

**Ankieta na temat prowadzenia audytu
wewnętrznego w jednostkach
samorządu terytorialnego oraz
związkach jednostek samorządu
terytorialnego i związkach
metropolitalnych**
edycja 2025

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, 2025 r.

Dokument pt. **Ankieta na temat prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego oraz związkach jednostek samorządu terytorialnego i związkach metropolitalnych** 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. Informacje ogólne o ankiecie.....	3
2. Udział w ankiecie	4
2.1 Udział w ankiecie z uwzględnieniem podziału terytorialnego	5
3. Zobowiązanie do prowadzenia audytu wewnętrznego.....	7
3.1 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu – Związki JST	7
3.2 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu – wszystkie JST	7
3.3 JST zobowiązane do prowadzenia audytu – realizacja obowiązku na podstawie ankiety	9
3.3.1 JST nieprowadzące audytu wewnętrznego mimo zobowiązania	10
3.3.2 JST Symulacja zmiany progu 40 mln zł na podstawie ankiety	11
3.3.3 JST niezobowiązane a prowadzące audyt	12
4. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców.....	12
4.1 JST, w których audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca	12
4.2 Usługodawcy w JST – wyniki ankiety	14
4.2.1 JST, symulacja zmiany progu 100 mln zł na podstawie ankiety	16
4.2.2 Usługodawcy prowadzący audyt w wielu JST.....	17
4.3. Umowa z usługodawcą	17
5. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego (KAW)	19
5.1. Zatrudnienie w KAW w JST	20
5.1.1 Łączny wymiar etatu osób zatrudnionych na stanowiskach audytorów wewnętrznych	21
5.1.2 Okoliczności uwzględniane przy określaniu łącznego etatu audytorów wewnętrznych.....	25
5.1.3 Stanowiska pomocnicze, możliwość odbycia praktyki	27
5.2. Zatrudnienie w KAW w Związkach JST	28
5.3. Kierownik KAW.....	28
6. Analiza występowania problemów z prowadzeniem audytu wewnętrznego w JST	29
7. Realizacja wymagań wynikających z wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego	33
7.1 Zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.....	34
7.1.1 Powierzanie audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań.....	35
7.1.2 Zabezpieczenia w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego	36
7.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW	38
7.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego	39
7.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW kierownikowi jednostki.....	39
7.5 Udział kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmianach	40
7.6 Określanie priorytetów do planu audytu	41
7.7 Podpisywanie planu audytu.....	41
7.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.....	42

7.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego.....	42
7.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających	43
7.11 Otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń	43
7.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń	44
7.13 Podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji	45
7.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających	46
7.15 Wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu	47
7.16 Informacje, które kierownik otrzymuje bezpośrednio	48
7.17 Opracowanie karty audytu	49
7.18 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego.....	50
7.19 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości	51
7.20 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok)	52
7.21 Przeprowadzenie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat	53
8. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego.....	55
9. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia	57
9.1 Planowanie zadań zapewniających	60
9.2 Zadania zapewniające pozaplanowe	61
9.3 Zadania zapewniające zrealizowane	61
9.4 Zadania zapewniające przeniesione na kolejny rok lub od których realizacji odstąpiono.....	63
9.5 Czynności doradcze.....	64
9.6 Czynności sprawdzające.....	65
9.7 Zalecenia	66
10. Uwzględnianie jednostek organizacyjnych przy prowadzeniu audytu wewnętrznego w urzędzie JST	68
11. Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej	69
12. Podsumowanie	70

1. Informacje ogólne o ankiecie

Ministerstwo Finansów przygotowało ankietę na temat prowadzenia audytu wewnętrznego, skierowaną do jednostek samorządu terytorialnego (dalej: „JST”), związków JST oraz związków metropolitalnych (dalej łącznie nazywane: „Związki JST”).

Pismo zawierające prośbę o wypełnienie ankiety¹ zostało przekazane wszystkim JST, które zostały również poproszone o poinformowanie Związków JST o możliwości wypełnienia ankiety.

Ankieta była aktywna od 31 stycznia do końca lutego 2025 r. Link do ankiety został opublikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów oraz został przekazany ww. pismem do jednostek. Dane gromadzone były według stanu na koniec 2024 r. (chyba, że w poszczególnych pytaniach wskazano inną datę).

Wypełnienie ankiety było dobrowolne.

Ankieta jest kierowana co około 3 lata do wszystkich JST. W obecnej formule odbyły się trzy edycje ankiety:

- z 2019 r. – według stanu na dzień 30 czerwca 2019 r.;
- z 2022 r. – według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.;
- z 2025 r. – według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r.

Liczba pytań jest różna w poszczególnych edycjach ankiety, niemniej w przypadku części z nich można dokonać porównań celem identyfikacji trendów.

Ostatnia edycja skierowana została również do Związków JST.

Celem przeprowadzenia ankiety było pozyskanie informacji na temat organizacji i działalności audytu wewnętrznego w tych jednostkach i uzupełnienie luki informacyjnej, ponieważ JST, związki JST oraz związki metropolitalne nie są zobligowane do składania Ministrowi Finansów raportów dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego.

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

Bardzo dziękujemy wszystkim osobom, które wzięły udział w ankiecie. Dzięki temu możemy dopasować nasze działania do zidentyfikowanych problemów, jakie występują w jednostkach.

¹ Pismo Pana Ministra Juranda Dropa z dnia 31 stycznia 2025 r. znak: DWR2.502.6.2025.

2. Udział w ankiecie

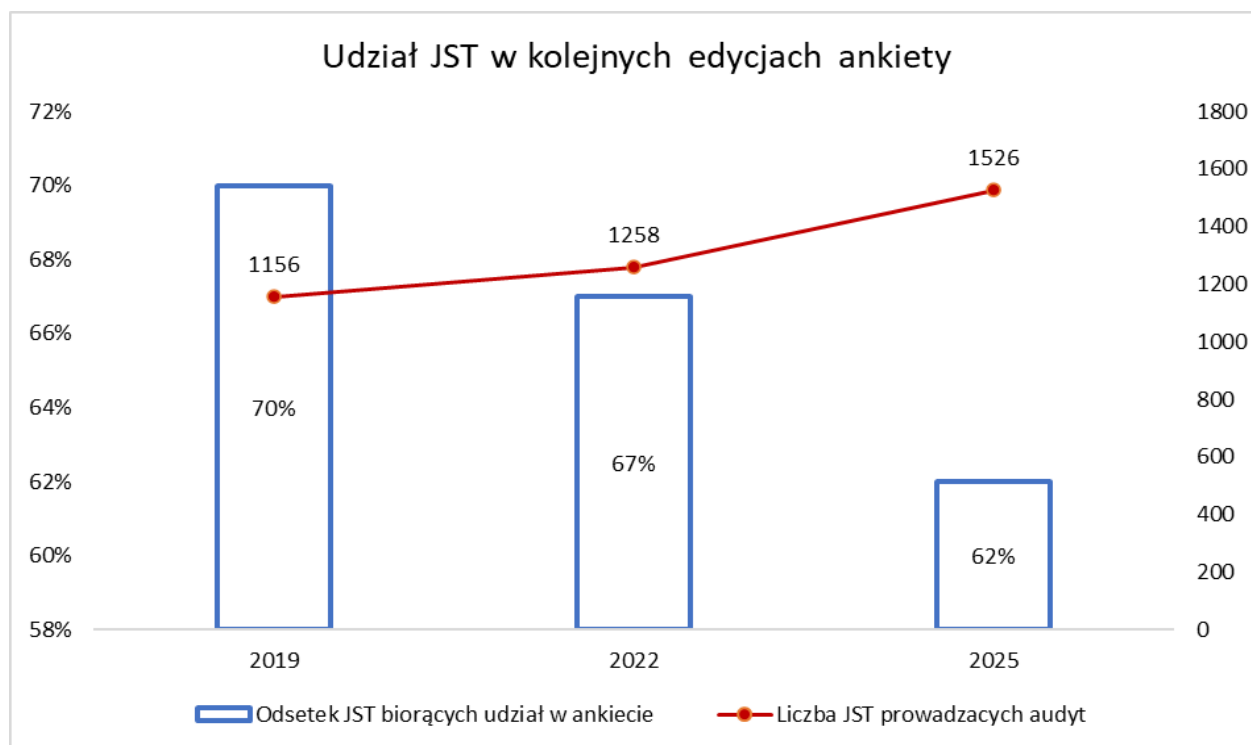
Ankiety wypełniło **1732** z **2809** JST oraz **11** Związków JST (w tym jeden związek metropolitalny). Spośród Związków JST, które wzięły udział w ankiecie, **2** prowadziły audyt wewnętrzny.

W analizach uwzględniono **1729** JST, ponieważ w przypadku **3** JST wystąpiły istotne rozbieżności w udzielonych odpowiedziach w przesłanych dwukrotnie ankietach.

W ankiecie wzięło udział **62%** wszystkich JST. Jest to najniższy odsetek w porównaniu z poprzednimi edycjami (najwyższy poziom udziału osiągnięty został w ankiecie z 2019 r. – **70%** JST).

Mimo że odsetek JST biorących udział w ankiecie maleje, to w każdej kolejnej edycji ankiety bierze udział większa liczba JST prowadzących audyt wewnętrzny. Od pierwszej edycji nastąpił wzrost o **370** takich JST (wykres nr 1 i tabela nr 1). Najwyższy przyrost od pierwszej edycji ankiety – o przeszło **300** JST prowadzących audyt – nastąpił w przypadku gmin wiejskich.

Wykres nr 1



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Tabela nr 1

UDZIAŁ JST W KOLEJNYCH EDYCJACH ANKIETY	2019	2022	2025
ODSETEK JST BIORĄCYCH UDZIAŁ W ANKIECIE	70%	67%	62%
LICZBA JST PROWADZĄCYCH AUDYT	1156	1258	1526

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Większa liczba JST prowadzących audyt w kolejnych edycjach ankiety najprawdopodobniej wynika z tego, że coraz więcej JST przekracza próg 40 mln zł, o którym mowa w art. 274 ust.

3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych² (dalej: „uofp”). JST przekraczające ten próg są zobowiązane są do prowadzenia audytu wewnętrznego. Z danych posiadanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że odsetek JST przekraczających ww. próg wzrósł z **60%** w 2019 r. do **87%** w 2024 r.

2.1 Udział w ankiecie z uwzględnieniem podziału terytorialnego

W analizach uwzględniono podział terytorialny państwa, opierając się na rejestrze terytorialnym prowadzonym przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego (rejestr o nazwie „TERYT”), w następującej szczegółowości:

- województwo (dane dotyczące urzędów marszałkowskich);
- powiat (dane dotyczące starostw powiatowych);
- miasta na prawach powiatu³ ;
- gminy ogółem oraz w podziale na:
 - ✓ gminy miejskie;
 - ✓ gminy miejsko-wiejskie;
 - ✓ gminy wiejskie.

Podział ten w dalszej części ankiety nazwany jest podziałem na „rodzaj JST”.

Przy analizie wybranych zagadnień uwzględniono kwestie terytorialne, celem obserwacji, czy ich występowanie ma charakter regionalny. W rozdziale nr 6 poddano analizie regionalne występowanie problemów:

- braku realizacji obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego;
- prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w JST, w których audyt musi prowadzić audytor zatrudniony w jednostce;
- zatrudnienia audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy poniżej 0,5 etatu.

Tabela nr 2 prezentuje odsetek JST, które wzięły udział w ankiecie w podziale na rodzaje JST.

Tabela nr 2

Rodzaj JST	UDZIAŁ W ANKIECIE	WSZYSTKIE JST	PROCENT
WOJEWÓDZTWA	15	16	94%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	51	66	77%
POWIATY	216	314	69%
GMINY (RAZEM), W TYM:	1447	2413	60%
GMINY MIEJSKIE	144	236	61%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	432	718	60%
GMINY WIEJSKIE	871	1459	60%
ŁĄCZNIE JST:	1729	2809	62%

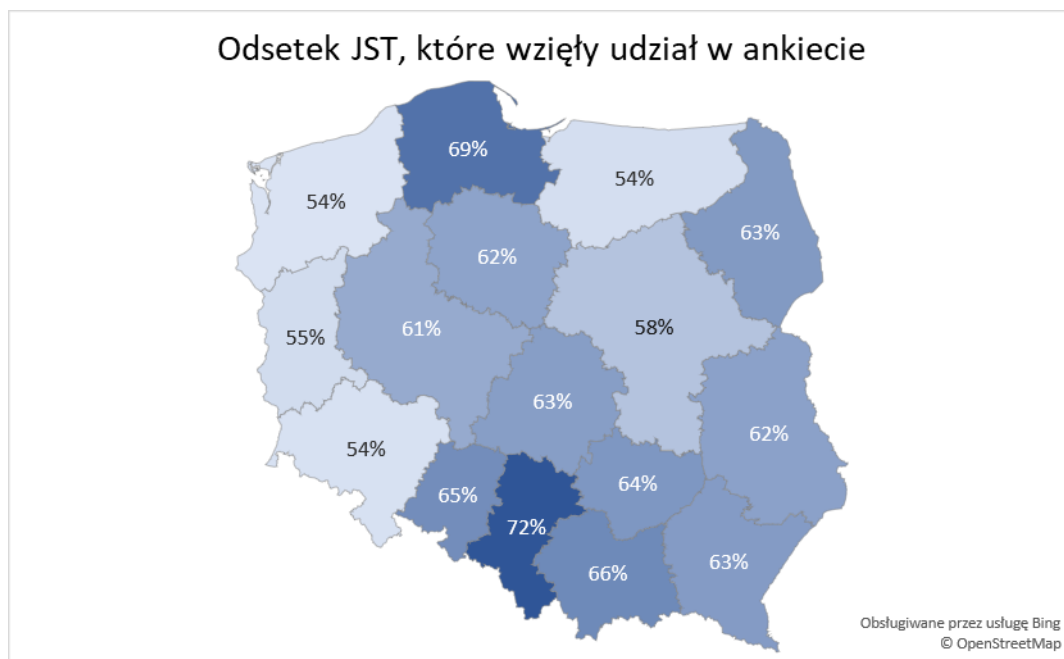
Źródło: Opracowanie własne.

² Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.

³ Na potrzeby niniejszego dokumentu miasta na prawach powiatu zostały wyszczególnione w oddzielnej pozycji – nie zostały uwzględnione w pozycji powiat.

