega bowiem kierownikowi jednostki, a wojewodowie nie dysponują narzędziami kierowania czy koordynowania działalności audytu wewnętrznego w jednostkach administracji zespółonej, tj. narzędziami jakie ministrowie wykonują wobec jednostek w dziale przy pomocy komitetów audytu, o których mowa w art. 288 i nast. ww. ustawy. W szczególności wojewodowie nie mają uprawnień do wyznaczania priorytetów do planów audytu, przeglądu sprawozdań i wyników audytu czy monitorowania efektywności pracy audytu wewnętrznego. W konsekwencji równoczesne objęcie takich jednostek, w pełnym zakresie ich działalności, audytem wewnętrznym prowadzonym przez ich własne komórki audytu i komórkę audytu funkcjonującą w urzędzie wojewódzkim zakłócałoby prawidłową realizację funkcji audytu, nie przyczyniając się do wzrostu skuteczności czy efektywności tej funkcji.

Przedstawiając powyższą opinię chcę zaznaczyć, że kwestia ustalenia potrzeb w zakresie objęcia audytem wewnętrznym zespółonych słuźb, inspekcji i straźy wojewódzkich może być różnie postrzegana przez wojewodów z uwagi na przyjęte w urzędach wojewódzkich odmienne rozwiązania dotyczące zasad i form sprawowania nadzoru i kontroli nad tymi jednostkami

Wojewoda Podlaski

Podlaski Urząd Wojewódzki widzi zasadność zmian przepisów prawa w podmiotowym zakresie.

Administracja zespółona to element terenowej administracji rządowej, której zwierzchnikiem jest wojewoda. Oznacza to, że razem z wojewodą i pod jego kierownictwem wykonuje ona politykę Rady Ministrów na terenie województwa. Zgodnie z art.51 ustawy o wojewodzie i administracji rządowej w województwie wojewoda jako zwierzchnik rządowej administracji zespółonej w województwie:

- kieruje nią i koordynuje jej działalność,
- kontroluje jej działalność,
- zapewnia warunki skutecznego jej działania,
- ponosi odpowiedzialność za rezultaty jej działania.

Dodatkowo, zgodnie z art. 175 ust.1 ustawy o finansach publicznych wojewoda jako dysponent części budżetowej sprawuje nadzór i kontrolę nad całością gospodarki finansowej podległych im jednostek organizacyjnych, w tym nad dokonywaniem przez te jednostki wstępnej oceny celowości poniesionych wydatków oraz realizacją właściwych procedur.

Objęcie dodatkowo audytem wewnętrznym zespolonych służb inspekcji i straży wojewódzkich wpłynęłoby na zwiększenie skuteczności i efektywności nadzoru wojewody nad działalnością służb inspekcji i straży wojewódzkich, jak również wzmocniłoby funkcję audytu wewnętrznego jako narzędzia wspierającego zarządzanie i zapewniającego zgodność działań z obowiązującymi przepisami prawa. Umożliwienie pełnego audytu tych jednostek przyczyniłoby się do lepszego zarządzania zasobami, poprawy efektywności i przejrzystości działań zespolonych służb.

Zwracam jednak uwagę na fakt, iż przy obecnym składzie osobowym Zespołu Audytu Wewnętrznego PUW (dwóch audytorów) poszerzenie zakresu jego działania wiązałoby się z ograniczeniem zadań audytowych w samym urzędzie wojewódzkim. Niezbędne wydaje się więc w przypadku zmian przepisów prawa zwiększenie etatowe komórki audytu, a co za tym idzie poszerzenie kompetencji zespołowych audytu.

Wojewoda Pomorski

Wyrażam aprobatę dla zmian przepisów w kierunku umożliwienia przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w pełnym zakresie ich działalności.

Uważam, że objęcie jednostek organizacyjnych audytem wewnętrznym w pełnym zakresie ich działania, wzmocni nadzór nad rządową administracją zespoloną w zakresie przysługujących wojewodzie kompetencji.

