

## **Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014**

ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 42 62  
fax: +48 22 694 47 41

[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Departament Polityki Wydatkowej  
Warszawa, grudzień 2015 r.

## **Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014.**

Dokument „**Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014**” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

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

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) niemodyfikowania pozyskanych treści informacji;
- 3) zamieszczenia pozyskanych treści informacji w formie cytatu wraz z przypisem informującym o źródle pochodzenia (Ministerstwo Finansów, MF) lub z innym, odpowiednim dla formy wykorzystania oznaczeniem – w przypadku przetwarzania pozyskanych treści.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

## Spis treści

|                                                                                                         |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. Podsumowanie .....</b>                                                                            | <b>1</b>  |
| <b>2. Założenia oceny .....</b>                                                                         | <b>2</b>  |
| <b>3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego .....</b>                                                | <b>3</b>  |
| <b>3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego .....</b>                                             | <b>3</b>  |
| 3.1.1. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce ..... | 3         |
| 3.1.2. Zatrudnienie w KAW .....                                                                         | 4         |
| <b>3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego .....</b>                                      | <b>4</b>  |
| 3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające .....                                                          | 4         |
| 3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone .....                                    | 6         |
| 3.2.3. Czynności doradcze .....                                                                         | 6         |
| 3.2.4. Czynności sprawdzające .....                                                                     | 7         |
| <b>3.3. Efektywność audytu wewnętrznego .....</b>                                                       | <b>8</b>  |
| 3.3.1. Analiza zasobów osobowych .....                                                                  | 8         |
| 3.3.2. Cykl audytu .....                                                                                | 11        |
| 3.3.3. Oszczędności .....                                                                               | 12        |
| 3.3.4. Zalecenia .....                                                                                  | 13        |
| 3.3.5. Tematy zadań zapewniających .....                                                                | 14        |
| <b>3.4. Jakość audytu wewnętrznego .....</b>                                                            | <b>14</b> |
| 3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne .....                                                            | 15        |
| 3.4.2. Szkolenia .....                                                                                  | 17        |

## 1. Podsumowanie

Przeprowadzona przez Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2014 objęła 565 jednostek, które przekazały Ministrowi Finansów informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego.

Ocena dotyczy następujących obszarów:

- 1) organizacji komórki audytu wewnętrznego<sup>1</sup>,
- 2) planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- 3) efektywności audytu wewnętrznego,
- 4) jakości audytu wewnętrznego.

W zakresie **organizacji audytu wewnętrznego** najczęstszym rozwiązaniem jest prowadzenie audytu przez audytora wewnętrznego, zatrudnionego w tej jednostce. W przeważającej części jednostek KAW została wyodrębniona w strukturze organizacyjnej jednostki, przy czym utrzymuje się tendencja łączenia KAW z innymi komórkami organizacyjnymi. Jak się wydaje może to być uwarunkowane względami praktycznymi, np. dążeniem do zmniejszenia liczby samodzielnych komórek i stanowisk kierowniczych. Łączenie KAW z komórkami kontroli może też wynikać z postrzegania działalności kontrolnej i audytowej jako działalności o podobnym charakterze.

Odnosząc się do obszaru **planowania i przeprowadzania audytu** należy zwrócić uwagę na niski wskaźnik realizacji zadań zapewniających – 72% zadań zaplanowanych.

Miało to wpływ na skrócenie, w stosunku do planu, czasu przeznaczonego na realizację zadań zapewniających. Więcej czasu niż planowano wykorzystano natomiast na realizację czynności doradczych oraz na urlopy i inne nieobecności. Zwraca również uwagę fakt, że nie wszystkie KAW realizowały czynności sprawdzające. Brak wiedzy o skuteczności własnej działalności pozbawia audyt wewnętrzny jednego z ważniejszych źródeł samooceny oraz informacji umożliwiających poprawę własnej działalności.

Warto również zwrócić uwagę na występujące różnice w zakresie przeprowadzania czynności doradczych i czynności sprawdzających w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Jednostki, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, realizują te czynności w znacznie mniejszym stopniu niż jednostki, gdzie audyt prowadzony jest przez audytora wewnętrznego (np. czynności sprawdzające zostały zrealizowane w zaledwie około 1/3 tych jednostek).

W odniesieniu do **efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego** należy odnotować, że audytorzy wewnętrzni poświęcili na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym mniej niż 70% dostępnego czasu. Jednocześnie rośnie odsetek jednostek, w których poziom ten jest przekraczany. Pozytywnie należy ocenić bardzo wysoki stopień akceptacji przez kierowników komórek audytowanych i kierowników jednostek zaleceń wydanych przez audytorów w wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających. Zauważalny jest wzrost tego wskaźnika w ostatnich latach.

---

<sup>1</sup> Dalej jako: KAW.

W obszarze **jakości pracy audytu wewnętrznego** nadal obserwowane są istotne problemy, które mogą mieć wpływ na negatywne postrzeganie audytu wewnętrznego. Podobnie jak w ubiegłych latach, w większości jednostek audyt wewnętrzny nie został poddany ocenie zewnętrznej i tym samym nie został spełniony wymóg przeprowadzenia takiej oceny raz na pięć lat<sup>2</sup>. W tym zakresie szczególne zastrzeżenia dotyczą usługodawców. Ponadto, w dalszym ciągu nie wszyscy audytorzy wewnętrzeni dokonują samooceny. Zauważalny jest jednak pozytywny kierunek zmian w zakresie spełniania wymogów dotyczących przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych. Występuje również rosnąca tendencja w zakresie średniego czasu wykorzystywanego przez pracowników KAW na szkolenia. Są jednak jednostki, w których audytorzy w 2014 r. nie poświęcili na nie ani jednego dnia.

## 2. Założenia oceny

Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> kierownicy jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 1, 2 i 4-6, z wyjątkiem kierowników jednostek samorządu terytorialnego, są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim<sup>4</sup>. W opracowaniu wykorzystano dane pochodzące z *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w 2014 roku*<sup>5</sup>, w związku z tym ocena obejmuje jednostki administracji rządowej<sup>6</sup>.