W przypadku każdego rodzaju JST w ankiecie wzięła udział większość jednostek. Również przeszło połowa JST z każdego województwa wzięła udział w ankiecie (grafika nr 1 oraz tabela nr 3).

Grafika nr 1



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 3

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST, KTÓRE WZIĘŁY UDZIAŁ W ANKIECIE
ŚLĄSKIE	72%
POMORSKIE	69%
MAŁOPOLSKIE	66%
OPOLSKIE	65%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	64%
PODLASKIE	63%
PODKARPACKIE	63%
ŁÓDZKIE	63%
LUBELSKIE	62%
KUJAWSKO-POMORSKIE	62%
WIELKOPOLSKIE	61%
MAZOWIECKIE	58%
LUBUSKIE	55%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	54%
DOLNOŚLĄSKIE	54%
ZACHODNIOPOMORSKIE	54%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Najwyższy procent JST, które wypełniły ankietę, wystąpił w województwach śląskim (**72%**) oraz pomorskim (**69%**). Najniższy w województwach zachodniopomorskim, dolnośląskim i warmińsko-mazurskim (**54%** w każdym).

3. Zobowiązanie do prowadzenia audytu wewnętrznego

Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w przypadku JST i Związków JST określają te same przepisy uofp, ponieważ zgodnie z art. 4 ust. 2 uofp przepisy dotyczące JST stosuje się odpowiednio do Związków JST. Obowiązek ten powstaje, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej JST kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln zł⁴.

Dodatkowo we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych audyt wewnętrzny może być prowadzony na podstawie decyzji kierownika jednostki⁵.

3.1 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu – Związki JST

Spośród 11 Związków JST, które wypełniły ankietę, 4 Związki JST przekraczały próg 40 mln zł. Połowa z nich spełniała obowiązek prowadzenia audytu. W obu takich Związkach JST audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Przyczyny nieprowadzenia audytu podane przez Związki JST zobowiązane a nieprowadzące audytu wewnętrznego, to brak chętnych do prowadzenia audytu oraz incydentalne (tylko w jednym, badanym roku) przekroczenie progu.

3.2 Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu – wszystkie JST

Biorąc pod uwagę dane dotyczące wykonania budżetów wszystkich JST w 2024 r., zdecydowana większość JST (87%) przekracza próg 40 mln zł.

W tabeli nr 4 ujęty jest odsetek JST przekraczających ten próg w podziale na poszczególne rodzaje JST.

Tabela nr 4

Rodzaj JST	Odsetek JST zobowiązanych do prowadzenia audytu
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	100%
POWIATY	100%
GMINY (RAZEM), W TYM:	85%
GMINY MIEJSKIE	94%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	95%
GMINY WIEJSKIE	78%
ŁĄCZNIE JST:	87%

Źródło: Opracowanie własne.

Zobowiązane do prowadzenia audytu są wszystkie urzędy marszałkowskie, miasta na prawach powiatu i starostwa powiatowe. Najwięcej JST o najniższych budżetach występuje w przypadku gmin wiejskich, toteż w tej grupie odsetek JST zobowiązanych do prowadzenia audytu jest najniższy. Jednakże również w tej grupie przeszło ¾ JST jest zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego.

⁴ Art. 274 ust. 3 uofp.

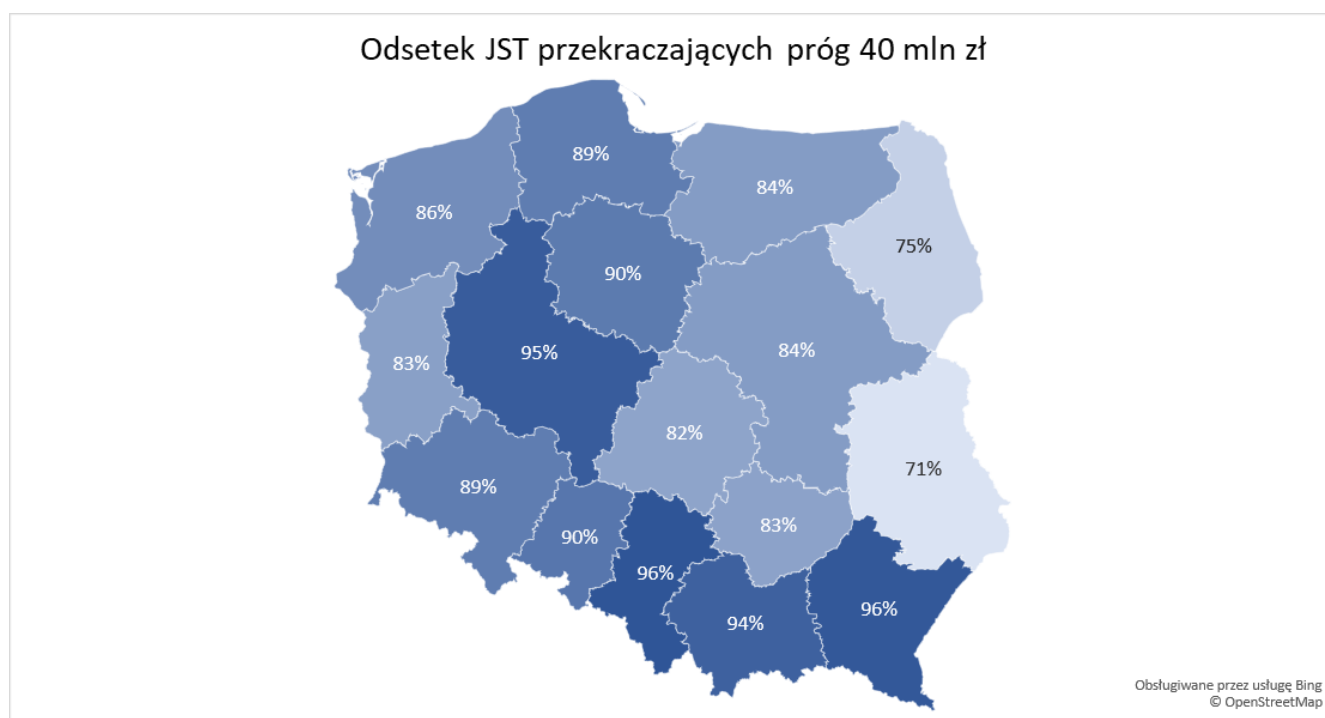
⁵ Na podstawie art. 274 ust. 4 uofp.

Uwzględniając podział terytorialny, próg 40 mln zł przekracza w każdym województwie co najmniej **70%** JST. Wartości te są największe w województwach śląskim, podkarpackim i wielkopolskim (powyżej **95%** JST) a najmniejsze w województwach lubelskim i podlaskim (nie więcej niż **75%** JST). Biorąc pod uwagę liczbę JST zobowiązanych, to najwięcej takich JST, jest w województwach mazowieckim (niemal **300** JST) i wielkopolskim (przeszło **240** JST), zaś najmniej w województwach opolskim, lubuskim i świętokrzyskim (poniżej **100** JST).

Dane te obrazują regionalny popyt na audyt wewnętrzny.

Grafika nr 2 oraz tabela nr 5 przedstawiają odsetek JST przekraczających ten próg w podziale na poszczególne województwa.

Grafika nr 2



Źródło: Opracowanie własne

Tabela nr 5

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST PRZEKRACZAJĄCYCH PRÓG 40 MLN ZŁ
ŚLĄSKIE	96%
PODKARPACKIE	96%
WIELKOPOLSKIE	95%
MAŁOPOLSKIE	94%
OPOLSKIE	90%
KUJAWSKO-POMORSKIE	90%
DOLNOŚLĄSKIE	89%
POMORSKIE	89%
ZACHODNIOPOMORSKIE	86%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	84%
MAZOWIECKIE	84%
LUBUSKIE	83%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	83%
ŁÓDZKIE	82%

Źródło: Opracowanie własne

3.3 JST zobowiązane do prowadzenia audytu – realizacja obowiązku na podstawie ankiety

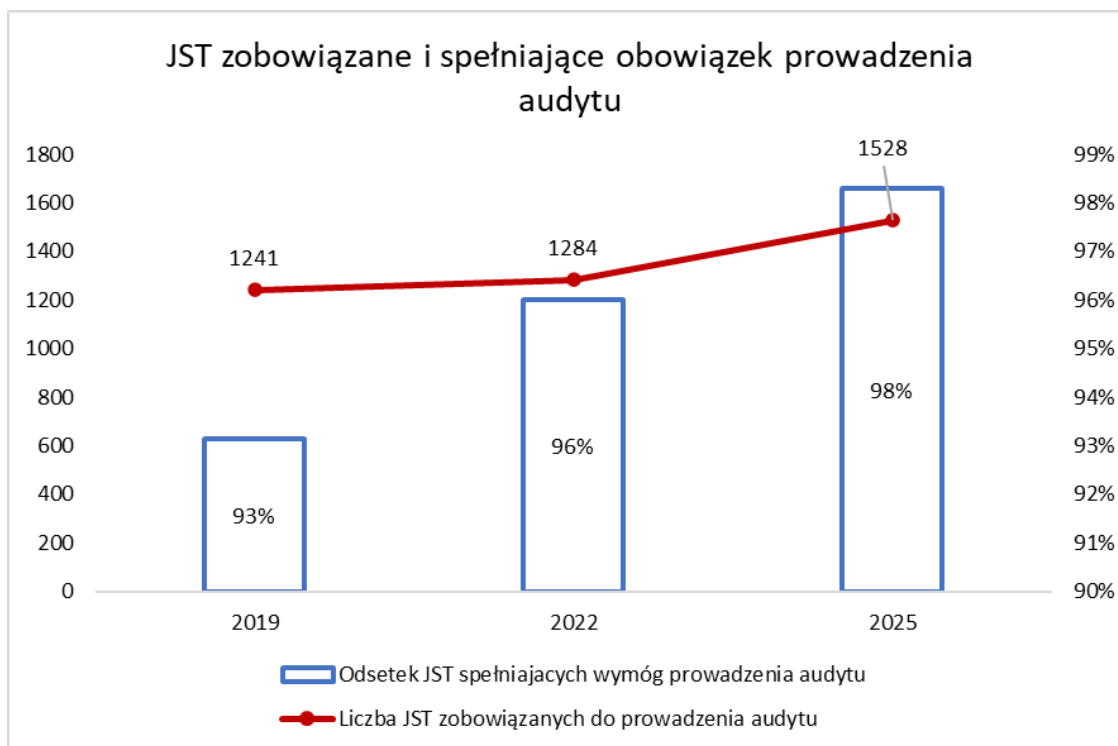
W ankiecie wzięło udział **63%** wszystkich JST zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Spełnienie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego potwierdziło za pomocą ankiety **1502 JST**, co stanowi **62%** wszystkich JST przekraczających próg 40 mln zł (w tym tych, które nie wzięły udziału w ankiecie). Oznacza to, że za pomocą ankiety pozyskano informację o prowadzeniu audytu w niemal 2/3 JST zobowiązanych do jego prowadzenia.

Spośród **1729 JST**, które uwzględniono w analizach, **1528 JST** było zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym **1502 (98%) JST** wypełniało ten obowiązek, zaś dodatkowo **24 JST** prowadziło audyt na podstawie decyzji kierownika jednostki.

W kolejnych edycjach ankiety wzrasta odsetek JST spełniających obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego oraz liczba JST zobowiązanych do prowadzenia audytu, które wzięły udział w ankiecie (wykres nr 2 i tabela nr 6).

Wykres nr 2



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Tabela nr 6

SPŁNIENIE OBOWIĄZKU PROWADZENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO	2019	2022	2025
ODSETEK JST SPEŁNIAJĄCYCH OBOWIĄZEK PROWADZENIA AUDYTU	93%	96%	98%
LICZBA JST ZOBOWIĄZANYCH DO PROWADZENIA AUDYTU	1241	1284	1528

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Ze względu na dość dużą liczbę zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego JST, które nie wzięły udziału w ankiecie (przeszło 1/3 takich JST), powyższy pozytywny trend zidentyfikowany za pomocą ankiety, może nie odzwierciedlać stanu rzeczywistego. Dobrowolność wypełnienia ankiety może skutkować bowiem niechęcią do jej wypełnienia w przypadku niespełniania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego.

Szczegółowe dane na temat prowadzenia audytu wewnętrznego w JST, które wzięły udział w ankiecie, w podziale na poszczególne rodzaje JST, prezentuje Tabela nr 7.

Tabela nr 7

Rodzaj JST	JST zobowiązane do prowadzenia audytu	JST nieprowadzące audytu a zobowiązane	JST niezobowiązane a prowadzące audyt	JST prowadzące audyt wewnętrzny
WOJEWÓDZTWA	15	0	0	15
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	51	1	0	50
POWIATY	216	2	0	214
GMINY (RAZEM), W TYM:	1246	23	24	1247
GMINY MIEJSKIE	139	1	0	138
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	412	6	5	411
GMINY WIEJSKIE	695	16	19	698
ŁĄCZNIE JST:	1528	26	24	1526

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

3.3.1 JST nieprowadzące audytu wewnętrznego mimo zobowiązania

Audyt wewnętrzny nie był prowadzony w 26 JST do tego zobowiązanych. Liczba ta maleje wraz z każdą kolejną edycją ankiety i jest przeszło 3-krotnie mniejsza niż w przypadku ankiety z 2019 r. (tabela nr 8).

Tabela nr 8

Rodzaj JST	2019	2022	2025
WOJEWÓDZTWA	0	0	0
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0	0	1
POWIATY	8	2	2
GMINY (RAZEM), W TYM:	77	41	23
GMINY MIEJSKIE	6	3	1
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	22	10	6
GMINY WIEJSKIE	49	28	16
ŁĄCZNIE JST:	85	43	26

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Trend malejący widać w przypadku każdego rodzaju gmin. W przypadku powiatów – podobnie jak w edycji z 2022 r. wystąpiły 2 starostwa powiatowe, które nie prowadziły audytu wewnętrznego mimo obowiązku. Dodatkowo w bieżącej edycji po raz pierwszy

wystąpiło miasto na prawach powiatu, w którym mimo obowiązku nie był prowadzony audyt wewnętrzny. W przypadku województw zjawisko takie nie wystąpiło, niemniej należy zauważyć, że w żadnej z edycji nie wzięły udziału wszystkie urzędy marszałkowskie.