Wojewoda Śląski

Informuję, że:

- ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie wyposaża wojewodów w atrybuty umożliwiające weryfikację działalności podległych organów administracji zespolonej. W Śląskim Urzędzie Wojewódzkim w Katowicach zadania w zakresie kontroli prawidłowości funkcjonowania tych jednostek realizuje Wydział Kontroli;
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych umożliwia organom jednostek administracji zespolonej podjęcie decyzji o prowadzeniu audytu wewnętrznego. W województwie śląskim audytorów zatrudnia lub zleca usługę prowadzenia audytu usługodawcy m.in. Wojewódzki Państwowy Inspektor Sanitarny i Wojewódzki Komendant Policji.

Przyjęcie rozwiązania, nad którym aktualnie proceduje Ministerstwo Finansów wymaga:

- zwiększenia zatrudnienia w komórce audytu i zabezpieczenia środków na dodatkowe etaty,
- zwiększenia środków na specjalistyczne szkolenia,
- zmian w procesie organizacji i zarządzania audytem wewnętrznym.

Centralizacja funkcji audytu w administracji rządowej w terenie spowodowałaby, że audyt wewnętrzny pełniłby funkcję wspierającą wojewodę i przedstawicieli organów administracji zespolonej w podejmowaniu decyzji zarządczych co korzystnie wpłynęłoby na skuteczność i efektywność funkcjonowania administracji rządowej w terenie.

Podkreślam, że realizacja proponowanego rozwiązania bez zapewnienia odpowiednich środków finansowych i kadrowych, doprowadzi do osłabienia funkcji audytu wewnętrznego w urzędzie wojewódzkim.

Wojewoda Świętokrzyski

Podjęte przez Ministerstwo Finansów działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego w Polsce, obejmujące m.in. ustalenie możliwości objęcia działaniem audytu wewnętrznego jak największej liczby jednostek administracji rządowej oraz jak największą kwotę środków publicznych przeznaczanych do realizacji celów i zadań publicznych uznać należy za słuszny kierunek zmian, które mogą faktycznie przyczynić się do zwiększenia skuteczności działania na rzecz wsparcia głównych dysponentów środków budżetu państwa.

Niemniej zaproponowana przez członków zespołu roboczego, działającego przy Ministerstwie Finansów, koncepcja zmian przepisów w kierunku umożliwienia przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w pełnym zakresie ich działalności przez komórki audytu urzędów wojewódzkich, wymaga spojrzenia z nieco szerszej perspektywy, zwłaszcza przez pryzmat przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie³¹.

Wojewoda jako zwierzchnik rządowej administracji zespolonej w województwie: kieruje nią i koordynuje jej działalność; kontroluje jej działalność; zapewnia warunki skutecznego jej działania; ponosi odpowiedzialność za rezultaty jej działania (art. 51 ustawy o wojewodzie). Przejawem kierownictwa wojewody jest art. 25 tej ustawy, przyznający wojewodzie prawo do wydawania poleceń administracji rządowej. Polecenia wojewody nie mogą jednak dotyczyć rozstrzygnięć co do istoty sprawy załatwianej w drodze decyzji administracyjnej, a także nie mogą dotyczyć czynności operacyjno-rozpoznawczych, dochodzeniowo-śledczych oraz czynności z zakresu ścigania wykroczeń. Polecenia te mają zatem charakter wytyczania ogólnych kierunków działań lub podjęcia określonych działań, ale to do kierowników jednostek administracji zespolonej należy określenie sposobu wykonania polecenia i to oni decydują o rodzaju działań, które podejmą w celu wykonania polecenia.

Zatem wojewoda nie sprawuje kierownictwa merytorycznego w zakresie działania organów specjalistycznych i pozostaje ono w rękach zwierzchników poszczególnych jednostek **oraz ich organów centralnych (naczelnych)**, w czym przejawia się zasada resortowości³².