Analiza danych została przeprowadzona dla grupy 565 spośród 590 jednostek, które złożyły Informację. Najczęstszą przyczyną wyłączenia Informacji z analizy było niewłaściwe rozliczenie czasu pracy. W takich przypadkach wykazywane w Informacjach liczby osobodni nie znajdowały odzwierciedlenia w stanie etatowym KAW, tj. przy wykazywaniu liczby osobodni nie uwzględniano, np. stanowisk pomocniczych, czy też osób długotrwale nieobecnych. Tym samym nie było możliwe ustalenie faktycznej relacji między wielkością KAW a czasem poświęcanym na poszczególne czynności związane z audytem wewnętrznym. Ponadto, w przypadku kilku jednostek, wystąpienie o wyjaśnienie lub uzupełnienie danych zawartych w Informacjach nie przyniosło oczekiwanego skutku.

Spośród 565 otrzymanych Informacji prawie połowa została wypełniona w sposób niejednoznaczny lub wymagała dokonania korekt. Najwięcej kwestii wymagających wyjaśnienia wiązało się z planowaniem i rozliczaniem liczby osobodni oraz zadań ujętych w planach audytu. Dość częstym problemem dla jednostek było również wpisanie się do odpowiedniego działu administracji rządowej. Występowały także przypadki niewskazywania

---

<sup>2</sup> Standard 1312 *Oceny zewnętrzne* – Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15), dalej jako: Standardy.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), dalej jako: ustawa.

<sup>4</sup> Dalej jako: Informacja

<sup>5</sup> Wzór informacji został określony w Komunikacie Ministra Finansów Nr 6 z dnia 17 listopada 2014 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 49).

<sup>6</sup> Termin „jednostki administracji rządowej” odnosi się do jednostek, o których mowa w art. 274 ust. 1, 2, 5 i 6 ustawy oraz jednostek nienależących do administracji samorządowej, których kierownicy jednostek podjęli decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

liczby zaleceń oraz niepodawania tematów zakończonych zadań, a także przekazywania Informacji na nieobowiązującym wzorze.

### **3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego**

#### **3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego**

Zgodnie z art. 275 ustawy audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce<sup>7</sup>. W przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę konieczne jest spełnienie warunków określonych w art. 278 ustawy. W większości jednostek (93,5%) audyt wewnętrzny prowadzą zatrudnieni w nich audytorzy wewnętrzni. Liczba jednostek korzystających z usługodawców kształtowała się w latach 2012-2014 na zbliżonym poziomie (6-7%).

W 74% badanych jednostek audyt wewnętrzny jest prowadzony bezpośrednio na podstawie przepisów ustawy (jednostki ustawowo zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego), natomiast w pozostałych jednostkach – na podstawie wskazania ministra kierującego działem lub decyzji kierownika jednostki.

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

Zgodnie z art. 280 ustawy kierownik KAW powinien podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w której tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami. Przepis ten rozdziela podległość kierownika KAW na tzw. podległość merytoryczną (podległość kierownikowi jednostki) i organizacyjną (podległość dyrektorowi generalnemu). Wyodrębnienie organizacyjne KAW w strukturze jednostki oraz odrębność realizowanych zadań ma na celu uniknięcie ryzyka ograniczenia zakresu działania audytu wewnętrznego lub potencjalnego konfliktu interesów, jaki może się pojawić w sytuacji łączenia audytu wewnętrznego z inną działalnością jednostki.

Na podstawie Informacji dokonano analizy kwestii odrębności organizacyjnej KAW. W okresie 2012-2014 zauważalny jest nieznaczny, lecz stopniowy wzrost (od 5% do blisko 8% badanej próby) przypadków, w których audyt wewnętrzny jest umiejscowiony w strukturze innych komórek jednostki (np. w biurze dyrektora generalnego) lub wykonuje, obok czynności audytowych, również inne zadania (najczęściej kontrolne). Należy podkreślić, że pełną zgodność z przepisami prawa i standardami uzyskują te rozwiązania organizacyjne, w których KAW są kierowane przez audytora wewnętrznego i bezpośrednio podporządkowane kierownikowi jednostki oraz samodzielne organizacyjnie. W przypadku braku wyodrębnienia KAW, w wewnętrznych regulacjach należy w sposób jednoznaczny określić zasady podległości merytorycznej oraz organizacyjnej audytora wewnętrznego,

---

<sup>7</sup> Dalej jako: usługodawca.

a także rozgraniczyć zakres obowiązków pomiędzy audytem wewnętrznym a pozostałą działalnością jednostki.

### 3.1.2. Zatrudnienie w KAW

Na koniec 2014 r. w KAW zatrudnionych było łącznie 890 osób, w tym 788 na stanowiskach audytorów wewnętrznych. W porównaniu ze stanem na 1 stycznia 2014 r., zatrudnienie w KAW zmalało o prawie 0,7%, przy czym nastąpił nieznaczny wzrost liczby zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych.

Badane KAW na koniec 2014 r. dysponowały łącznie blisko 760 etatami, w tym 665,8 etatami dla audytorów wewnętrznych<sup>8</sup>. Liczba etatów w przypadku obu rodzajów stanowisk na koniec 2014 r. nieznacznie zmniejszyła się (o 1,25%) w porównaniu z początkiem 2014 r.

Z analizy danych zawartych w Informacji wynika, że najczęściej audytorzy wewnętrzni w jednostkach są zatrudnieni w wymiarze 1 etatu (46,6% badanych jednostek). W 30% jednostek audytor był zatrudniony na 0,5 i mniej etatu. W blisko 13% jednostek w KAW były zatrudnione osoby na tzw. stanowiskach pomocniczych (osoby nie posiadające uprawnień audytora wewnętrznego zatrudnione w KAW).

Wyższe zatrudnienie w przeliczeniu na 1 etat występuje generalnie w większych jednostkach. Niemniej jednak występują jednostki, w których zatrudnienie w KAW odbiega od zatrudnienia w innych jednostkach o porównywalnej wielkości.

*Niemal 1/3 jednostek zatrudnia audytora wewnętrznego w wymiarze 0,5 etatu i mniejszym. Zbyt niski wymiar zatrudnienia w KAW, szczególnie w jednostkach o rozbudowanej strukturze organizacyjnej, dużej liczbie i złożoności realizowanych zadań, oraz dysponujących znacznymi środkami publicznymi, może stanowić barierę dla efektywnej realizacji funkcji audytu wewnętrznego.*

## 3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego

### 3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające

W jednostkach administracji rządowej w 2014 r. zrealizowano łącznie 1506 zadań zapewniających.