Należy przy tym ponownie podkreślić, że w bieżącej edycji ankiety udział wzięła największa (w porównaniu z poprzednimi edycjami) liczba JST zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Najczęstszym powodem nieprowadzenia audytu wewnętrznego był brak kandydatów zgłaszających się do pracy lub brak kandydatów posiadających wymagane kwalifikacje. Z pozostałych przyczyn nieprowadzenia audytu należy zwrócić uwagę na występujące przypadki incydentalnego przekroczenia progu 40 mln zł w trakcie roku. Dodatkowo, w przypadku jednej JST błędnie wskazano, że „przepisy nie zobowiązują do tego JST”.

Większość JST nieprowadzących audytu mimo zobowiązania to JST, które wskazały, że ich budżet (w dokumencie tym określenie to występuje w rozumieniu kwot, o których mowa w art. 274 ust. 3 uofp) znajdowały się w przedziale między 40 a 65 mln zł, a więc w najniższym przedziale, jaki był do wyboru w ankiecie. Dotyczy to **73%** (19 z 26) JST nieprowadzących audytu mimo zobowiązania – były to gminy wiejskie i miejsko-wiejskie.

Problem braku spełnienia obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego dotyczy również innych JST posiadających większe budżety – w tym **2** starostw powiatowych, jednej gminy miejskiej i miasta na prawach powiatu. W każdej z tych JST budżet przekraczał 100 mln zł. W tych jednostkach przyczyną nieprowadzenia audytu był brak możliwości zrekrutowania audytora – w tym mimo przeprowadzania ponownych naborów.

Największa liczba JST zobowiązanych a nieprowadzących audytu wewnętrznego występuje w województwach mazowieckim i podlaskim – po **6** JST.

W **6** województwach nie wystąpiły JST, które nie spełniały obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego i wypełniły ankietę, były to województwa:

- małopolskie;
- opolskie;
- podkarpackie;
- pomorskie;
- śląskie;
- zachodniopomorskie.

Warto zauważyć, że w tej grupie znalazły się województwa z których największy odsetek JST wzięły udział w ankiecie (śląskie, pomorskie, małopolskie i opolskie) oraz z najwyższym odsetkiem JST zobowiązanych do prowadzenia audytu (śląskie i podkarpackie).

W pozostałych województwach wystąpiły od **1** do **3** JST, w których audyt wewnętrzny nie był prowadzony mimo obowiązku.

3.3.2 JST Symulacja zmiany progu 40 mln zł na podstawie ankiety

W przypadku podniesienia progu zobowiązującego do prowadzenia audytu wewnętrznego z 40 do 65 mln zł, liczba JST zobowiązanych do prowadzenia audytu (które wzięły udział w ankiecie) spadłaby o **486** JST (co stanowiłoby **32%** obecnie zobowiązanych JST, które wzięły udział w ankiecie).

Wśród JST, które znalazły się w tej grupie (których kwoty progowe mieściły się w przedziale od 40 do 65 milionów zł), jest:

- **1** starostwo powiatowe;
- **14** gmin miejskich (**10%** zobowiązanych do prowadzenia audytu JST w tej grupie);
- **113** gmin miejsko-wiejskich (**27%** zobowiązanych do prowadzenia audytu JST w tej grupie);
- **358** gmin wiejskich (**52%** zobowiązanych do prowadzenia audytu JST w tej grupie).

Biorąc pod uwagę podział terytorialny, przeszło połowa JST zobowiązanych do prowadzenia audytu (które wypełniły ankietę) w województwach podlaskim i lubelskim znalazłaby się poniżej nowego progu (65 mln zł). Natomiast w przypadku województw dolnośląskiego i pomorskiego zmiana ta dotyczyłaby mniej niż **20%** JST.

Przy zmianie wysokości progu do poziomu 65 mln zł, **7** z **26** JST, które nie spełniały obowiązku prowadzenia audytu, pozostałoby powyżej progu.

3.3.3 JST niezobowiązane a prowadzące audyt

W **24** JST audyt wewnętrzny był prowadzony na podstawie decyzji kierownika jednostki. Sytuacja taka miała miejsce w **19** gminach wiejskich i **5** gminach miejsko-wiejskich. Za wyjątkiem **1** JST, we wszystkich jednostkach niezobowiązanych, audyt prowadzi usługodawca.

W porównaniu z poprzednią edycją ankiety (z 2022 r.) wzrosła o **7** jednostek liczba JST, w których audyt jest prowadzony mimo braku takiego obowiązku. Największa liczba takich JST – po **5** – występuje w województwach lubelskim i mazowieckim.

4. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców

Usługodawcy mogą prowadzić audyt wewnętrzny w JST i Związkach JST, gdy ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 mln zł⁶.

Spośród **11 Związków JST**, które wypełniły ankietę ww. progu nie przekracza **9** Związków JST (w jednostkach tych nie jest prowadzony audyt). W dwóch pozostałych Związkach JST audyt prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce.

Spośród **1526 JST** (które wypełniły ankietę i prowadziły audyt wewnętrzny) w **62% (944)** jednostkach audyt prowadził usługodawca.

4.1 JST, w których audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca

Audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę w **62%** JST (tyle JST nie przekracza progu 100 mln zł). Uwzględniając tylko te JST, które są zobowiązane do prowadzenia audytu (przekraczają próg 40 mln zł) odsetek ten wynosi **49%** wszystkich JST, czyli budżet niemal połowy JST mieści się w przedziale od 40 do 100 mln zł. W tabeli nr 9 zaprezentowany jest odsetek JST, w których audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca, w podziale na poszczególne rodzaje JST.

⁶ Zgodnie z art. 278 ust. 3 uofp.

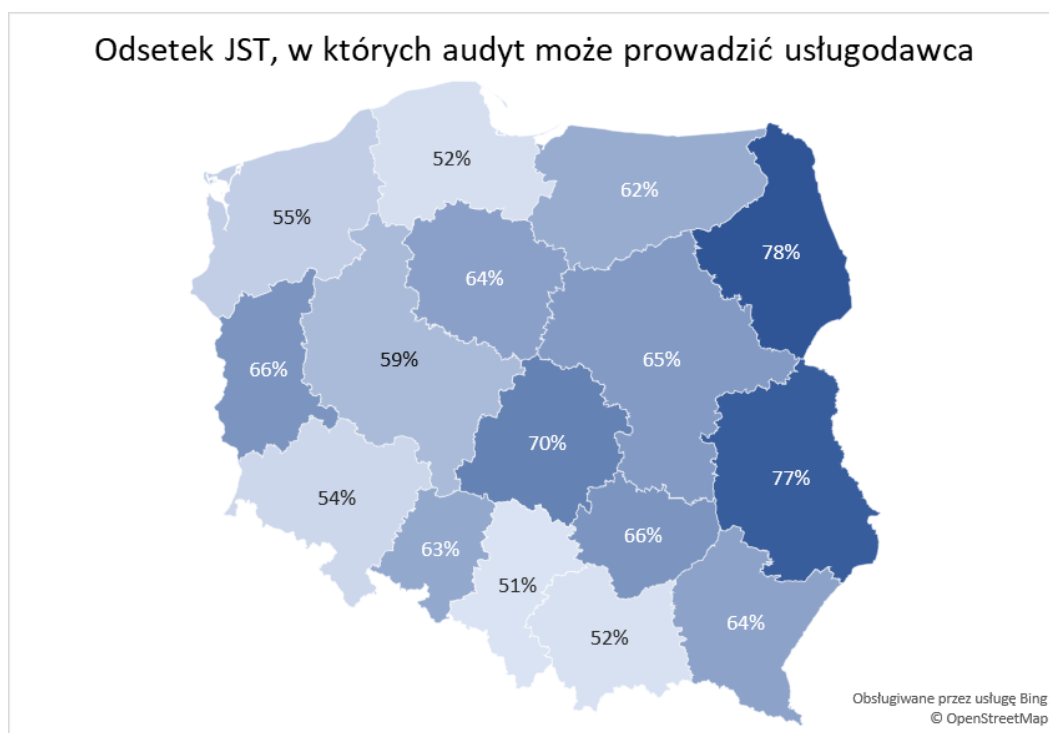
Tabela nr 9

Rodzaj JST	Odsetek JST, w których audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca (budżet poniżej 100 mln zł)	Odsetek JST między progiem 40 a 100 mln zł
WOJEWÓDZTWA	0%	0%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0%	0%
POWIATY	6%	6%
GMINY (RAZEM), W TYM:	72%	56%
GMINY MIEJSKIE	26%	20%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	57%	52%
GMINY WIEJSKIE	86%	64%
ŁĄCZNIE JST:	62%	49%

Źródło: Opracowanie własne.

Z powyższych danych wynika, że audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawców prawie wyłącznie na poziomie gmin. Niemniej możliwość taka dotyczy większości JST.

Grafika nr 3 oraz tabela nr 10 przedstawiają odsetek JST, w których audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca w podziale na poszczególne województwa.

Grafika nr 3

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela nr 10

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST, W KTÓRYCH AUDYT WEWNĘTRZNY MOŻE PROWADZIĆ USŁUGODAWCA	ODSETEK JST MIĘDZY PROGIEM 40 A 100 MLN ZŁ
DOLNOŚLĄSKIE	54%	43%
KUJAWSKO-POMORSKIE	64%	54%

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST, W KTÓRYCH AUDYT WEWNĘTRZNY MOŻE PROWADZIĆ USŁUGODAWCA	ODSETEK JST MIĘDZY PROGIEM 40 A 100 MLN ZŁ
LUBELSKIE	77%	48%
LUBUSKIE	66%	49%
ŁÓDZKIE	70%	52%
MAŁOPOLSKIE	52%	46%
MAZOWIECKIE	65%	49%
OPOLSKIE	63%	53%
PODKARPACKIE	64%	59%
PODLASKIE	78%	53%
POMORSKIE	52%	41%
ŚLĄSKIE	51%	48%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	66%	49%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	62%	46%
WIELKOPOLSKIE	59%	54%
ZACHODNIOPOMORSKIE	55%	42%

Źródło: Opracowanie własne.

Uwzględniając podział terytorialny, usługodawcy mogą prowadzić audyt w większości JST w każdym z województw. Największy odsetek JST nieprzekraczających progu 100 mln zł występuje w województwach podlaskim i lubelskim (powyżej **75%**). Największa liczba takich JST występuje w województwie mazowieckim (blisko **230** JST) i lubelskim (około **180** JST).

Biorąc pod uwagę tylko te JST, które są zobowiązane do prowadzenia audytu największy odsetek JST zobowiązanych a nieprzekraczających progu 100 mln zł występuje w województwach podkarpackim (**59%** JST), wielkopolskim i kujawsko-pomorskim (**54%** JST w obu tych województwach). Największa liczba takich JST występuje w województwie mazowieckim (około **170** JST) wielkopolskim (blisko **140** JST) i lubelskim (ponad **110** JST).

Dane te obrazują możliwość prowadzenia audytu przez usługodawcę w perspektywie regionalnej.

4.2 Usługodawcy w JST – wyniki ankiety

Audyt wewnętrzny był prowadzony przez usługodawców w **62%** JST prowadzących audyt wewnętrzny (**944 z 1526**). Odsetek ten oraz liczba JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca rośnie w kolejnych edycjach ankiety (Tabela nr 11).

Tabela nr 11

JST, W KTÓRYCH AUDYT WEWNĘTRZNY PROWADZI USŁUGODAWCA	2019	2022	2025
ODSETEK JST	58%	60%	62%
LICZBA JST	671	750	944

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

W niemal wszystkich (**23 z 24**) JST niezobowiązanych a prowadzących audyt wewnętrzny, audyt był prowadzony przez usługodawcę.

Usługodawcy mogą prowadzić audyt wewnętrzny w JST jedynie w przypadku, gdy ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 mln zł. **W przypadku 114 JST audyt był prowadzony przez usługodawcę, mimo przekroczenia ww. kwoty.** Liczba ta jest niemal dwukrotnie wyższa w porównaniu z

poprzednią edycją ankiety (w 2022 taka sytuacja miała miejsce w **64** JST). W szczególności zwraca uwagę wysoki odsetek starostw powiatowych, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca mimo przekroczenia ww. progu 100 mln zł (Tabela nr 12).

Tabela nr 12

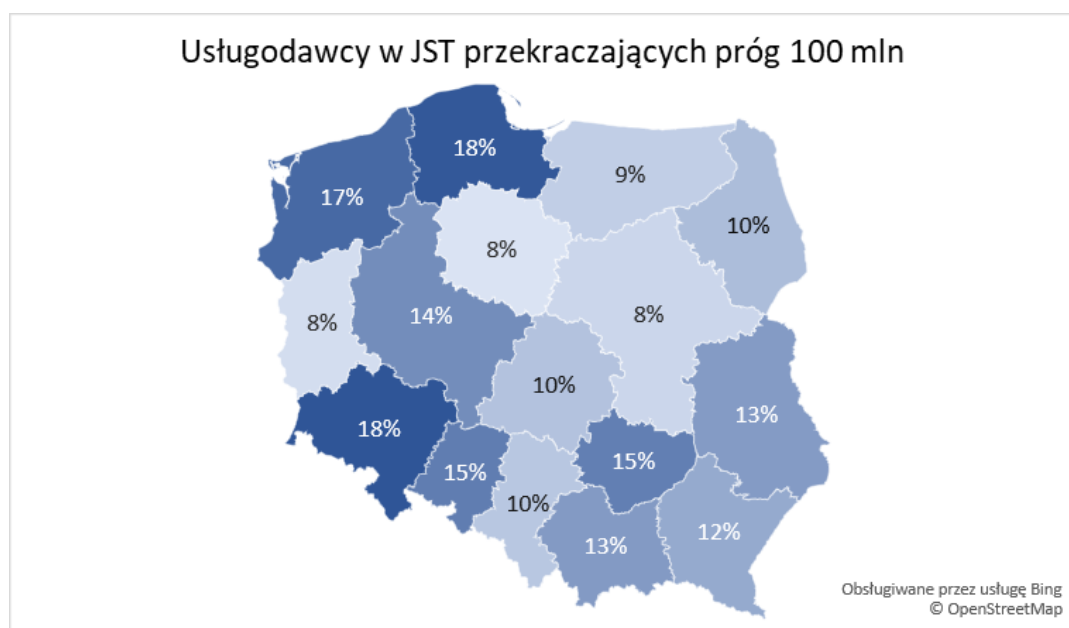
RODZAJ JST	JST, W KTÓRYCH AUDYT PROWADZI USŁUGODAWCA	JST PRZEKRACZAJĄCE PRÓG 100 MLN Z USŁUGODAWCĄ	% JST PRZEKRACZAJĄCYCH PRÓG 100 MLN Z USŁUGODAWCĄ
WOJEWÓDZTWA	0	0	0%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0	0	0%
POWIATY	53	37	70%
GMINY (RAZEM), W TYM:	891	77	9%
GMINY MIEJSKIE	38	7	18%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	256	33	13%
GMINY WIEJSKIE	597	37	6%
ŁĄCZNIE JST:	944	114	12%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Starostwa powiatowe, w których audyt wewnętrzny nie powinien być prowadzony przez usługodawcę stanowią **70% (37 z 53)** wszystkich starostw powiatowych, w których audyt prowadzi usługodawca. Odsetek ten jest dużo niższy w przypadku pozostałych rodzajów JST. Podobna liczba JST, w których taka sytuacja ma miejsce, występuje w przypadku gmin wiejskich (**37**) i gmin miejsko-wiejskich (**33**).