Natomiast kierownictwo, w ścisłym tego słowa znaczeniu, spoczywa w rękach wojewódzkich inspektorów i komendantów poszczególnych jednostek administracji zespolonej; to oni są ich zwierzchnikami. W ramach tego zwierzchnictwa są przełożonymi służbowymi pracowników i wydają decyzje administracyjne oraz organizują merytoryczne działanie jednostek

³¹ Dz.U. z 2025 r. poz. 428 – dalej ustawa o wojewodzie.

³² Ustawa o wojewodzie i administracji rządowej w województwie. Komentarz pod red. dr Pawła Drembkowskiego, dr Maksymiliana Ślusarczyka, Warszawa 2022 rok.

administracji zespolonej. Zwierzchnictwo wojewody nie jest zatem zwierzchnictwem służbowym ani merytorycznym, a wykonywane jest tylko w zakresie określonym w przepisach szczególnych.

Z kolei reżim odpowiedzialności wojewody wyznacza przepis art. 8 ust. 1 ustawy o wojewodzie, zgodnie z którym Prezes Rady Ministrów kieruje działalnością wojewody, żąda od niego sprawozdań i dokonuje okresowej oceny, a także przepis art. 6 ust. 1 ustawy o wojewodzie, zgodnie z którym Prezes Rady Ministrów powołuje i odwołuje wojewodę. Odpowiedzialność ta wiąże się zatem z negatywną oceną działalności wojewody powodującą odwołanie ze stanowiska, jest więc odpowiedzialnością stricte polityczną.

Zwierzchnictwo wojewody wyraża się w **kontrolowaniu administracji zespolonej**, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o wojewodzie. Wojewoda kontroluje m.in. wykonywanie przez organy administracji zespolonej zadań wynikających z ustaw i innych aktów prawnych wydanych na podstawie upoważnień w nich zawartych, ustaleń Rady Ministrów oraz wytycznych i poleceń Prezesa Rady Ministrów³³. Zakres kontroli działalności organów administracji rządowej jest stosunkowo szeroki, gdyż uwzględnia takie kryteria **jak legalność, gospodarność, celowość i rzetelność**. Zasady i tryb przeprowadzania kontroli szczegółowo określa ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej³⁴.

Uszczegółowiając nieco rolę wojewody w obszarze finansów publicznych, to jako dysponent części budżetu państwa, finansuje zadania wynikające m.in. ze sprawowania funkcji przedstawiciela Rady Ministrów w województwie, zwierzchnika i organu rządowej administracji zespolonej w województwie. Pełnione obowiązki dysponenta części budżetowej nakładają na wojewodę odpowiedzialność m.in. za prawidłową realizację zadań w zakresie planowania i przekazywania środków finansowych dysponentom drugiego i trzeciego stopnia.

Wojewoda jako dysponent sprawuje nadzór i kontrolę nad całością gospodarki finansowej podległych mu jednostek organizacyjnych, w tym nad dokonywaniem przez te jednostki wstępnej oceny celowości poniesionych wydatków oraz realizacją właściwych procedur (art. 175 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych). Procedury te obejmują również systemy kontroli zarządczej, zaprojektowane przez organy administracji zespolonej do realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Przepisy ustawy o finansach publicznych określają, że przedmiotem nadzoru i kontroli jest w szczególności: prawidłowość i terminowość pobierania dochodów; zgodność wydatków z planowanym przeznaczeniem; prawidłowość wykorzystania środków finansowych, w tym zakres zrealizowanych zadań; wysokość i terminy przekazywania dotacji; prawidłowość wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa, pod względem zgodności z przeznaczeniem oraz wysokości wykorzystanej dotacji a stopniem realizacji zadań przewidzianych do sfinansowania dotacją z budżetu państwa.