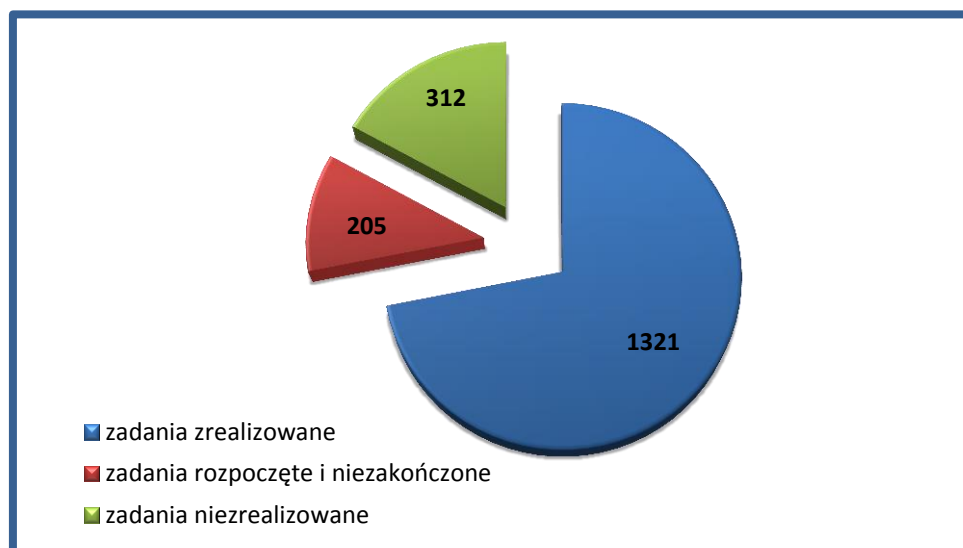
Spośród wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających zdecydowaną większość, tj. prawie 88% (1321 zadań), stanowiły zadania wynikające z planu audytu wewnętrznego. Pozostałe 185 zadań stanowiły zadania pozaplanowe.

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2014 r. w zakresie prowadzenia zadań zapewniających dla wszystkich jednostek poddanych badaniu wyniósł 72%. Na wykresie 1 zaprezentowano strukturę wykonania zadań ujętych w planach audytu wewnętrznego na 2014 r.

---

<sup>8</sup> Różnica między liczbą osób zatrudnionych oraz liczbą etatów wynika z tego, iż niektórzy audytorzy i pracownicy na stanowiskach pomocniczych są zatrudnieni na część etatu. Jeśli w dwóch jednostkach audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni na 1/2 etatu to suma etatów wyniesie 1, a liczba zatrudnionych audytorów wyniesie 2.

**Wykres 1. Struktura wykonania zadań zapewniających ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2014 r.**



*Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.*

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2014 r. w przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, wyniósł 71%, co oznacza realizację 1239 zaplanowanych zadań zapewniających wobec łącznej liczby 1736 zadań wynikających z planów audytu na 2014 r. Jednocześnie zrealizowano 178 zadań zapewniających nieujętych w planach audytu wewnętrznego oraz 3 zadania zlecone.

Z analizy danych wynika, że na wykonanie wszystkich zakończonych zadań zapewniających zatrudnieni w jednostce audytorzy wewnętrzni:

- przeznaczili łącznie 68 963,39 osobodni;
- średnio na jedno zadanie wykorzystali 48,57 osobodni;
- średnio na jedną jednostkę zrealizowali 2,69 zadań zapewniających;
- najczęściej ukończyli 2 zadania zapewniające w roku.

Na podstawie analizy liczby zrealizowanych zadań zapewniających w stosunku do zatrudnienia w KAW ustalono następujące wartości:

- średnia liczba zadań na osobę zatrudnioną w KAW wyniosła 1,6;
- średnia liczba zadań na etat w KAW wyniosła 1,9;
- średnia liczba zadań na 1 zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 1,8;
- średnia liczba zadań na etat zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 2,1.

Usługodawcy w 2014 r. zaplanowali 102 zadania zapewniające, z czego zrealizowali 82 zadania. Dodatkowo usługodawcy zrealizowali 4 pozaplanowe zadania zapewniające. Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2014 r. przez usługodawców wyniósł ponad 80%. Średnia liczba wykonanych zadań zapewniających przypadających na jednostkę, w której audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, wyniosła 2,32.



### 3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone

W 2014 r. nie zrealizowano 17% zadań zapewniających ujętych w planach audytu wewnętrznego, tj. 312 zadań. Odniesienie poziomu tego wskaźnika do lat 2011-2012, w których odsetek niezrealizowanych zadań zapewniających wynosił odpowiednio 20% i 15,5%, nie pozwala na określenie tendencji w tym zakresie.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach nie zrealizowali 302 zaplanowanych zadań, natomiast w przypadku usługodawców było to 10 zadań. Jednocześnie w 2014 r. audytorzy wewnętrzni zrealizowali pozaplanowe zadania zapewniające, w tym audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach 178 zadań, a usługodawcy – 4.

Liczną grupę stanowią również zadania zapewniające rozpoczęte w 2014 r., ale nieukończone przed końcem roku. Dla wszystkich 565 analizowanych jednostek liczba takich zadań wyniosła 231, z czego 205 dotyczyło zadań ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2014 rok, natomiast 26 – zadań pozaplanowych.

Czas przeznaczony przez audytorów wewnętrznych na rozpoczęte i niezakończone zadania wyniósł 11 586,8 osobodni.

### 3.2.3. Czynności doradcze

W 2014 r. czynności doradcze zostały przeprowadzone w 89% analizowanych jednostek. Na przeprowadzenie czynności doradczych (czynności doradcze zakończone oraz rozpoczęte i niezakończone) przeznaczono łącznie 34 445,72 osobodni, z czego 12% wykorzystano na czynności doradcze zlecone.