W ramach ankiety nie była analizowana przyczyna takiego zjawiska, niemniej można przypuszczać, że w pewnym stopniu związane jest ono z trudnością z zatrudnieniem audytora wewnętrznego w jednostce. Analiza tego zjawiska w kontekście regionalnym będzie jednym z elementów pozwalających na identyfikację obszarów, gdzie występuje problem z zatrudnieniem audytorów wewnętrznych (grafika nr 4 i tabela nr 13).

Grafika nr 4



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 13

WOJEWÓDZTWO	USŁUGODAWCY W JST PRZEKRACZAJĄCYCH PRÓG 100 MLN
DOLNOŚLĄSKIE	18%
POMORSKIE	18%
ZACHODNIOPOMORSKIE	17%
OPOLSKIE	15%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	15%
WIELKOPOLSKIE	14%
MAŁOPOLSKIE	13%
LUBELSKIE	13%
PODKARPACKIE	12%
PODLASKIE	10%
ŁÓDZKIE	10%
ŚLĄSKIE	10%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	9%
MAZOWIECKIE	8%
LUBUSKIE	8%
KUJAWSKO-POMORSKIE	8%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

W **3** województwach, w których odsetek takich JST jest najwyższy jednocześnie występuje najniższy odsetek JST w przedziale między 40 a 100 mln zł, a więc JST zobowiązanych do prowadzenia audytu, a w których audyt może prowadzić usługodawca. Zależność taka nie występuje jednak w przypadku pozostałych JST.

Innym wyjaśnieniem prowadzenia audytu przez usługodawców w JST, w których audytu nie może prowadzić usługodawca, jest brak świadomości na temat ograniczeń w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców.

4.2.1 JST, symulacja zmiany progu 100 mln zł na podstawie ankiety

W przypadku podniesienia progu zobowiązującego do prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce ze 100 do 162 mln zł, Liczba JST które mogłyby zatrudnić usługodawcę do prowadzenia audytu (które wzięły udział w ankiecie) wzrosłaby o **311** JST, co stanowiłoby **46%** JST, które wzięły udział w ankiecie, a nie mogą obecnie zatrudniać usługodawcy.

Wśród JST, które znalazły się w tej grupie (których kwoty progowe mieściły się w przedziale od 100 do 162 milionów zł), jest:

- **81** starostw powiatowych (**41%** JST w tej grupie, które nie mogą obecnie zatrudniać usługodawcy);
- **36** gmin miejskich (**34%** JST w tej grupie, które nie mogą obecnie zatrudniać usługodawcy);
- **106** gmin miejsko-wiejskich (**59%** JST w tej grupie, które nie mogą obecnie zatrudniać usługodawcy);
- **88** gmin wiejskich (**72%** JST w tej grupie, które nie mogą obecnie zatrudniać usługodawcy).

W połowie województw które wzięły udział w ankiecie, co najmniej **50%** JST, w których obecnie audytu nie może prowadzić usługodawca, będzie miało taką możliwość w przypadku podniesienia progu do 162 mln zł.

4.2.2 Usługodawcy prowadzący audyt w wielu JST

Przy bieżącej edycji ankiety poddaliśmy analizie, ile JST korzysta z usług tego samego usługodawcy.

Największa liczba JST obsługiwanych przez jednego usługodawcę wyniosła **73** i jest znacznie wyższa niż w przypadku poprzedniej edycji ankiety (z 2022 r.), kiedy wyniosła – **54** JST.

Ponadto, **12** usługodawców świadczyło usługi audytu wewnętrznego w **10** lub więcej JST.

W przypadku **25% (241)** JST, w których audyt prowadzi usługodawca i które wskazały firmę usługodawcy, usługodawca prowadził audyt tylko w jednej JST, biorącej udział w ankiecie.

Należy podkreślić, że w ramach ankiety nie zbieraliśmy danych na temat liczby osób zatrudnianych przez usługodawców do prowadzenia audytu w JST, stąd też nie należy przyjmować, że jeden usługodawca to jedna osoba fizyczna (jeden audytor).

4.3. Umowa z usługodawcą

W bieżącej edycji ankiety poprosiliśmy jednostki o podanie informacji na temat umów zawieranych z usługodawcami. Ankietowani mieli się wypowiedzieć, czy zawarta z usługodawcą umowa:

- określa zakres prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce wynikający z zakresu zadań, struktury i wielkości tej jednostki i liczby jednostek organizacyjnych, w których może być przeprowadzany audyt wewnętrzny;
- gwarantuje prowadzenie audytu wewnętrznego zgodnie z przepisami ustawy, standardami audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych oraz w sposób efektywny i skuteczny;
- określa kary umowne za niewykonywanie lub nienależyte wykonywanie obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego;
- umożliwia rozwiązanie umowy przed upływem czasu na jaki została zawarta, w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego niezgodnie z przepisami prawa;
- określa sposób postępowania z dokumentami wytworzonymi lub zgromadzonymi w celu prowadzenia audytu wewnętrznego i ramach jego prowadzenia w jednostce sektora finansów publicznych, tak aby zapewnić ich dostępność kierownikowi jednostki, ochronę przed nieuprawnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem;
- określa okres jej obowiązywania niezbędny do skutecznej realizacji zadań przez usługodawcę oraz zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego.

Ponadto, poprosiliśmy o wskazanie innych istotnych warunków umowy zawieranej z usługodawcą.

Odsetek jednostek, które wskazały, że umowa z usługodawcą uwzględnia powyższe kwestie prezentuje Tabela nr 14.

Tabela nr 14

POSTANOWIENIA UMOWY	PROCENT JST, KTÓRE POTWIERDZIŁY, ŻE UMOWA REGULUJE DANĄ KWESTIĘ
OKREŚLA ZAKRES PROWADZENIA AUDYTU	96%
GWARANTUJE PROWADZENIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO ZGODNIE Z PRZEPISAMI	99%
OKREŚLA KARY UMOWNE	77%
UMOŻLIWIA WCZEŚNIEJSZE ROZWIĄZANIE UMOWY	82%
OKREŚLA SPOSÓB POSTĘPOWANIA Z DOKUMENTAMI	91%
OKREŚLA OKRES OBOWIĄZYWANIA UMOWY	96%
WSZYSTKIE POWYŻEJ	61%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Nieco ponad **60%** JST (w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca) zadeklarowało, że umowy z usługodawcami zawierają wszystkie ww. elementy. Najmniejsza liczba JST potwierdziła, że umowa zawarta z usługodawcą określa kary umowne (**77%**) oraz, że umowa umożliwia wcześniejsze jej rozwiązanie (**82%**). Zdecydowana większość JST (ponad **90%**) wskazała, że umowa z usługodawcą reguluje poszczególne pozostałe kwestie.

JST wskazywały również na inne zapisy umowy z usługodawcą – najczęściej były to standardowe zapisy dotyczące praw i obowiązków stron, m.in. wynagrodzenia, a także zapisy dotyczące ochrony danych, poufności informacji.

JST informowały również, że umowa z usługodawcą m.in.:

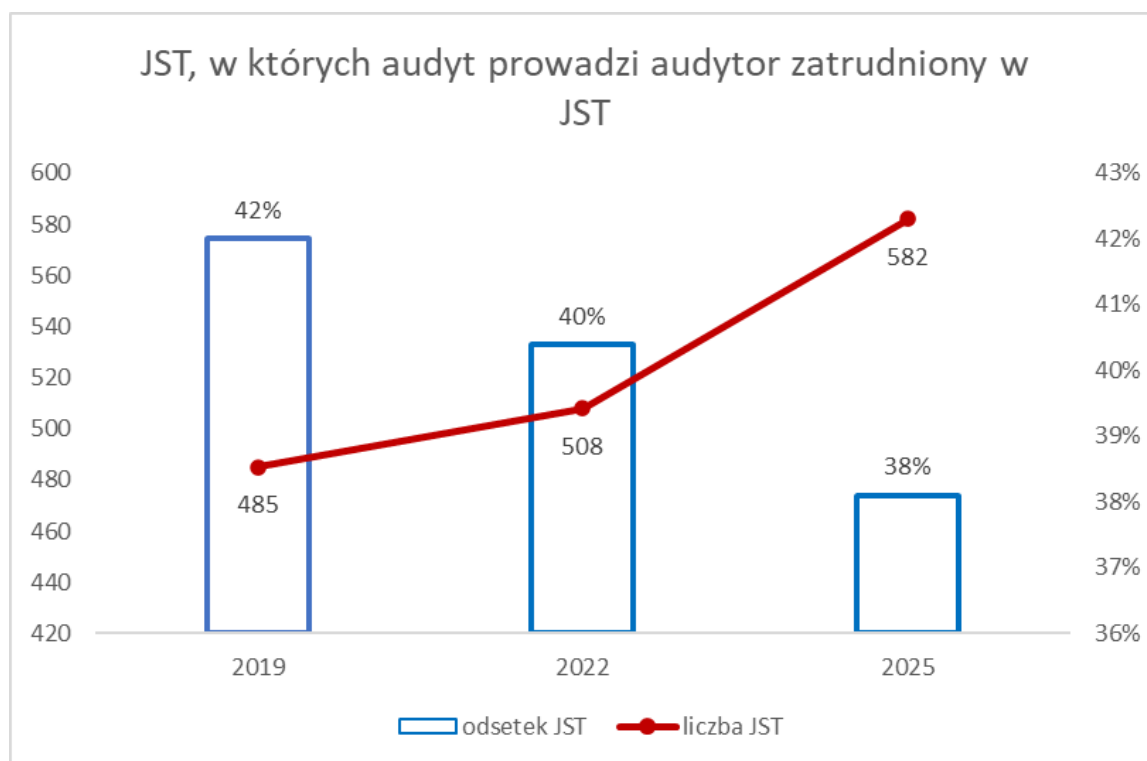
- zawiera liczbę zadań audytowych przewidzianych do wykonania przez audytora, w tym również możliwość przeprowadzenia zadań pozaplanowych;
- określa zasady komunikacji z kierownictwem, przekazywania informacji o postępach w realizacji zadań, umowy;
- zobowiązuje do opracowania procedur audytu;
- uwzględnia możliwość prowadzenia audytu w jednostkach organizacyjnych JST na podstawie upoważnienia kierownika JST.

Nadzór merytoryczny nad umową z usługodawcą sprawuje najczęściej sekretarz JST (**35%**), zaś kierownik JST sprawuje taki nadzór w zbliżonej, lecz nieco mniejszej liczbie JST (**34%**). Skarbnik sprawuje taki nadzór w **26%** JST. W **4%** JST wskazano, że nadzór merytoryczny nad umową sprawuje inna osoba wyznaczona przez kierownika jednostki, a tylko w przypadku **2** JST poinformowano, że nikt nie sprawuje takiego nadzoru.

5. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego (KAW)

Na podstawie wyników ankiety, audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce w **38% (582 z 1536)** JST. Odsetek ten maleje w kolejnych edycjach ankiety, przy rosnącej liczbie JST zatrudniających audytora wewnętrznego (wykres nr 3 i tabela nr 15).

Wykres nr 3



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Tabela nr 15

JST, W KTÓRYCH AUDYT PROWADZI AUDYTOR ZATRUDNIONY W JST	2019	2022	2025
ODSETEK JST	42%	40%	38%
LICZBA JST	485	508	582

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

Podobnie jak w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca, większa liczba JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w JST, wynika z większej liczby JST prowadzących audyt wewnętrzny, które wzięły udział w bieżącej edycji ankiety.

W rozdziale tym analizie poddane zostało zatrudnienie:

- w całej KAW, tj. łącznie na stanowiskach audytorów wewnętrznych i stanowiskach pomocniczych (nieaudytorskich);
- audytorów wewnętrznych;
- osób odbywających praktykę celem zdobycia uprawnień do bycia audytorem wewnętrznym⁷ oraz etatów przewidzianych na odbycie takiej praktyki.

⁷ Praktyka, o której mowa w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d oraz ust. 2 uofp.

Audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce również w obu Związkach JST, które wypełniły ankietę i prowadziły audyt wewnętrzny.

5.1. Zatrudnienie w KAW w JST

Spośród JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, zdecydowana większość to jednostki z budżetem przekraczającym 100 mln zł, a więc są to JST, w których audytu nie może prowadzić usługodawca. JST przekraczające ten próg stanowią **95%** wszystkich JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

W związku z tym zdecydowana większość etatów KAW – **97%** znajduje się w JST, które przekraczają próg 100 mln zł (w poprzedniej edycji było to **93%**). W JST, które nie przekraczają tego progu nie występują stanowiska pomocnicze (tabela nr 16).

Tabela nr 16

WIELKOŚĆ BUDŻETU JST	SUMA ETATÓW STANOWISK AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	SUMA ETATÓW STANOWISK POMOCNICZYCH	PROCENT ETATÓW KAW (SUMA ETATÓW KAW W GRUPIE/WSZYSTKIE ETATY W KAW)
DO 40 MLN ZŁ	1	0	0%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	3	0	1%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	11,93	0	2%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	97,408	5	18%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	361,748	77,25	79%
ŁĄCZNIE JST	475,086	82,25	100%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Biorąc pod uwagę rodzaj JST, największe KAW występują w urzędach marszałkowskich i miastach na prawach powiatów. Średnia liczba etatów audytorów wewnętrznych w tych JST wynosi odpowiednio **5,7** oraz **2,7** (licząc z wyłączeniem największej KAW – **1,9**). W urzędach marszałkowskich i miastach na prawach powiatów występuje **40%** wszystkich etatów KAW, mimo że te JST stanowią jedynie **11%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce (w poprzedniej edycji ankiety wielkości te wynosiły odpowiednio **45%** i **14%**, a zatem są to zbliżone wielkości). W pozostałych rodzajach JST średnie wielkości KAW nie przekraczają 1 etatu.