W imieniu Wojewody Świętokrzyskiego za prowadzenie kontroli w formie instytucjonalnej w organach administracji rządowej w województwie świętokrzyskim i jednostkach podległych lub nadzorowanych przez te organy, z uwzględnieniem przepisów wynikających z ustawy o wojewodzie oraz ustawy o finansach publicznych, odpowiedzialny jest Oddział Kontroli Finansowej w Wydziale Finansów i Budżetu ŚUW w Kielcach.

³³ Tamże.

³⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 224.

Należy również zwrócić uwagę na fakt, iż ewentualna zmiana przepisów w kierunku umożliwienia prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach administracji zespolonej w pełnym zakresie ich działalności przez audytorów wewnętrznych urzędów wojewódzkich skutkowałaby podwojeniem liczby obszarów podlegających audytowi wewnętrznemu, a to z kolei wiązałoby się ze zwiększeniem obsady kadrowej w komórkach audytowych oraz wzrostem nakładów finansowych na prowadzenie audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich.

Abstrahując zatem od kwestii formalno-prawnych, to w mojej opinii, obejmowanie audytem wewnętrznym jednostek administracji zespolonej w pełnym zakresie ich działalności przez audytorów zatrudnionych w urzędach wojewódzkich wydaje się być nieuzasadnione.

Podsumowując, wojewoda kieruje i koordynuje działalnością organów administracji zespolonej w aspekcie organizacyjnym, ale tylko w ściśle określonych przepisami szczególnych granicach, posiada szerokie kompetencje kontrolne i obowiązek zapewnienia warunków działalności. Zdecydowana większość służb, straży i inspekcji posiada jednak własny aparat pomocniczy i funkcjonuje poza strukturą urzędu wojewódzkiego. W zakresie finansowym większość administracji zespolonej w województwie partycypuje w budżecie wojewody jako dysponenta części budżetowej, jednak jednostki te posiadają własne budżety jako dysponenti drugiego i trzeciego stopnia. Organy administracji zespolonej są wysoce specjalistyczne, których merytoryczna podległość organom centralnym jest uzasadniona po pierwsze rzeczoną 4 specjalizacją, a po drugie koniecznością zapewnienia jednolitości działań na obszarze całego kraju.

Uwzględniając wszystkie argumenty w przedmiotowej sprawie, w mojej opinii, to komórki audytu wewnętrznego funkcjonujące w strukturach organizacyjnych tych organów centralnych powinny obejmować zadaniami audytowymi jednostki stanowiące aparat pomocniczy organów administracji zespolonej w województwie.

Wojewoda Warmińsko-Mazurski

Kierunek umożliwienia przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w pełnym zakresie ich działalności należy uznać za wskazany do dalszych pogłębionych analiz.

Wśród czynników przemawiających za wprowadzeniem przepisów umożliwiających przeprowadzanie audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich w pełnym zakresie ich działalności należy wymienić objęcie zakresem audytu wewnętrznego większej liczby jednostek oraz większej kwoty środków publicznych przeznaczanych na realizację zadań publicznych, bardziej racjonalne i efektywne wykorzystanie zasobów kadrowych, skuteczniejsze monitorowanie realizacji zadań oraz zwiększenie pozycji i niezależności komórek audytu wewnętrznego względem audytowanych jednostek.

Wprowadzenie takiego rozwiązania wymaga jednak znacznego zwiększenia składu osobowego komórek audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich z uwagi na liczebność jednostek, które miałyby zostać objęte audytem wewnętrznym oraz różnorodność zadań realizowanych przez służby, inspekcje i straże wojewódzkie (m. in. ochrona roślin i nasiennictwa, nadzór

budowlany, weterynaria, transport drogowy, farmaceutyka, oświata, jakość handlowa artykułów rolno-spożywczych, ochrona zabytków).