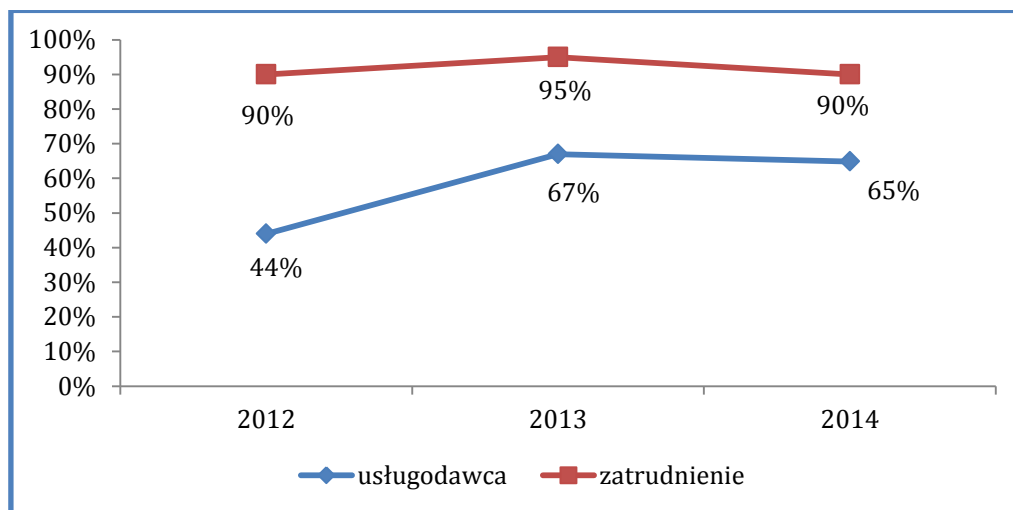
Przeciętnie na realizację czynności doradczych w jednostce przeznaczono 61 osobodni, przy czym wartość środkowa (mediana) dla ww. wielkości wynosiła 33,5 osobodni.

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 477 na 528 analizowanych jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, co stanowiło 90% powyższej grupy jednostek. Na przeprowadzenie tych czynności audytorzy wewnętrzni wykorzystali średnio 18,1% ogólnego budżetu czasu, tj. przeciętnie 64 osobodni (mediana wynosiła 36 osobodni). Średnia ilość czasu przeznaczonego na czynności doradcze obliczona dla jednostek, w których były przeprowadzane czynności doradcze, wyniosła 70 osobodni.

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 24 jednostkach na 37 poddanych analizie (65%), w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Na przeprowadzenie ww. czynności usługodawcy wykorzystali średnio 12,41 osobodni, natomiast przeciętny czas przeznaczony na czynności doradcze liczony dla jednostek, w których były przeprowadzane czynności doradcze, wyniósł 35 osobodni.

Na wykresie 2 przedstawiono udział jednostek, w których zostały przeprowadzone czynności doradcze, w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2012-2014.

**Wykres 2. Odsetek jednostek przeprowadzających czynności doradcze w latach 2012 – 2014 w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

*Analiza porównawcza wskazuje na występowanie dysproporcji pomiędzy jednostkami zatrudniającymi audytora wewnętrznego a jednostkami, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, w zakresie odsetka jednostek, w których przeprowadzono czynności doradcze, oraz czasu wykorzystanego na ich przeprowadzenie.*

### 3.2.4. Czynności sprawdzające

W 2014 r. czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 341 jednostkach, co stanowiło 60% wszystkich poddanych analizie jednostek. Łącznie przeprowadzono 734 czynności sprawdzające, a 45 czynności sprawdzających zostało rozpoczętych i niezakończonych.

Przeciętnie audytor wewnętrzny przeprowadził 1,36 czynności sprawdzającej w jednostce, przeznaczając średnio na 1 zrealizowaną czynność sprawdzającą 7,35 osobodnia.

Usługodawcy przeprowadzili łącznie 16 czynności sprawdzających w 12 jednostkach (co stanowi 32% jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca). Uwzględniając liczbę wszystkich jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, średnia liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w jednostce wyniosła 0,46.

Zarówno audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce, jak również usługodawcy najczęściej zrealizowali 1 czynność sprawdzającą (w 33% jednostek).

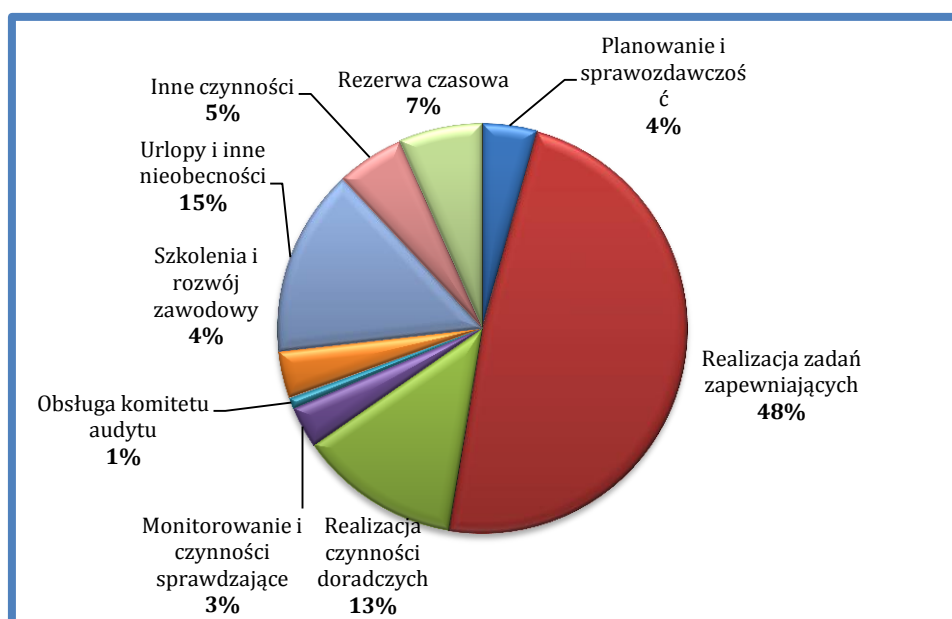
*Zaledwie w 60% jednostek przeprowadzano czynności sprawdzające. Oznacza to, że audytorzy wewnętrzni w większości jednostek nie dokonywali oceny działań podjętych w celu realizacji zaleceń.*

### 3.3. Efektywność audytu wewnętrznego

#### 3.3.1. Analiza zasobów osobowych

Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu wewnętrznego na rok 2014, został przedstawiony na wykresie 3.

**Wykres 3. Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planu audytu wewnętrznego na rok 2014.**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni udział czasu planowanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego przez KAW, tj. czasu przeznaczonego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej wyniósł w 2014 r. 68%.

Z analizy danych wynika, że 345 jednostek (65% jednostek poddanych analizie) zaplanowało, że na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego przeznaczy przynajmniej 70% budżetu czasu.