Tabela nr 17 prezentuje wartości średnie, najczęściej występujące oraz maksymalne i minimalne w zakresie etatów KAW w podziale na rodzaje JST.

Tabela nr 17

RODZAJ JST	ŚREDNIA LICZBA ETATÓW W KAW	NAJCZĘŚCIEJ WYSTĘPUJĄCA LICZBA ETATÓW KAW	MAKSYMALNY ETAT KAW	MINIMALNY ETAT KAW
WOJEWÓDZTWA	5,74	3	11	2
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	2,71	1	42	0,4
POWIATY	0,78	1	4	0,1

RODZAJ JST	ŚREDNIA LICZBA ETATÓW W KAW	NAJCZĘŚCIEJ WYSTĘPUJĄC A LICZBA ETATÓW KAW	MAKSYMALNY ETAT KAW	MINIMALN Y ETAT KAW
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,59	1	2,5	0,075
GMINY MIEJSKIE	0,76	1	2,5	0,125
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,54	1	2	0,075
GMINY WIEJSKIE	0,50	1	2	0,1
ŁĄCZNIE JST:	0,96	1	42	0,075

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Najczęściej w JST występowały KAW z zatrudnieniem na poziomie 1 etatu. Maksymalne zatrudnienie w KAW wyniosło 42 etaty a minimalne, poniżej 0,1 etatu.

Tylko w **4%** gmin (**13 z 356**) łączny wymiar etatu w KAW przekracza 1. W przeszło **32%** JST łączny wymiar etatów KAW wyniósł poniżej 0,5 etatu. Sytuacja ta pogorszyła się względem poprzedniego badania z 2022 r., kiedy takich JST było **25%**. Zatrudnienie w KAW poniżej 1 etatu występuje w **59%** JST. Wielkość ta rośnie w każdej kolejnej edycji (wzrost stały w wysokości około 7 punktów procentowych co edycja).

5.1.1 łączny wymiar etatu osób zatrudnionych na stanowiskach audytorów wewnętrznych

Tabela nr 18 przedstawia relację pomiędzy rodzajem JST a łącznym wymiarem etatu audytorów wewnętrznych w KAW (z wyłączeniem stanowisk pomocniczych).

Tabela nr 18

RODZAJ JST	PONIŻEJ 1 ETATU	1 ETAT	POWYŻEJ 1 ETATU
WOJEWÓDZTWA	6,7%	6,7%	86,7%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	16,0%	44,0%	40,0%
POWIATY	55,3%	41,0%	3,7%
GMINY (RAZEM), W TYM:	69,7%	28,4%	2,0%
GMINY MIEJSKIE	54,0%	40,0%	6,0%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	72,9%	27,1%	0,0%
GMINY WIEJSKIE	80,2%	18,8%	1,0%
ŁĄCZNIE JST:	59,5%	32,6%	7,9%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Zatrudnienie audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy przekraczającym 1 etat występuje niemal wyłącznie w urzędach marszałkowskich i miastach na prawach powiatu. W tego rodzaju jednostkach JST zatrudniające audytorów w wymiarze co najmniej jednego etatu stanowią (zdecydowaną) większość. W pozostałych rodzajach JST najwięcej JST zatrudnia audytorów w wymiarze nieprzekraczającym 1 etatu.

W gminach miejsko-wiejskich nie występują JST zatrudniające audytora wewnętrznego w wymiarze przekraczającym 1 etat. W gminach wiejskich taka sytuacja ma miejsce tylko w jednej JST.

Analizie poddano również zmiany, w perspektywie poprzednich edycji ankiety, w zakresie odsetka JST zatrudniających audytorów w wymiarze czasu pracy niższym niż 1 etat (Tabela nr 19).

Tabela nr 19**ODSETEK JST Z ŁĄCZNYM WYMIAREM ETATU AUDYTORÓW
WEWNĘTRZNYCH PONIŻEJ 1 ETATU**

	2019	2022	2025
WOJEWÓDZTWA	0%	0%	6,7%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	8,5%	12,3%	16,0%
POWIATY	43,0%	50,0%	55,3%
GMINY (RAZEM), W TYM:	59,1%	68,9%	69,7%
GMINY MIEJSKIE	45,9%	54,9%	54,0%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	63,2%	69,5%	72,9%
GMINY WIEJSKIE	79,2%	89,4%	80,2%
ŁĄCZNIE JST:	46,6%	55,1%	59,5%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2019, 2022 i 2025 r.

W porównaniu z poprzednimi edycjami odsetek JST, w których łączny wymiar etatów osób zatrudnionych na stanowisku audytora wewnętrznego nie przekracza 1 etatu stale rośnie (podobnie jak w przypadku etatów w całej KAW – łącznie ze stanowiskami pomocniczymi). Trend wzrostowy widoczny jest w miastach na prawach powiatu i w starostwach powiatowych. Nawet w przypadku urzędów marszałkowskich wystąpił urząd z jednym audytorem wewnętrznym zatrudnionym w wymiarze 0,5 etatu. Natomiast na poziomie gmin wskaźnik ten rośnie tylko w przypadku gmin miejsko-wiejskich. Dość znaczny spadek (niemal do poziomu z ankiety przeprowadzonej w 2019 r.) nastąpił w przypadku gmin wiejskich.

Analizując wielkość budżetów JST, widać, że problem ten nie dotyczy wyłącznie JST o małych budżetach.

W tabeli nr 20 przedstawiono liczbę JST, które w ankiecie wykazały, że łączny wymiar osób zatrudnionych na stanowisku audytora wewnętrznego nie przekracza 1 etatu oraz odsetek takich JST względem wszystkich JST zatrudniających audytorów wewnętrznych, w podziale na grupy w zależności od wielkości budżetu JST.

Wynika z niej, że jedyna JST, która nie przekracza 40-milionowego progu zobowiązującego do prowadzenia audytu wewnętrznego a zatrudnia audytora wewnętrznego w jednostce, zatrudnia osoby (osobę) na stanowisku audytora wewnętrznego w wymiarze nie mniejszym niż 1 etat, podczas gdy aż w **80%** JST, których budżet mieścił się w przedziale od 100 do 162 mln zł zatrudnienie takie było mniejsze niż 1 etat.

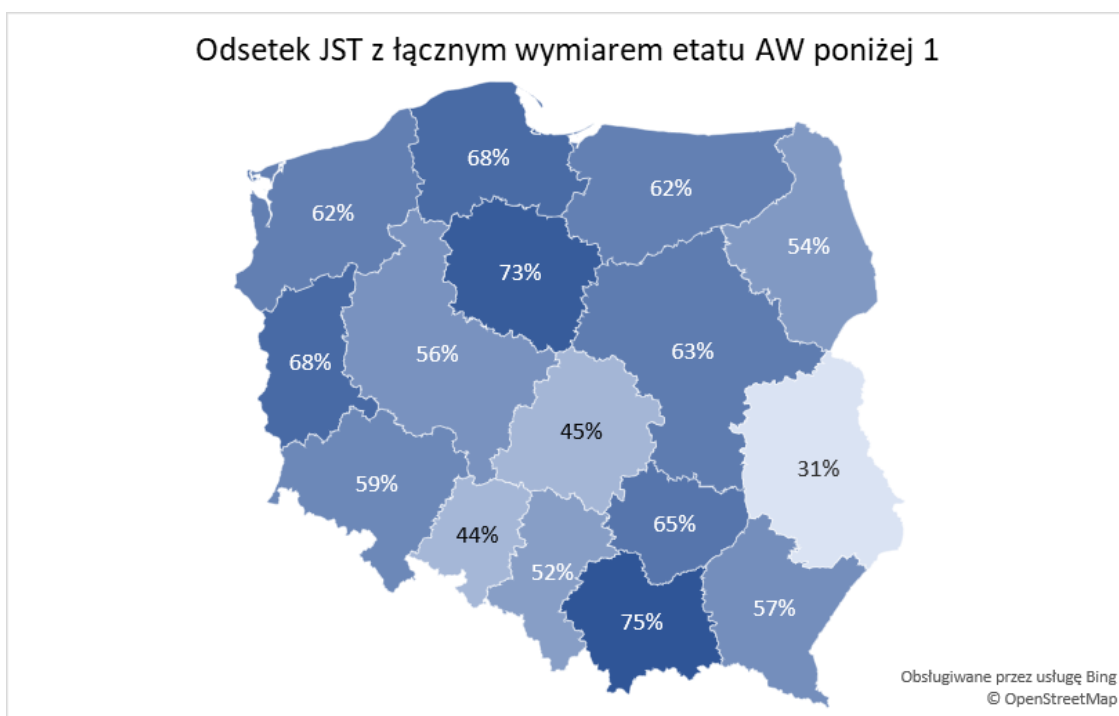
Tabela nr 20

WIELKOŚĆ BUDŻETU	LICZBA JST Z WYMIAREM ETATU AW PONIŻEJ 1	WSZYSTKIE JST ZATRUDNIAJĄCE AW	PROCENT
DO 40 MLN ZŁ	0	1	0%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	3	5	60%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	18	23	78%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	172	214	80%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	153	339	45%
ŁĄCZNIE JST:	346	582	59%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Grafika nr 5 oraz tabela nr 21 prezentują odsetek JST, w których łączny wymiar czasu pracy osób zatrudnionych na stanowisku audytora wewnętrznego nie przekracza 1 etatu, w podziale na województwa.

Grafika nr 5



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 21

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST Z ŁĄCZNYM WYMIAREM ETATU AW PONIŻEJ 1
MAŁOPOLSKIE	75%
KUJAWSKO-POMORSKIE	73%
LUBUSKIE	68%
POMORSKIE	68%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	65%
MAZOWIECKIE	63%
ZACHODNIOPOMORSKIE	62%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	62%
DOLNOŚLĄSKIE	59%
PODKARPACKIE	57%
WIELKOPOLSKIE	56%
PODLASKIE	54%
ŚLĄSKIE	52%
ŁÓDZKIE	45%
OPOLSKIE	44%
LUBELSKIE	31%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Dane zawarte na grafice nr 5 oraz w tabeli nr 21 ukazują duże zróżnicowanie regionalne. Niemniej tylko w 3 województwach (lubelskie, opolskie, łódzkie) w większości JST (zatrudniających audytorów wewnętrznych) audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni w łącznym wymiarze wynoszącym co najmniej 1 etat. W pozostałych województwach najczęściej występowały JST zatrudniające audytorów wewnętrznych na łączny wymiar czasu pracy mniejszy niż pełny etat. Największy odsetek takich JST występuje w województwach małopolskim i kujawsko-pomorskim.

Biorąc pod uwagę JST zatrudniające audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy poniżej 0,5 etatu, to w przypadku **2** województw (małopolskie i podkarpackie) odsetek JST, w których występuje taka sytuacja przekracza **50%**. W przypadku województw zachodniopomorskiego, mazowieckiego i łódzkiego odsetek takich JST jest najniższy (poniżej **20%**).

Podobnie jak w przypadku poprzedniej edycji ankiety (przeprowadzonej w 2022 r.) analizie poddana została kwestia liczby JST, w których łączny wymiar czasu pracy audytorów wewnętrznych wynosi (w podziale na 8 grup):

- poniżej 0,25 etatu;
- 0,25 etatu;
- od 0,25 do 0,5 etatu;
- 0,5 etatu;
- od 0,5 do 1 etatu;
- 1 etat;
- od 1 do 2 etatów (włącznie);
- powyżej 2 etatów.

Tabela nr 22 przedstawia dane w tym zakresie w odniesieniu do bieżącej i poprzedniej edycji ankiety.

Tabela nr 22

ŁĄCZNY WYMIAR ETATU AW	LICZBA JST	PROCENT JST ZATRUDNIAJĄCYCH AUDYTORÓW	LICZBA JST	PROCENT JST ZATRUDNIAJĄCYCH AUDYTORÓW
		Edycja 2022		Edycja 2025
PONIŻEJ 0,25 ETATU	43	8,5%	77	13,2%
0,25 ETATU	62	12,2%	79	13,6%
OD 0,25 DO 0,5 ETATU	30	5,9%	35	6,0%
0,5 ETATU	111	21,8%	119	20,4%
OD 0,5 DO 1 ETATU	35	6,9%	36	6,2%
1 ETAT	180	35,4%	190	32,6%
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	22	4,3%	24	4,1%
POWYŻEJ 2 ETATÓW	25	4,9%	22	3,8%

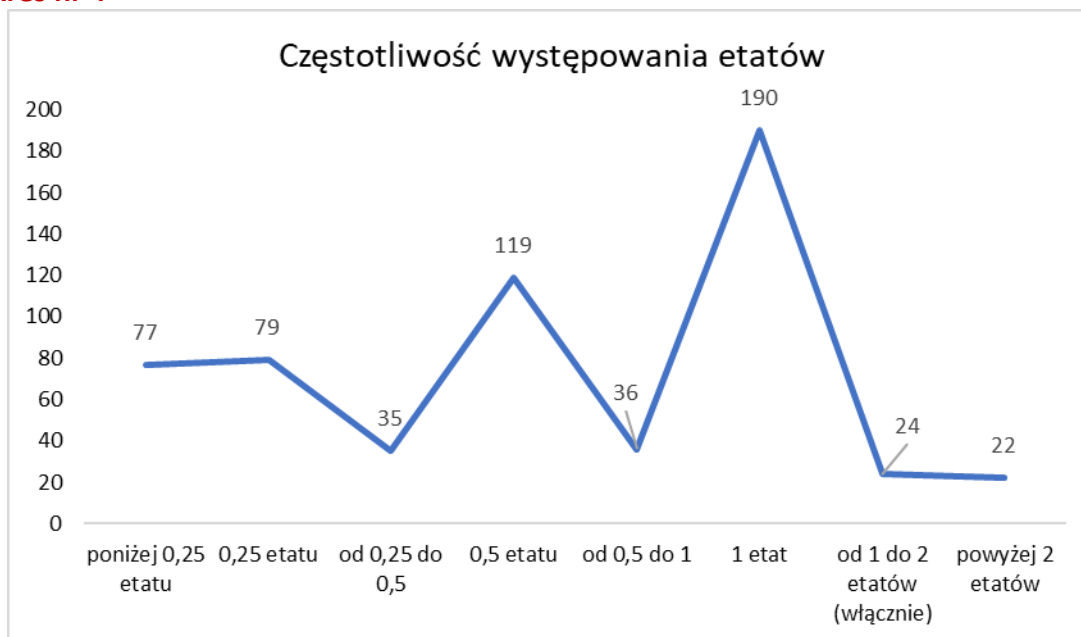
Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety – edycji z 2022 i 2025 r.