Ponadto do znacznego ryzyka na szczeblu wojewódzkim należy zaliczyć realną możliwość zbudowania zespołów audytorów wewnętrznych będących ekspertami w tak różnorodnej tematyce zadań realizowanych przez służby, inspekcje i straże wojewódzkie. A bez posiadania stosownych kompetencji trudno jest mówić o zwiększeniu operatywności tychże zespołów czy skuteczności wdrożenia planowanych w zakresie centralizacji audytu wewnętrznego rozwiązań. Zcentralizowane zespoły audytorów wewnętrznych to również większe ryzyko mniejszej znajomości specyfiki audytowanej jednostki, co może skutkować wydłużeniem czasu trwania zadań audytowych, ograniczony kontakt z kierownictwem audytowanej jednostki oraz mniejsza elastyczność w reagowaniu na potrzeby danej jednostki (czynności doradcze).

Za konieczne należy uznać:

- 1) przeprowadzenie analizy kosztów potrzebnych do rozszerzenia zakresu jednostek objętych audytem wewnętrznym,
- 2) przeprowadzenie analizy w zakresie potencjalnych kolizji prawnych z ustawami regulującymi działalność poszczególnych służb, inspekcji i straży wojewódzkich oraz określającymi ich podległość merytoryczną w zakresie realizowanych zadań, tak aby było możliwe objęcie ich audytem wewnętrznym w pełnym zakresie przez audytorów wewnętrznych podlegających wojewodzie.

Wojewoda Wielkopolski

W Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu audyt wewnętrzny skupiony jest na realizacji zadań w komórkach organizacyjnych Urzędu oraz jego delegaturach. W ostatnich 5 latach Zespół Audytu Wewnętrznego, funkcjonujący w strukturze organizacyjnej Urzędu, nie przeprowadzał czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży wojewódzkich, o których mowa w art. 287 ust. 4 ustawy o finansach publicznych³⁵.

Do Wydziału Kontroli, funkcjonującego w strukturze organizacyjnej Urzędu, zostały przypisane m.in. zadania związane z kontrolą:

- wykonywania przez organy rządowej administracji zespolonej w województwie zadań wynikających w szczególności z ustaw i innych aktów prawnych wydanych na podstawie upoważnień w nich zawartych,
- wykorzystania i rozliczenia środków finansowych w jednostkach rządowej administracji zespolonej, a w szczególności uzasadnionych przypadkach również w jednostkach rządowej administracji niezespolonej,
- prawidłowości pobierania i rozliczania przez jednostki rządowej administracji zespolonej i jednostki samorządu terytorialnego dochodów budżetowych związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych tym jednostkom ustawami,
- przyjmowania i załatwiania skarg i wniosków w jednostkach zespolonej administracji rządowej, jednostce organizacyjnej podporządkowanej Wojewodzie oraz jednostkom samorządu terytorialnego.

³⁵ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483).

W mojej opinii możliwe i zasadne jest funkcjonowanie audytu wewnętrznego w urzędach wojewódzkich na dotychczasowych warunkach i jednocześnie objęcie audytem wewnętrznym zespolonych służ inspekcji i straży wojewódzkich. Warunkiem koniecznym do realizacji tego postulatu w kilkuletniej perspektywie czasowej jest wzmocnienie zasobów kadrowych komórki audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich, co jest racjonalne z punktu widzenia gospodarowania środkami publicznymi w tych jednostkach.

Wojewoda Zachodniopomorski

Z informacji pozyskanych z jednostek administracji zespolonej w województwie zachodniopomorskim wymaganie dotyczące zatrudniania audytora wewnętrznego dotyczy czterech jednostek i stan zatrudnienia wygląda następująco:

- w jednej jest zatrudniony jeden audytor wewnętrzny w wymiarze 2/5 etatu (Wojewódzka Stacja Sanitarno-Epidemiologiczna),
- w drugiej korzysta się z audytora wewnętrznego usługodawcy (Komenda Wojewódzka Państwowej Straży Pożarnej),
- w trzeciej pomimo cyklicznie organizowanych rekrutacji na wolne stanowisko nie udaje się zatrudnić audytora wewnętrznego (Komenda Wojewódzka Policji),
- w czwartej nie zatrudniono audytora wewnętrznego (Wojewódzki Inspektorat Weterynarii).