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

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

| Planowany udział czasu pracy KAW na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym (przedziały procentowe) | Liczba jednostek | Procentowy udział jednostek |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------|
| 20 – 30                                                                                                           | 1                | 0,2%                        |

| Planowany udział czasu pracy KAW na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym (przedziały procentowe) | Liczba jednostek | Procentowy udział jednostek |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------------------|
| 30 – 40                                                                                                           | 5                | 0,9%                        |
| 40 – 50                                                                                                           | 15               | 2,8%                        |
| 50 – 60                                                                                                           | 46               | 8,7%                        |
| 60 – 70                                                                                                           | 116              | 22,0%                       |
| 70 – 80                                                                                                           | 251              | 47,6%                       |
| 80 – 90                                                                                                           | 91               | 17,2%                       |
| powyżej 90                                                                                                        | 3                | 0,6%                        |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

W 2014 r. łączny budżet czasu zaplanowany w jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce, wyniósł 191 289 osobodni. Natomiast wykorzystanie budżetu czasu wyniosło 187 281 osobodni, co oznacza, że planowany budżet czasu został wykonany w 97,91%. Porównanie danych dotyczących planu i jego realizacji w zakresie poszczególnych czynności KAW przedstawiono w tabeli 2 i na wykresie 4.

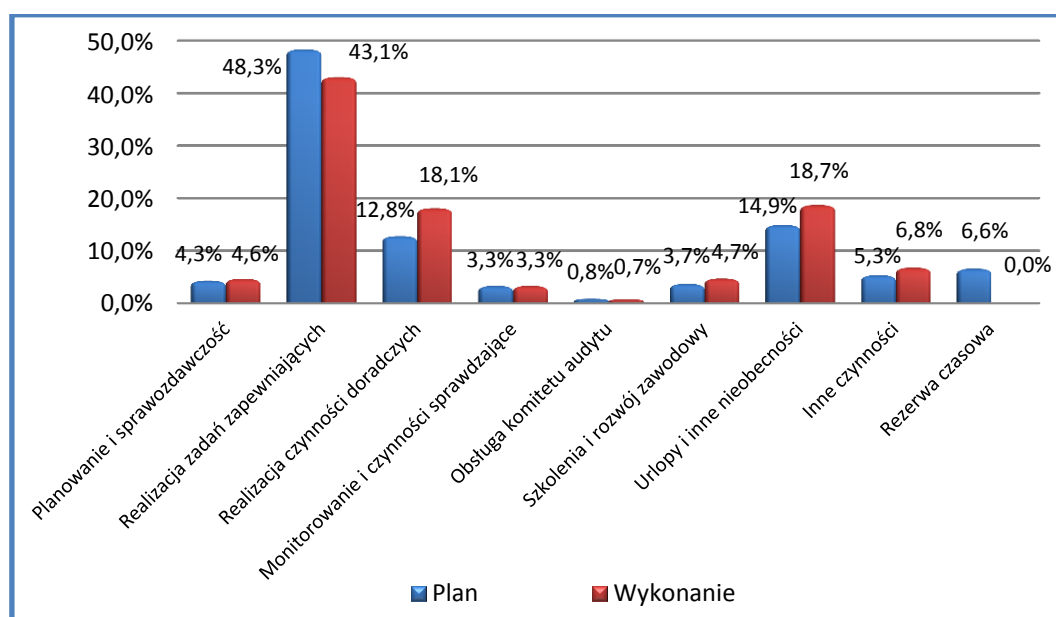
**Tabela 2. Realizacja planu audytu wewnętrznego w podziale na poszczególne czynności**

| Czynności                              | Plan audytu wewnętrznego | Realizacja planu audytu wewnętrznego |
|----------------------------------------|--------------------------|--------------------------------------|
|                                        | osobodni                 |                                      |
| Planowanie i sprawozdawczość           | 8 223,75                 | 8 681,18                             |
| Realizacja zadań zapewniających        | 92 448,36                | 80 661,12                            |
| Realizacja czynności doradczych        | 24 427,75                | 33 875,73                            |
| Monitorowanie i czynności sprawdzające | 6 295,50                 | 6 168,90                             |
| Obsługa komitetu audytu                | 1 614,50                 | 1 396,69                             |
| Szkolenia i rozwój zawodowy            | 7 023,00                 | 8 812,09                             |
| Urlopy i inne nieobecności             | 28 483,31                | 35 019,74                            |
| Inne czynności                         | 10 182,75                | 12 665,86                            |

| Czynności       | Plan audytu wewnętrznego | Realizacja planu audytu wewnętrznego |
|-----------------|--------------------------|--------------------------------------|
|                 | osobodni                 |                                      |
| Rezerwa czasowa | 12 589,74                | --                                   |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

**Wykres 4. Porównanie planowanego i faktycznie wykorzystanego czasu na poszczególne czynności**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Największe różnice w zakresie udziału czasu planowanego na poszczególne czynności w planowanym budżecie czasu ogółem w odniesieniu do udziału czasu wykorzystanego na te czynności w stosunku do budżetu wykorzystanego ogółem miały miejsce w przypadku realizacji zadań zapewniających (spadek udziału czasu wykorzystanego o ok. 5,2 punktu procentowego), realizacji czynności doradczych oraz czasu przeznaczanego na nieobecności (wzrost udziału czasu wykorzystanego, odpowiednio o ok. 5,3 punktu procentowego i o ok. 3,8 punktu procentowego). Należy zaznaczyć, że ujęta w procesie planowania „rezerwa czasowa” stanowiąca 6,6% budżetu czasu nie została wykorzystana w całości na czynności związane bezpośrednio z prowadzeniem audytu wewnętrznego.