Porównując wyniki obu edycji ankiety, widoczny jest wzrost odsetka JST zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze poniżej 0,5 etatu. W obecnej edycji ankiety łączny wymiar etatu poniżej 0,5 etatu wystąpił w niemal **1/3** JST zatrudniających audytorów wewnętrznych (w poprzedniej edycji sytuacja taka miała miejsce w przeszło **26%** JST). Zmalał natomiast odsetek JST zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze 1 pełnego etatu (o blisko 3 punkty procentowe) lub więcej etatu (o 1,3 punktu procentowego). Należy przy tym podkreślić, że w bieżącej edycji ankiety analizowana była większa próba JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

Najczęściej występującym łącznym wymiarem zatrudnienia audytorów wewnętrznych jest 1 etat – **32,6%**. Niemniej wynik ten jest najwyższy z powodu szczegółowego podziału grup, w przypadku zastosowania podziału na 3 grupy (do 1 etatu, pełen etat i powyżej 1 etatu) – najwięcej JST mieściłoby się w grupie poniżej 1 etatu (**59,5%**), zaś powyżej 1 etatu znalazłoby się jedynie **7,9%** JST. Wykres nr 4 przedstawia dane w zakresie częstotliwości występowania

etatów audytora wewnętrznego w JST – przy uwzględnieniu podziału na 8 grup (ujętych w tabeli nr 21) a wykres nr 5 przy podziale na 3 grupy (poniżej 1 etatu, 1 etat, powyżej 1 etatu).

Wykres nr 4



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Wykres nr 5



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

5.1.2 Okoliczności uwzględniane przy określaniu łącznego etatu audytorów wewnętrznych

Ankietowane jednostki poproszone zostały, aby wypowiedzieć się na temat okoliczności, jakie kierownik jednostki wziął pod uwagę przy ustalaniu łącznego wymiaru czasu pracy audytorów wewnętrznych. Do wyboru były dostępne 3 opcje:

- zakres zadań jednostki;
- struktura i wielkość jednostki;

- liczba jednostek organizacyjnych, w których może być przeprowadzany audyt wewnętrzny.

Istniała również możliwość wskazania innych okoliczności.

Tabela nr 23 przedstawia liczbę oraz odsetek JST, które potwierdziły uwzględnienie ww. okoliczności przy określaniu wielkości etatu audytorów wewnętrznych.

Tabela nr 23

CO UWZGLĘDNIONO PRZY OKREŚLANIU ETATÓW AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	ZAKRES ZADAŃ JEDNOSTKI	STRUKTURA I WIELKOŚĆ JEDNOSTKI	LICZBA JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH	WSZYSTKIE 3 OKOLICZNOŚCI
LICZBA JST	541	549	510	491
ODSETEK JST:	93%	94%	88%	84%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Zdecydowana większość JST (ponad **80%**) zadeklarowała, że uwzględniono wszystkie ww. okoliczności. W najmniejszym stopniu uwzględniano kwestię jednostek organizacyjnych, w których może być przeprowadzany audyt wewnętrzny.

W przypadku kategorii „struktura i wielkość jednostki” porównaliśmy liczbę etatów audytorów wewnętrznych z wielkością budżetu JST.

Łącznie w **330 z 549** JST, które wskazały, że uwzględniono kwestię struktury i wielkości JST przy określaniu liczby etatów audytorów wewnętrznych, wymiar etatu audytorów wewnętrznych jest niższy niż 1. W tym **310** JST miało budżet przekraczający 100 mln zł a **143** JST przekraczający 162 mln zł, co stanowi odpowiednio **56%** i **26%** JST, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej.

Wymiar etatu audytorów wewnętrznych na poziomie poniżej pół etatu występuje w **172 (31%)** JST, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej, a ich budżet przekraczał 100 mln zł oraz w **53 (9%)** JST z budżetem powyżej 162 mln zł.

W przypadku kategorii „liczba jednostek organizacyjnych” porównaliśmy liczbę etatów audytorów wewnętrznych z liczbą jednostek organizacyjnych JST.

Łącznie **510 z 582** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audyt zatrudniony w JST wskazało, że kierownik JST przy określaniu liczby etatów audytorów wewnętrznych uwzględnił liczbę jednostek organizacyjnych JST. W przypadku **170 (33% z 510)** takich JST zatrudnienie AW w KAW jest mniejsze niż 0,5 etatu. W przypadku **311 (61% z 510)** takich JST – zatrudnienie AW w KAW nie przekracza 1 etatu.

W **25** takich JST na 1 pełen etat audytora wewnętrznego przypada 100 lub więcej jednostek organizacyjnych.

W **119** z takich JST nie przeprowadzono w 2024 r. zadań audytowych w jednostkach organizacyjnych JST, natomiast w przypadku **15** JST – przy opracowywaniu planu audytu na 2024 r. nie uwzględniono jednostek organizacyjnych JST.

Spośród innych kwestii branych pod uwagę przy określaniu wielkości etatu audytorów wewnętrznych najczęściej wskazywano na możliwości finansowe JST. Odpowiedź taką podały **23 z 50** JST, które wskazały „inną” odpowiedź. Warto zauważyć, że **22 z tych 23** JST posiadały budżety przekraczające 100 mln zł – w tym **11** JST z budżetem przekraczającym 162 mln. Wśród tych **23** JST – **7** zatrudnia audytora w wymiarze mniejszym niż 0,5 etatu a **15** JST

poniżej 1 etatu. Pozostała, jedna JST, która podała taką okoliczność – nie przekraczała progu 40 mln zł. Jednostka ta zatrudniała audytora na pełen etat.

Kolejną najczęściej powtarzającą się odpowiedzią wskazywaną w kategorii „Inne” była ograniczona możliwość pozyskania audytora wewnętrznego. Odpowiedź taką wskazało **10** JST – każda z nich z budżetem przekraczającym 100 mln zł, zatrudniająca audytora wewnętrznego w wymiarze poniżej 1 etatu.

Pojedyncze JST wskazały jako dodatkowy aspekt uwzględniany przy określaniu wielkości KAW – potrzeby audytu wewnętrznego, w tym również wynik analizy ryzyka oraz czas przewidziany na realizację zadań audytu wewnętrznego łącznie z urlopami i szkoleniami.

5.1.3 Stanowiska pomocnicze, możliwość odbycia praktyki

W JST, które wypełniły ankietę zatrudnione są **92** osoby na stanowiskach pomocniczych w **46** JST, co stanowi niespełna **8%** JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST (przy czym **2** JST jako wymiar etatu osób na stanowiskach pomocniczych wskazały „0”).

Niemal połowa (**48,9%**) z tych osób zatrudnionych jest w **6** JST (**4** urządach marszałkowskich i **2** miastach na prawach powiatu).

Jedynie w przypadku urzędów marszałkowskich w większości takich jednostek występują stanowiska pomocnicze (w **9** z **15**). Na poziomie gmin, odsetek JST zatrudniających osoby na stanowiskach pomocniczych w KAW nie przekracza **4%**. Szczegółowe dane na ten temat ujęte zostały w tabeli nr 22.

Tabela nr 22

RODZAJ JST	LICZBA JST, W KTÓRYCH W KAW WYSTĘPUJĄ STANOWISKA POMOCNICZE	ODESEK TAKICH JST
WOJEWÓDZTWA	9	60%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	13	26%
POWIATY	11	7%
GMINY (RAZEM), W TYM:	13	4%
GMINY MIEJSKIE	4	4%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	5	3%
GMINY WIEJSKIE	4	4%
ŁĄCZNIE JST:	46	8%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Stanowiska pomocnicze występują wyłącznie w JST o budżecie⁸ przekraczającym 100 mln zł, przy czym **94%** etatów pomocniczych występuje w JST z budżetem 162 mln zł lub większym.

Biorąc pod uwagę podział terytorialny – w **2** województwach (lubuskim i opolskim) nie występują w ogóle stanowiska pomocnicze w KAW. W kolejnych **5** – takie stanowiska występują tylko w **1** JST w województwie (w **4** przypadkach był to urząd marszałkowski a w jednym miasto na prawach powiatu).

W bieżącej edycji ankiety zadaliśmy również pytanie o liczbę osób odbywających praktykę umożliwiającą zdobycie uprawnień do podjęcia pracy na stanowisku audytora wewnętrznego⁹ oraz o liczbę etatów przeznaczonych na odbywanie takiej praktyki.

⁸ W rozumieniu większej z kwot, o których mowa w art. 274 ust. 3 uofp (dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej).

⁹ Praktyka, o której mowa w art. 286 ust.1 pkt 5 lit. d i ust. 2.

Jedynie **44** JST (niespełna **8%** JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce) wskazały, że posiadają stanowiska, na których możliwe jest odbycie praktyki umożliwiającej uzyskanie uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego.

JST wykazały, że na odbycie takiej praktyki dostępnych jest blisko **60,5** etatu, niemniej jednak w przypadku jednej JST wykazano nieprawdopodobnie wysoką liczbę etatów (**12**) przy jednoczesnym braku stanowisk pomocniczych w KAW. Stąd też należy przyjąć, że takich etatów jest około **50**.

Stanowiska takie występują w każdego rodzaju JST.

W **3** województwach (lubuskie, małopolskie, podkarpackie) nie wykazano etatów przewidzianych na odbycie ww. praktyki.

Warto zwrócić uwagę, że w **20** JST wykazano blisko **30** etatów, na których można odbywać praktykę mimo braku stanowisk pomocniczych w KAW, podczas gdy uofp wymaga, aby praktyka odbywała się pod nadzorem audytora wewnętrznego. Dodatkowo w jednej JST wykazano, że wymiar etatowy przewidziany na odbycie praktyki wynosił mniej niż 0,5 etatu, podczas gdy uofp wymaga, aby był on nie mniejszy niż 0,5 etatu¹⁰.

5.2. Zatrudnienie w KAW w Związkach JST

W **2** Związkach JST zatrudnionych było **3** audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze 2,5 etatu (2 etaty w jednej jednostce i 0,5 etatu w drugiej). Dodatkowo w jednym Związku JST była zatrudniona osoba na stanowisku pomocniczym na pełen etat.

W obu Związkach JST budżet przekraczał 162 mln zł.

Spośród **2** Związków JST, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny, tylko w jednym Związku wystąpiło 1 stanowisko pomocnicze w wymiarze 1 pełnego etatu.

Związki JST nie wskazały, aby w tych jednostkach były etaty przewidziane na odbywanie praktyki umożliwiającej zdobycie uprawnień do podjęcia pracy na stanowisku audytora wewnętrznego.

5.3. Kierownik KAW

W ankiecie zadaliśmy pytanie, czy KAW kieruje audytor wewnętrzny. Pytanie to zostało skierowane do wszystkich JST i Związków JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

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

Odpowiedzi „tak” należało udzielić, jeśli osoba kierująca KAW:

- posiada uprawnienia, o których mowa w art. 286 uofp;
- wykonuje zadania z zakresu audytu wewnętrznego.

Tylko 7 JST wskazało, że KAW nie kieruje audytor wewnętrzny (dotyczyło to różnego rodzaju JST i w różnych regionach).

Sytuacja taka nie wystąpiła w Związkach JST.

¹⁰ Szczegółowe informacje na temat tej praktyki dostępne są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod linkiem: [Praktyka zawodowa w zakresie audytu wewnętrznego i studia podyplomowe](#).

6. Analiza występowania problemów z prowadzeniem audytu wewnętrznego w JST

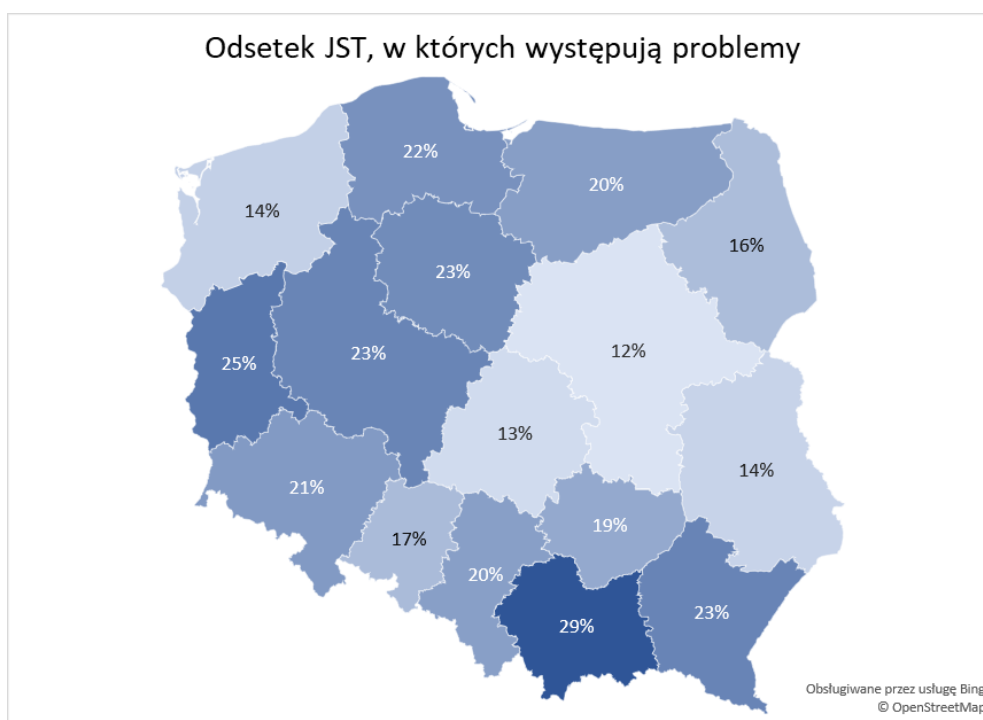
W rozdziale tym zestawiono dane dotyczące:

- braku realizacji obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego;
- prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w JST, w których audyt musi prowadzić audytor zatrudniony w jednostce (JST z budżetem przekraczającym 100 mln zł);
- zatrudnienia audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy poniżej 0,5 etatu,

celem obserwacji, jak tego typu zjawiska (dalej zwane „problemami”) występują w podziale na poszczególne województwa. W analizie uwzględniony został odsetek JST z każdego z województw, w których występują te problemy w odniesieniu do wszystkich JST, które wzięły udział w ankiecie z danego województwa.