Pozostałe jednostki administracji zespolonej nadzorowane przez Wojewodę Zachodniopomorskiego podlegają kontrolom prowadzonym przez komórki organizacyjne urzędu – głównie przez Wydział Kontroli w ramach kontroli, o której mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz. U. z 2023 r., poz. 190), ale także przez Wydział Bezpieczeństwa i Zarządzania Kryzysowego w ramach kontroli, o której mowa w art. 27 ust. 2 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. z 2022 r., poz. 655).

Kontrole takie, choć systematyczne, nie mogą stanowić o zapewnieniu adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, gdyż taka ocena zgodnie z przepisami prawa w rozumieniu ustawy o finansach publicznych należy do audytu wewnętrznego.

W Zespole Audytu Wewnętrznego Zachodniopomorskiego Urzędu Wojewódzkiego w Szczecinie zatrudnionych jest obecnie dwoje audytorów wewnętrznych z uprawnieniami (w tym Kierownik komórki audytu wewnętrznego). Konieczność centralizacji funkcji audytu wewnętrznego poprzez zwiększenie liczby jednostek audytowanych musiałoby nieść za sobą konsekwencje zwiększenia liczby audytorów wewnętrznych, o czym Ministerstwo Finansów wspomniało w swoim piśmie skierowanym do Wojewodów. Wielkość komórki audytu wewnętrznego mogłaby zostać określona na podstawie wytycznych w zakresie oceny potrzeb audytowych przez Wojewodę Zachodniopomorskiego oraz kierowników jednostek zespolonych i musiałaby uwzględniać uprawnienia i zakres audytu wewnętrznego (na podstawie zaprojektowanych przepisów prawa związanych z centralizacją), liczbę pracowników w jednostkach zespolonych, wielkość wydatków tych jednostek, a także złożoność środowiska kontroli zarządczej podlegającego ocenie.

Niewątpliwą korzyścią z centralizacji byłoby zwiększenie liczebności zespołów audytowych, ale także zwiększenie potencjału rozwojowego audytorów wewnętrznych, a co za tym idzie

zwiększoną efektywność (lepszą organizacja pracy, system zastępstw, wymiana doświadczeń, wykorzystanie wiedzy audytorów wewnętrznych z różnych dziedzin stanowiących różne obszary audytu).

Za centralizacją funkcji audytu wewnętrznego przemawia również możliwość elastycznego podejścia do prowadzenia czynności audytowych zgodnie z potrzebami jednostek (zwłaszcza w obliczu zmian w przeprowadzanej na potrzeby planowania analizie ryzyka). Wartością dodaną centralizacji będzie też standaryzacja czynności audytowych i spójność w przekazywaniu informacji najwyższemu kierownictwu. Z raportu OECD w zakresie planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego w Polsce (22PL22) wynika, że mniejsze jednostki mają problem w przestrzeganiu standardu dotyczącego obligatoryjnej oceny funkcji audytu wewnętrznego (raz na 5 lat), a co za tym idzie brak jest podstawowego narzędzia do weryfikacji jakości przeprowadzanych audytów.

Reasumując, aby umożliwić centralizację funkcji audytu wewnętrznego istnieje potrzeba zmian w obowiązujących przepisach. Przeprowadzenie centralizacji na linii wojewoda-jednostki administracji zespolonej w realny sposób może przyczynić się do poprawy jakości audytu wewnętrznego w Polsce i wyeliminować potencjalne słabości obecnego systemu. Należy też mieć na uwadze, że wykonywanie dodatkowych zadań będzie możliwe **wyłącznie** po zwiększeniu funduszu wynagrodzeń na dodatkowe etaty dla audytorów wewnętrznych.