Jak wynika z analizy danych poszczególnych jednostek, plan audytu wewnętrznego na rok 2014 w zakresie budżetu czasu został w pełni wykonany w 73% jednostek (383 jednostki). W przypadku 18% jednostek plan audytu wewnętrznego nie został zrealizowany, natomiast 9% jednostek wykazało realizację budżetu czasu powyżej poziomu planowanego. Najwyższy odsetek wskazywanych przyczyn powstania różnicy pomiędzy planowanym a wykonanym budżetem czasu, stanowiła „fluktuacja kadr w komórce audytu wewnętrznego” (39% wskazań<sup>9</sup>). Inne przyczyny to: „zmiany organizacyjne w jednostce”

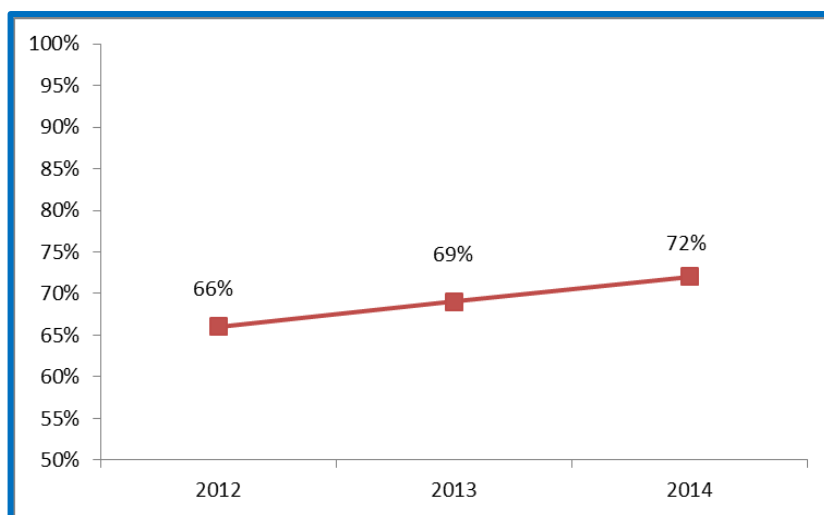
<sup>9</sup> Kierownicy jsfp wskazywali przyczynę powstania różnicy pomiędzy planowanym a faktycznym budżetem czasu KAW, gdy różnica wynosiła więcej niż 5%.

(25%) i „niezaplanowane inne nieobecności” (8%). W przypadku 28% wskazań przyczyny ww. różnicy zostały określone jako „inne”.

Średni poziom wskaźnika określającego rzeczywisty udział czasu przeznaczanego na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w stosunku do całkowitego budżetu czasu, jakim dysponowały jednostki, był wyższy o 0,4 punktu procentowego od jego poziomu planowanego i wynosił 69,1%.

*Wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie 70% osiągnęło 378 jednostek administracji rządowej, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez osoby zatrudnione w KAW. Jednostki te stanowiły 71,6% populacji poddanej analizie.*

**Wykres 5. Odsetek jednostek, które w latach 2012-2014 osiągnęły wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie 70%**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

### 3.3.2. Cykl audytu

Średni cykl audytu dla administracji rządowej w 2014 r. wyniósł 9,3 lat. Najczęściej występująca długość cyklu audytu, podobnie jak w latach 2012-2014, mieściła się w przedziale od 3 do 6 lat (30% jednostek). Cykl audytu od 1 do 6 lat wystąpił w 41% jednostek. Natomiast mediana wynosiła 6,3 lat, co oznacza, że 50% jednostek wykazało cykl audytu powyżej ww. poziomu. Należy podkreślić, że rekomendowany przez Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów cykl audytu wynosi ok. 5 lat. W tabeli 3 zostały zaprezentowane wyniki analizy danych dotyczących cyklu audytu przedstawionych przez jednostki w Informacji. Badanie cyklu audytu w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego wykazało niewielkie zróżnicowanie. W przypadku usługodawców mediana cyklu audytu wynosi 5,5 lat, a w przypadku jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych – 6,5 lat.

**Tabela 3. Długość cyklu audytu w 2014 r.**

| Cykl audytu w latach | Liczba jednostek w ujęciu procentowym |
|----------------------|---------------------------------------|
| 1 – 3                | 10,8%                                 |
| 3 – 6                | 29,9%                                 |
| 6 – 9                | 18,1%                                 |
| 9 – 12               | 13,5%                                 |
| 12 – 15              | 8,1%                                  |
| 15 – 18              | 4,1%                                  |
| 18 – 21              | 3,4%                                  |
| 21 – 24              | 0,9%                                  |
| 24 – 27              | 1,2%                                  |
| 27 – 30              | 0,9%                                  |
| 30 – 50              | 3,2%                                  |
| 50 – 70              | 0,0%                                  |
| 70 – 90              | 0,2%                                  |
| 90 – 150             | 0,2%                                  |
| (brak danych)        | 5,7%                                  |

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.*

### **3.3.3. Oszczędności**

W Informacjach za 2014 r. wykazano 54 zadania audytowe, które przyniosły oszczędności (skutki finansowe) w łącznej kwocie przeszło 17,3 mln zł. W roku 2014 ukończone zostały 24 takie zadania (1,6% wszystkich zrealizowanych zadań), zaś pozostałe zadania realizowane były w latach 2009-2013. Wszystkie zadania zostały zrealizowane w jednostkach, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce. Średnia kwota przypadająca na jedno zadanie audytowe, w którym wykazano skutki finansowe w Informacji za 2014 r., wyniosła 320 444,38 zł, natomiast średnia kwota oszczędności przypadająca na jednostkę, w której przeprowadzono ww. zadania, wyniosła 443 692,22 zł. Dla zadań przeprowadzonych w 2014 r. ww. wartości wynosiły odpowiednio 445 586,61 zł i 594 115,48 zł.

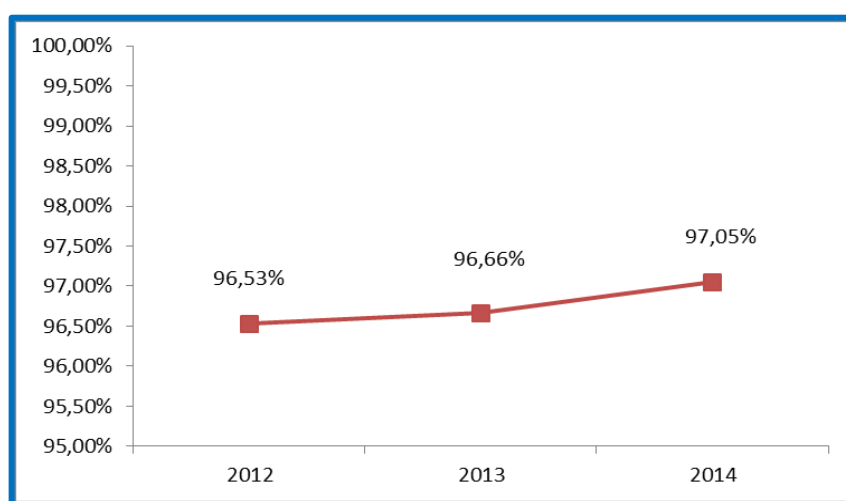
Najwyższa kwota oszczędności wykazana w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego w 2014 r. wyniosła 5 354 000 zł, co stanowiło blisko 50% łącznej kwoty oszczędności wykazanej przez poddane analizie jednostki w tym roku. Najniższa kwota skutków finansowych wyniosła 172,5 zł.