Grafika nr 6 oraz tabela nr 23 prezentują odsetek JST, w których występuje jeden z ww. problemów w podziale na poszczególne województwa.

Grafika nr 6



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 23

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST, W KTÓRYCH WYSTĘPUJĄ PROBLEMY
MAŁOPOLSKIE	29%
LUBUSKIE	25%
PODKARPACKIE	23%
WIELKOPOLSKIE	23%
KUJAWSKO-POMORSKIE	23%
POMORSKIE	22%
DOLNOŚLĄSKIE	21%

WOJEWÓDZTWO	ODSETEK JST, W KTÓRYCH WYSTĘPUJĄ PROBLEMY
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	20%
ŚLĄSKIE	20%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	19%
OPOLSKIE	17%
PODLASKIE	16%
ZACHODNIOPOMORSKIE	14%
LUBELSKIE	14%
ŁÓDZKIE	13%
MAZOWIECKIE	12%
ŁĄCZNIE JST	19%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W niespełna **1/5** JST, które wzięły udział w ankiecie wystąpił jeden z powyższych problemów. Największy odsetek takich JST występuje w województwach, gdzie był duży procent JST, w których audytor wewnętrzny był zatrudniony w wymiarze poniżej 0,5 etatu.

Pierwsze województwa z tabeli nr 23 znajdują się w czołówce województw, w których udział gmin wiejskich i gmin miejsko-wiejskich jest największy – w tym przypadku jednak trudno mówić o bezpośrednim związku, gdyż największy udział takich gmin występuje w województwie lubelskim, gdzie odsetek JST z problemami jest jednym z niższych.

Jeśli weźmiemy pod uwagę strukturę występowania problemów, można zauważyć, że niski wymiar zatrudnienia jest najczęściej występującym problemem:

- brak realizacji obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego – **26** JST, co stanowi **8%** JST z problemem;
- prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę w JST z budżetem przekraczającym 100 mln zł – **114** JST, **34%** JST z problemem;
- zatrudnienia audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy poniżej 0,5 etatu – **191** JST i stanowi **58%** JST z problemem.

Rozkład taki może wynikać z tego, że przepisy nie regulują kwestii poziomu zatrudnienia audytorów wewnętrznych. Pozostałe kwestie są uregulowane przepisami uofp, a dodatkowo zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego mimo zobowiązania stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹¹.

Województwa o najmniejszym odsetku JST, w których występują ww. problemy, są też województwami, w których odsetek JST zobowiązanych do prowadzenia audytu jest generalnie niższy (patrz grafika nr 2), natomiast w przypadku województwa zachodniopomorskiego (gdzie również odsetek JST z problemami jest jednym z niższych) najmniejszy odsetek JST wypełnił ankietę.

W tabeli nr 24 przedstawiono występowanie problemów, przy następujących założeniach:

- w przypadku obowiązku prowadzenia uwzględniona jest liczba JST nieprowadzących audytu wewnętrznego a zobowiązanych do jego prowadzenia w stosunku do wszystkich JST w danym województwie zobowiązanych do prowadzenia audytu;

¹¹ Art. 18a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U z 2024 r. poz. 104 z późn. zm.).

- w przypadku prowadzenia audytu przez usługodawcę w JST przekraczających próg 100 mln zł uwzględniono liczbę takich JST względem wszystkich JST, w których audyt prowadzi usługodawca w danym województwie;
- w przypadku poziomu zatrudnienia audytorów wewnętrznych uwzględniono liczbę JST z łącznym etatem audytorów wewnętrznych niższym niż 0,5 etatu względem wszystkich JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST.

Tabela nr 24

WOJEWÓDZTWO	BRAK REALIZACJI OBOWIĄZKU PROWADZENIA AUDYTU	USŁUGODAWCA W JST Z BUDŻETEM POWYŻEJ 100 MLN ZŁ	WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH PONIŻEJ 0,5 ETATU
DOLNOŚLĄSKIE	1%	18%	24%
KUJAWSKO-POMORSKIE	1%	8%	49%
LUBELSKIE	2%	13%	23%
LUBUSKIE	4%	8%	47%
ŁÓDZKIE	3%	10%	17%
MAŁOPOLSKIE	0%	13%	56%
MAZOWIECKIE	4%	8%	15%
OPOLSKIE	0%	15%	22%
PODKARPACKIE	0%	12%	51%
PODLASKIE	9%	10%	23%
POMORSKIE	0%	18%	32%
ŚLĄSKIE	0%	10%	31%
ŚWIĘTOKRZYSKIE	5%	15%	25%
WARMIŃSKO-MAZURSKIE	2%	9%	42%
WIELKOPOLSKIE	1%	14%	39%
ZACHODNIOPOMORSKIE	0%	17%	14%
ŁĄCZNIE JST	2%	12%	33%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Problemy te nie kumulują się w określonych województwach, niemniej mogą one występować zamiennie, czyli np. celem wypełnienia obowiązku prowadzenia audytu zawierana jest umowa z usługodawcą, mimo że JST przekracza próg 100 mln zł, albo zatrudniany jest audytor na ułamek etatu.

Uwzględniając rodzaj JST (tabela nr 25) oraz wielkość budżetu JST (tabela nr 26) można stwierdzić, że problemy analizowane w tym rozdziale nie występują w urzędach marszałkowskich i w marginalnym stopniu w miastach na prawach powiatu. Niski poziom występowania problemów dotyczy też JST o najwyższych budżetach (grupa 162 mln zł i więcej), niemniej jednak również w tej grupie problemy te występują.

Tabela nr 25

Rodzaj JST	BRAK REALIZACJI OBOWIĄZKU PROWADZENIA AUDYTU	USŁUGODAWCA W JST Z BUDŻETEM POWYŻEJ 100 MLN ZŁ	WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH PONIŻEJ 0,5 ETATU
WOJEWÓDZTWA	0%	0%	0%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	2%	0%	2%
POWIATY	1%	70%	27%

Rodzaj JST	BRAK REALIZACJI OBOWIĄZKU PROWADZENIA AUDYTU	USŁUGODAWCA W JST Z BUDŻETEM POWYŻEJ 100 MLN ZŁ	WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH PONIŻEJ 0,5 ETATU
GMINY (RAZEM), W TYM:	2%	9%	41%
GMINY MIEJSKIE	1%	18%	27%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	1%	13%	48%
GMINY WIEJSKIE	2%	6%	45%
ŁĄCZNIE JST:	2%	12%	33%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 26

WIELKOŚĆ BUDŻETU JST	BRAK REALIZACJI OBOWIĄZKU PROWADZENIA AUDYTU	USŁUGODAWCA W JST Z BUDŻETEM POWYŻEJ 100 MLN ZŁ ¹²	WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH PONIŻEJ 0,5 ETATU
DO 40 MLN ZŁ	Nie dotyczy	Nie dotyczy	0%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	3,9%	Nie dotyczy	40%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	0,8%	Nie dotyczy	30%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	0,6%	31%	58%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	0,6%	5%	17%
ŁĄCZNIE JST	2%	17%	33%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Warto podkreślić, że problemy te związane są zarówno z wymaganiami stawianymi przez uofp (obowiązek prowadzenia audytu, możliwość prowadzenia audytu przez usługodawcę), jak i z decyzją kierownika jednostki (wymiar etatu audytorów wewnętrznych). Działania, jakie mogą zostać podjęte w tym zakresie na poziomie Ministra Finansów, koordynującego audyt wewnętrzny, powinny zatem koncentrować się na umożliwieniu spełnienia obowiązków ustawowych (np. poprzez działania ukierunkowane na zwiększenie liczby osób z uprawnieniami do prowadzenia audytu wewnętrznego), a także na zwiększaniu użyteczności audytu wewnętrznego (np. poprzez podnoszenie kompetencji audytorów wewnętrznych).

¹² W tej kolumnie liczony jest odsetek JST, w których audyt prowadzi usługodawca mimo przekroczenia progu 100 mln w stosunku do wszystkich JST prowadzących audyt wewnętrzny w danym przedziale budżetu.

7. Realizacja wymagań wynikających z wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego

Przepisy prawa (uofp i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu¹³ dalej:

„rozporządzenie”) oraz standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych¹⁴ (dalej: „standardy”) nakładają na kierowników jednostek oraz na kierowników KAW/usługodawców określone obowiązki, przypisują im konkretne zadania.

Uwzględnione w ankiecie obowiązki i zadania nałożone przepisami prawa na kierownika jednostki to:

- zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 282 ust. 1 uofp);
- zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW (art. 282 ust. 1 uofp);
- zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego (art. 282 ust. 1 uofp);
- zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW pod kierownika jednostki (art. 280 uofp);
- współdziałanie z kierownikiem KAW/usługodawcą w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian (art. 283 ust. 3 uofp oraz §10 rozporządzenia);
- określanie priorytetów do planu audytu (§8 pkt 2 rozporządzenia);
- podpisywanie planu audytu (§9 ust. 2 rozporządzenia);
- udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego (art. 287 ust. 1 uofp oraz §4 rozporządzenia);
- otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego (§12 ust. 1 rozporządzenia);
- otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających (§19 ust. 1 rozporządzenia);
- otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń (§19 ust. 2 rozporządzenia);
- otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń (§19 ust. 3 rozporządzenia);
- podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji (§19 ust. 4 rozporządzenia);
- otrzymywanie wyników czynności sprawdzających (§21 ust. 2 rozporządzenia);
- wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu z kierownikiem KAW/usługodawcą (§22 ust. 1 rozporządzenia).

Na pytania dotyczące zorganizowania podstaw do funkcjonowania audytu wewnętrznego w JST, czyli pierwsze 4 pytania, niemal wszystkie JST oraz wszystkie Związki JST udzieliły odpowiedzi pozytywnych (ponad **95%** pozytywnych odpowiedzi na każde z tych zagadnień). Niemniej jednak analiza odpowiedzi na poszczególne pytania wskazuje, że odsetek odpowiedzi pozytywnych powinien być niższy.

Generalnie większość JST i wszystkie Związki JST potwierdziły realizację ww. zadań przez kierownika jednostki. Widać natomiast, że w zdecydowanej większości JST, w których te zadania nie są wykonywane przez kierownika jednostki, audyt wewnętrzny prowadzi

¹³ Dz.U. z 2018 r. poz. 506.

¹⁴ Standardy zostały ogłoszone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów, poz. 28).

usługodawca. Nieco niższy odsetek JST, w których zadania te realizował kierownik jednostki występuje w przypadku gmin miejsko-wiejskich i gmin wiejskich.

Najczęściej innymi osobami (niż kierownik jednostki) wykonującymi te zadania są osoby na stanowiskach sekretarza lub skarbnika JST oraz zastępcy kierownika jednostki.

Tylko jedna JST wskazała, że żadnego z powyższych zadań nie wykonuje kierownik jednostki (dotyczy to gminy wiejskiej, w której audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca).

W ankiecie pytaliśmy również o spełnienie następujących wymogów standardów:

- opracowanie karty audytu (standard nr 1000);
- opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego (standard nr 2040);
- opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości (standard nr 1300);
- przeprowadzanie samooceny za ostatni rok (standard nr 1311);
- przeprowadzanie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat (standard nr 1312).

Podobnie, jak w poprzednich edycjach ankiety, wymagania standardów spełniane są w mniejszej liczbie jednostek niż wymagania określone przepisami prawa. W szczególności dotyczy to programu zapewnienia i poprawy jakości. Mimo uwzględnienia w analizie ocen zewnętrznych terminu rozpoczęcia prowadzenia audytu, odsetek JST, w których przeprowadzona została ocena zewnętrzna w ciągu ostatnich 5 lat jest nadal niski (**22%**).

W Związkach JST, powyższe wymagania standardów były spełnione.

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

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

Pytanie o zapewnienie tych warunków ma charakter ogólny. Wpływ na niezależność, obiektywizm i efektywność może mieć szereg czynników, w tym te uwzględnione w innych pytaniach ankiety. W bieżącej edycji ankiety zadaliśmy pytania również o powierzanie AW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym dodatkowych (nie-audytowych) zadań oraz o zabezpieczenia stosowane w przypadku powierzenia takich zadań.

Mimo że prawie wszystkie JST oraz wszystkie Związki JST potwierdziły, że warunki do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego zostały zapewnione (za wyjątkiem 7 JST, w tym w 6 JST audyt prowadził usługodawca), to wśród jednostek, które udzieliły pozytywnej odpowiedzi na to pytanie było:

- **11** JST, które wykazały, że kierownik jednostki nie zapewnił organizacyjnej odrębności KAW;
- **111** JST i jeden Związek JST, w których z nazwy KAW wynika, że nie zapewniono odrębności KAW;
- **5** JST, które wykazało, że kierownik KAW nie podlega bezpośrednio kierownikowi JST.
- **117** JST i jeden Związek JST, które wykazały, że KAW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym przypisano wykonywanie innych zadań (lub sprawowanie nadzoru nad innymi zadaniami) niż prowadzenie audytu wewnętrznego.

A zatem w przypadku znacznie większej liczby JST pojawia się wątpliwość co do zapewnienia ww. warunków.

W poprzednich edycjach ankiety wystąpiła podobna sytuacja, przy czym nie badano wówczas kwestii powierzania audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań.

W kontekście powierzania audytowi wewnętrznemu innych zadań, warto zwrócić uwagę, że tylko jedna JST, w której audytowi wewnętrznemu powierzono dodatkowe zadania zaznaczyła jednocześnie, że w JST nie zapewniono warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.

7.1.1 Powierzanie audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań

Kwestia powierzania KAW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym innych zadań (lub sprawowanie nadzoru nad innymi zadaniami) niż prowadzenie audytu wewnętrznego była analizowana wyłącznie w tych JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST.

Łącznie w **20% (118 z 582)** JST powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania. Tabela nr 27 oraz Tabela nr 28 przedstawiają odsetek JST, w których powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania odpowiednio w podziale na rodzaj JST oraz wielkość budżetu.