### 3.3.4. Zalecenia

W 2014 r. w 87% jednostek wydano zalecenia. Średnia liczba zaleceń przypadających na jedno zadanie wyniosła 6,22. Natomiast przeciętna liczba wydanych zaleceń na jedną jednostkę wyniosła 16,57, a mediana ww. cechy – 8 zaleceń.

Najwyższa liczba wydanych zaleceń w jednostce wyniosła 285. Średni poziom akceptacji zaleceń wyniósł 97,05%<sup>10</sup>, co należy ocenić pozytywnie. Warto również zwrócić uwagę, że poziom ww. wskaźnika wykazuje tendencję wzrostową na przestrzeni ostatnich lat, co obrazuje wykres 6.

**Wykres 6. Wskaźnik akceptacji zaleceń**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Porównanie danych dotyczących zaleceń z jednostek, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce oraz usługodawcę wykazuje zróżnicowanie. Średnia liczba rekomendacji przypadająca na jedno zadanie, jak i na jedną jednostkę, jest niższa w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców, natomiast średni poziom akceptacji zaleceń w tych jednostkach jest wyższy.

W tabeli poniżej zostały przedstawione wyniki analizy danych dotyczących zaleceń w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego.

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

| Zalecenia                                    | KAW  | Usługodawca |
|----------------------------------------------|------|-------------|
| Średnia liczba wydanych zaleceń na jednostkę | 17,2 | 7,7         |
| Średnia liczba uznanych zaleceń na jednostkę | 16,7 | 7,7         |
| Średnia liczba wydanych zaleceń na 1 zadanie | 6,4  | 3,3         |

<sup>10</sup> Średni poziom akceptacji zaleceń liczony jako iloraz sumy zaakceptowanych zaleceń przez kierownika komórki audytowanej lub kierownika jednostki i sumy wydanych zaleceń.



| Zalecenia                                    | KAW | Ustugodawca |
|----------------------------------------------|-----|-------------|
| Średnia liczba uznanych zaleceń na 1 zadanie | 6,2 | 3,3         |
| Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne    | 97% | 100%        |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

### 3.3.5. Tematy zadań zapewniających

W Informacji za 2014 r. audytorzy wewnętrzni po raz pierwszy zostali zobowiązani do wskazania tematów zrealizowanych zadań zapewniających. Uzasadnieniem pozyskania takich informacji było sprawdzenie, czy audyt wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w realizacji jej podstawowych celów. Analiza wykazanych tematów wskazuje, iż większość realizowanych zadań (przeszło dwie trzecie w analizowanej próbie) dotyczyła takich kwestii, jak m.in.: obsługa informatyczna (ponad 1/5 wszystkich zadań), obsługa finansowa, zarządzanie zasobami ludzkimi, gospodarowanie mieniem, zamówienia publiczne. A zatem tematy dotyczyły działalności o charakterze wspomagającym. Należy przy tym zaznaczyć, że część jednostek realizuje wyłącznie zadania o charakterze wspomagającym – np. wojskowe oddziały gospodarcze. Wyłączenie takich jednostek z zestawień poprawia powyższy obraz, lecz nie zmienia faktu, że w dalszym ciągu dominują zadania o charakterze wspomagającym.

Powyższe zjawisko należy ocenić negatywnie. Oznacza ono bowiem z jednej strony, iż realizowane zadania zapewniające nie skupiają się na kwestiach kluczowych z punktu widzenia realizacji podstawowych celów jednostek. Z drugiej mogłoby wskazywać na brak poprawy funkcjonowania jednostek w tych obszarach, skoro obszary te wciąż są typowane do przeprowadzenia zadań o charakterze zapewniającym.

Istotny wpływ na taki wynik mogło mieć prowadzenie audytu w zakresie bezpieczeństwa informacji, który w myśl *rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych*<sup>11</sup> musi zostać przeprowadzony nie rzadziej niż raz na rok. Podkreślić należy, iż we wspólnym stanowisku Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (opublikowanym na stronie Ministerstwa Finansów) wyjaśniono, że użycie w rozporządzeniu sformułowania „audyt wewnętrzny” nie miało na celu obligatoryjnego przypisania tego obowiązku realizującym audyt wewnętrzny na podstawie ustawy.

### 3.4. Jakość audytu wewnętrznego

W niniejszym opracowaniu kwestia jakości audytu wewnętrznego rozpatrywana jest w kontekście spełnienia wymogów standardów audytu wewnętrznego w zakresie realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (dokonywanie samooceny oraz ocen zewnętrznych)

<sup>11</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 526, z późn. zm.

oraz w kontekście podnoszenia kompetencji przez pracowników komórek audytu wewnętrznego poprzez udział w szkoleniach.

W analizach dotyczących jakości audytu wewnętrznego uwzględniono zarówno jednostki, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, jak i te, które korzystają z usługodawców. Natomiast w analizach dotyczących szkoleń – wyłącznie jednostki, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

### **3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne**

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

Ocenie podlega:

- zgodność działalności audytu wewnętrznego z Definicją audytu wewnętrznego;
- zgodność ze standardami;
- stosowanie Kodeksu etyki;
- wydajność i skuteczność audytu wewnętrznego.

Działania podejmowane w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości służą również identyfikacji możliwości poprawy funkcjonowania audytu (standard 1300).

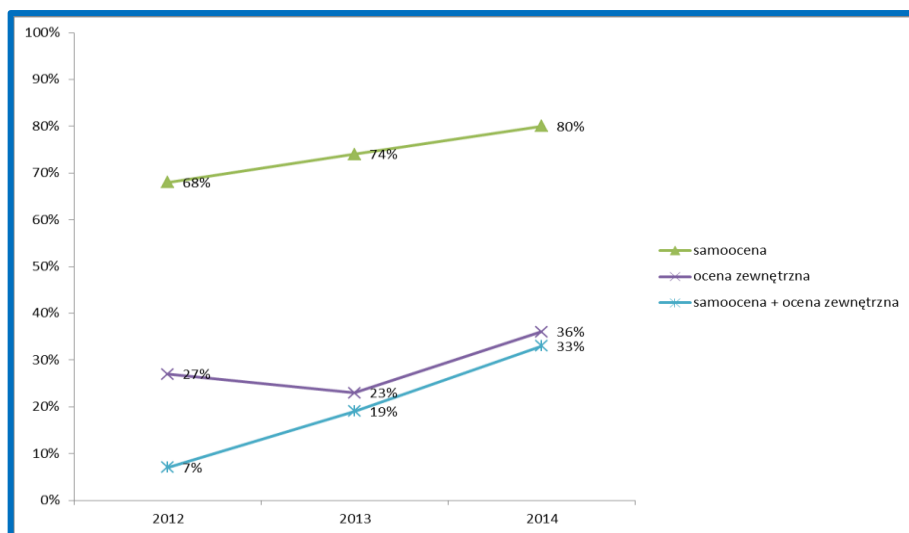
W myśl standardów oraz objaśnienia zawartego w poradnikach do standardów, zarządzający audytem wewnętrznym co najmniej raz w roku przekazuje wyniki ocen wewnętrznych kierownikowi jednostki. Natomiast oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat. Zgodnie ze standardem 1321, zarządzający audytem wewnętrznym może stwierdzić, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie ze standardami tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan. Zatem, zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne powinny potwierdzać zgodność działania KAW ze standardami.

Odnosząc się do kwestii prowadzenia ocen wewnętrznych w 2014 r. należy wskazać, że samoocenę przeprowadzono w ponad 80% jednostek, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce oraz w ok. 50% jednostek, w których audyt prowadzi usługodawca. Mimo łącznej poprawy w zakresie spełniania tego wymogu w porównaniu z wcześniejszymi latami, negatywnie należy ocenić fakt nieprzeprowadzania samooceny we wciąż dużej liczbie jednostek.

W odniesieniu do ocen zewnętrznych – w okresie ostatnich pięciu lat (2010-2014) – ocenę taką przeprowadzono jedynie w 36% badanych jednostek. W tym przypadku również odnotowano wzrost w porównaniu z wcześniejszymi latami. Stopniowo rośnie liczba jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę został poddany ocenie zewnętrznej. W 2012 r. nie było takich jednostek w badanej próbie, w 2013 r. – jedna jednostka, zaś w 2014 r. – 3. Należy zaznaczyć, że w analizie nie wzięto pod uwagę daty

rozpoczęcia prowadzenia audytu w jednostce. W związku z tym jednostki, które rozpoczęły prowadzenie audytu wewnętrznego w okresie krótszym niż ostatnie pięć lat, nie podlegały takiej ocenie. W 2014 r. blisko 33% badanych jednostek zadeklarowało zastosowanie obu narzędzi z programu zapewnienia i poprawy jakości, tj. samooceny i oceny zewnętrznej w pięcioletnim okresie obejmującym lata 2010-2014. W tym przypadku nastąpiła istotna poprawa w porównaniu z 2012 r. i 2013 r.

**Wykres 7. Odsetek jednostek, w których realizowane są elementy programu zapewnienia i poprawy jakości**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

A zatem w 2014 r. w większym stopniu niż w latach poprzednich wypełniane były wymogi dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości. Niemniej jednak wciąż niski jest poziom spełnienia wymogu przeprowadzenia raz na pięć lat oceny zewnętrznej, a ponadto większość usługodawców nie realizuje programu zapewnienia i poprawy jakości.

W odniesieniu do usługodawców należy przypomnieć, że ma tu zastosowanie standard 2070, który stanowi, że jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, wówczas musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Zgodnie z interpretacją powyższego standardu, organizacja realizuje powyższą odpowiedzialność stosując program zapewnienia i poprawy jakości, oceniający zgodność działania audytu z definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem Etyki i standardami.

Istotne jest, aby zarówno audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach jak i usługodawcy rozumieli, że program zapewnienia i poprawy jakości nie jest jedynie formalnym wymogiem.

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

Biorąc pod uwagę, że jednym z zadań komitetów audytu jest przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen audytu wewnętrznego (art. 289 ust. 1 pkt 6 ustawy), komitety audytu powinny skuteczniej wpływać na przeprowadzanie ocen.

W celu ułatwienia realizacji powyższych wymogów na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opublikowano opracowania zawierające m.in. opis narzędzi i metod, jakie mogą być stosowane w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości<sup>12</sup>.

### 3.4.2. Szkolenia

Warunkiem koniecznym zapewnienia wysokiej jakości audytu wewnętrznego są wykwalifikowani pracownicy. Analiza Informacji wskazuje, że w większości przypadków audytorzy wewnętrzni rezerwują czas na szkolenia oraz w nich uczestniczą. W 2014 r. pracownicy KAW wykorzystali na szkolenia łącznie 4,7% dostępnego czasu liczonego w osobodniach. W latach 2012-2013 wskaźnik ten kształtował się na zbliżonym poziomie. Przeciętnie pracownik KAW w 2014 r. przeznaczył na szkolenia 11,6 osobodni (9 w 2012 r., 10,6 w 2013 r.).

Z Informacji poddanych badaniu wynika, iż nie we wszystkich jednostkach planowano czas na szkolenia (3,6% takich jednostek). Natomiast w 5,5% badanych jednostek pracownicy KAW nie wykorzystali ani jednego dnia na szkolenia. W większości tych jednostek zatrudnienie w KAW nie przekraczało jednego etatu (przeszło 72%, w tym w blisko połowie jednostek, w których nie wykazano szkoleń, wymiar czasu pracy audytora stanowił mniej niż 0,5 etatu).

---

<sup>12</sup> [www.mf.gov.pl/Działalność/Finanse\\_publiczne/Kontrola\\_zarządcza\\_i\\_audyt\\_wewnętrzny/Audyt\\_wewnętrzny\\_w\\_sektorze\\_publicznym/Metodyka\\_i\\_dobre\\_praktyki/Metodyka](http://www.mf.gov.pl/Działalność/Finanse_publiczne/Kontrola_zarządcza_i_audyt_wewnętrzny/Audyt_wewnętrzny_w_sektorze_publicznym/Metodyka_i_dobre_praktyki/Metodyka).