Tabela nr 27

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH AUDYTOWI POWIERZONO DODATKOWE ZADANIA
WOJEWÓDZTWA	27%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	34%
POWIATY	23%
GMINY (RAZEM), W TYM:	17%
GMINY MIEJSKIE	23%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	15%
GMINY WIEJSKIE	14%
ŁĄCZNIE JST:	20%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 28

WIELKOŚĆ BUDŻETU JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH AUDYTOWI POWIERZONO DODATKOWE ZADANIA
DO 40 MLN ZŁ	0%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	40%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	17%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	12%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	25%
ŁĄCZNIE JST	20%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W szczególności zwraca uwagę fakt, że największy odsetek takich JST, w których powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania występuje w miastach na prawach powiatu.

Dane te wskazują również, że powierzanie dodatkowych zadań audytowi wewnętrznemu nie występuje jedynie w JST o małych budżetach.

Dodatkowo z analizy danych wynika, że dodatkowe zadania były powierzane audytowi wewnętrznemu:

- w **102 (86%)** JST, w których w KAW nie występowały stanowiska pomocnicze (a zatem dodatkowe zadania wykonywali wyłącznie audytorzy wewnętrzni);
- w **38 (32%)** JST, w których wymiar czasu pracy audytorów wewnętrznych był niższy od pełnego etatu;
- w **13 (11%)** JST, w których wymiar czasu pracy audytorów wewnętrznych był niższy niż 0,5 etatu.

JST zostały poproszone również o odpowiedź na pytanie, „czy w przypadku powierzenia dodatkowych zadań [...] **wystąpiły w trakcie 2024 r. trudności** w przeprowadzaniu audytu wewnętrznego **lub nastąpiło ograniczenie zasobów KAW** na zadania związane z przeprowadzaniem audytu”.

Spśród **118** JST, które poinformowały o powierzeniu audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań **32 JST (27%)** potwierdziło, że tego typu problemy wystąpiły.

Niemniej jednak w grupie JST, które stwierdziły, że powierzenie dodatkowych zadań nie spowodowało trudności w prowadzeniu audytu ani nie ograniczyło zasobów KAW, przeszło połowa nie zrealizowała zaplanowanych na 2024 r. zadań zapewniających. W **16** z takich JST (**18%**) zrealizowano mniej niż połowę zaplanowanych na 2024 r. zadań zapewniających – dotyczyło to wszystkich rodzajów JST, za wyjątkiem urzędów marszałkowskich (najwięcej w tej grupie wystąpiło starostw powiatowych).

W jednym ze **Związków JST** kierownik jednostki powierzył audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania. W tym przypadku również poinformowano, że rozwiązanie takie nie spowodowało wystąpienia w 2024 r. powyższych problemów, przy czym w jednostce tej zrealizowano w 2024 r. mniej niż połowę zaplanowanych zadań zapewniających.

7.1.2 Zabezpieczenia w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego

Jednostki, które wykazały, że audytowi wewnętrznemu powierzone zostały dodatkowe zadania poproszone zostały o udzielenie odpowiedzi na pytanie – czy i jakie zabezpieczenia zostały wprowadzone celem zapewnienia prowadzenia audytu wewnętrznego w sposób niezależny, obiektywny i efektywny. Jak już wcześniej wspomniano, zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego jest jednym z obowiązków kierownika jednostki (wynikającym z art. 282 ust. 1 uofp). Natomiast powierzanie dodatkowych zadań audytowi wewnętrznemu może stanowić okoliczność utrudniającą niezależne, obiektywne i efektywne wykonywanie zadań audytu.

Spśród **118** JST, w których audytowi wewnętrznemu powierzono dodatkowe zadania, wprowadzono zabezpieczenia w zakresie:

- niezależności w **98 (83%)** JST;
- obiektywizmu w **92 (78%)** JST;
- efektywności w **87 (74%)** JST.

86 (73%) JST zadeklarowało wprowadzenie mechanizmów dotyczących zarówno niezależności, obiektywizmu, jak i efektywności prowadzenia audytu.

Wśród tych JST były wszystkie urzędy marszałkowskie, w których powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania. W przypadku pozostałych rodzajów JST najniższy odsetek JST potwierdził wprowadzenie zabezpieczeń we wszystkich tych 3 aspektach w przypadku gmin miejsko-wiejskich (**57%**), a najwyższy w przypadku gmin wiejskich (**79%**).

W jedynym **Związku JST**, w którym powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania, poinformowano o wprowadzeniu zabezpieczeń we wszystkich 3 aspektach.

Najczęściej wskazywane przez jednostki **zabezpieczenia w zakresie niezależności** polegały na:

- bezpośredniej podległości, bezpośredniej współpracy i raportowaniu do kierownika jednostki (warto zauważyć, że wymagania w tym zakresie określone są przepisami uofp i rozporządzenia);
- niepodejmowaniu zadań audytowych w obszarach, za które audyt odpowiada.

Niektóre JST przywołały również kodeks etyki oraz program zapewnienia i poprawy jakości.

W jednej JST wskazano, że niezależność audytu wewnętrznego jest zabezpieczana poprzez odpowiednie wynagradzanie audytora oraz podnoszenie jego kwalifikacji.

Warto również zwrócić uwagę na pojedyncze wyjaśnienia wskazujące na angażowanie audytu wewnętrznego w realizację zadań związanych z koordynacją kontroli zarządczej w JST, co ogranicza audytowi zdolność do niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej.

Najczęściej wskazywane przez jednostki **zabezpieczenia w zakresie obiektywizmu** polegały na:

- niepodejmowaniu zadań audytowych w obszarach, za które audyt odpowiada;
- wprowadzeniu w JST kodeksu etyki audytora wewnętrznego;
- bezpośredniej podległości, bezpośredniej współpracy i raportowaniu do kierownika JST.

Pojedyncze JST poinformowały również o zabezpieczeniu w postaci realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości w tym w postaci przeprowadzania ocen wewnętrznych i zewnętrznych.

Szczegółowe rozwiązania, którymi podzielili się ankietowani, obejmowały m.in.:

- niezwłoczne i pisemne informowanie kierownika jednostki o przypadkach próby naruszenia obiektywizmu audytujących;
- zobowiązanie audytora do dokumentowania wyników i decyzji;
- audytor nie uczestniczy w jakichkolwiek działaniach i nie wchodzi w relacje, które mogłyby naruszać lub poddać w wątpliwość bezstronną ocenę – w tym również działania lub relacje, które mogą stać w sprzeczności z interesami jednostki;
- audytor wewnętrzny nie akceptuje niczego, co mogłoby naruszać lub poddać w wątpliwość jego profesjonalną opinię;
- audytor wewnętrzny ujawnia wszystkie znane mu istotne fakty, które – w przypadku, gdyby nie zostały ujawnione – mogłyby zniekształcić sprawozdanie z badanego obszaru działalności jednostki;

- audytor nie może odmówić przyjęcia i włączenia do dokumentacji dotyczącej zadania audytowego oświadczeń pracowników jednostki audytowanej składanych z własnej inicjatywy;
- audytor nie może przyjmować takich zadań lub uprawnień, które wchodzą w zakres zarządzania jednostką.

Najczęściej wskazywane przez jednostki **zabezpieczenia w zakresie efektywności** polegały na odpowiednim planowaniu, monitoringu i sprawozdawczości z realizowanych zadań, w tym np. na planowaniu i rozliczaniu budżetu czasu pracy każdego audytora z wykorzystaniem kart pracy oraz sprawozdawczość na ich podstawie.

JST wskazywały również, że na efektywność prowadzenia audytu wewnętrznego wpływa m.in.:

- umożliwienie rozwoju kompetencji audytorów;
- monitoring realizacji zaleceń – w tym w kontekście ilościowym i jakościowym;
- realizacja programu zapewnienia i poprawy jakości (w tym wykorzystanie ankiet poaudytowych wprowadzonych zarządzeniem kierownika jednostki), celem doskonalenia działalności audytu wewnętrznego;
- określenie celów dla KAW, które mają zostać osiągnięte, wyznaczeniu mierników realizacji tych celów, uregulowanie odpowiedzialności kierownika KAW za monitorowanie realizacji procesów KAW.

Ponadto jedna JST zwróciła uwagę, że dzięki powstaniu centrum usług wspólnych „przeprowadzenie audytu w jednej jednostce w zakresie finansowym, skutkuje jednoczesnym skorygowaniem działań w pozostałych jednostkach”.

JST zostały poproszone również o odpowiedź na pytanie, **czy zabezpieczenia w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego podlegają ocenie pod kątem ich skuteczności.**

Spośród 99 JST, które zadeklarowały wprowadzenie takich zabezpieczeń 71 potwierdziło, że zabezpieczenia te są oceniane pod kątem skuteczności. Negatywną odpowiedź wskazały JST każdego rodzaju, z których największą liczbę stanowiły starostwa powiatowe.

Również jeden **Związek JST**, w którym powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania poinformował, że zabezpieczenia podlegają ocenie pod kątem ich skuteczności.

7.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW

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

Odsetek JST, które poinformowały, że nie zapewniono organizacyjnej odrębności KAW jest zbliżony do poprzednich edycji ankiety i wynosi około **2%**. Sytuacja taka miała miejsce w:

- 4 miastach na prawach powiatu;
- 4 starostwach powiatowych;
- 2 gminach miejsko-wiejskich;
- 2 gminach wiejskich.

Większość z tych KAW była łączona z komórką ds. kontroli, w jednym przypadku była ona częścią komórki ds. organizacyjnych.

Przyczyny niewyodrębnienia KAW wskazywane przez JST najczęściej nie wyjaśniały, dlaczego zastosowano takie rozwiązanie. JST informowały również o planach reorganizacji celem wyodrębnienia KAW.

Ponadto w jednym przypadku poinformowano, że dzięki obsłudze organizacyjnej świadczonej na rzecz pracowników KAW, audyt wewnętrzny może skupić się wyłącznie na realizacji zadań związanych z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego.

Podobnie, jak w poprzednich edycjach ankiety, wśród JST, które wykazały, że zapewniono organizacyjną odrębność KAW, duża jest liczba JST, w których nazwa KAW wskazuje, że audyt wewnętrzny jest połączony z innymi funkcjami. Dotyczy to **111** takich JST. W przypadku kilku JST audyt był łączony z kontrolą zarządczą (co powoduje, że możliwość niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej jest wątpliwa).

Przyjmując, że również w tego typu JST nie zapewniono odrębności KAW, problem ten dotyczy **21%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. W największym stopniu problem taki występuje w miastach na prawach powiatu (**46%** takich JST).

Oba **Związki JST** poinformowały o zapewnieniu organizacyjnej odrębności KAW, niemniej jednak w jednym przypadku nazwa KAW wskazuje, że KAW jest połączona z kontrolą.

7.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego

Kolejnym z obowiązków nałożonym na kierownika jednostki w art. 282 ust. 1 uofp jest zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. W ankiecie określiliśmy okres (lata 2022-2024), którego dotyczyło pytanie o zapewnienie ciągłości.

Przeszło **96%** JST potwierdziło zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w ww. okresie. Jest to wynik zbliżony do poprzednich edycji ankiety.

Podobnie jak w poprzednich edycjach, brak zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu dotyczył wszystkich rodzajów JST za wyjątkiem urzędów marszałkowskich. Jedynie w przypadku gmin wiejskich odsetek takich JST nieznacznie przekroczył **5%**.

Brak zapewnienia ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego wynikał w zdecydowanej większości przypadków z problemów związanych z naborem (brak chętnych, nierozstrzygnięty nabór) lub z krótkotrwałej przerwy związanej ze zmianami na stanowisku audytora wewnętrznego lub ze zmianą usługodawcy.

Warto zwrócić uwagę na wyjaśnienie, w którym wskazano, że w związku z brakiem możliwości zatrudnienia audytora zdecydowano się na zawarcie umowy z usługodawcą mimo przekroczenia progu 100 mln.

Oba **Związki JST** poinformowały o zapewnieniu ciągłości prowadzenia audytu.

7.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW kierownikowi jednostki

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

Jedynie **5** JST (tyle co w 2022 r.; w 2019 - **7**) poinformowało, że kierownik KAW nie podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. Dotyczy to **2** starostw powiatowych i **3** miast na prawach powiatu.

W **2** przypadkach wskazano, że kierownik KAW podlega kierownikowi komórki „łączonej” (nie audytorowi). Również w **2** JST poinformowano o częściowej (organizacyjnej) podległości kierownika KAW innej osobie niż kierownikowi jednostki. W jednym przypadku kierownik KAW podlegał sekretarzowi JST.

Oba **Związki JST** poinformowały o zapewnieniu bezpośredniej podległości kierownika KAW kierownikowi jednostki.

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

W myśl art. 283 ust. 3 uofp, plan audytu przygotowywany jest przez kierownika KAW/usługodawcę w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Rozporządzenie precyzuje w §9 ust. 2, że plan ten podpisywany jest przez osoby pełniące te funkcje. Ponadto §10 rozporządzenia stanowi, że zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem KAW¹⁵ i kierownikiem jednostki.

W każdej z edycji ankiety odsetek JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki uczestniczy w przygotowaniu rocznego planu audytu i jego zmian, jest zbliżony. W bieżącej edycji wyniósł on **96,5%**. Tabela nr 29 prezentuje odsetek JST, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej w podziale na rodzaje JST.

Tabela nr 29

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI UCZESTNICZY W PRZYGOTOWANIU ROCZNEGO PLANU AUDYTU I JEGO ZMIAN
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	96%
POWIATY	99%
GMINY (RAZEM), W TYM:	96%
GMINY MIEJSKIE	98%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	96%
GMINY WIEJSKIE	96%
ŁĄCZNIE JST:	97%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Uwzględniając podział na sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce, należy zauważyć, że w zdecydowanej większości JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej, audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Dotyczy to **90%** takich przypadków. W poprzednich edycjach również ponad 90% JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej stanowiły JST, w których audyt prowadzi usługodawca.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

¹⁵ Zgodnie z § 3 ust. 2 rozporządzenia, przepisy dotyczące kierownika KAW stosuje się odpowiednio do usługodawcy.

Ponadto, **64** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazały jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

Podobnie jak w poprzedniej edycji ankiety wystąpił przypadek, gdzie wskazano, że zadanie to jest realizowane we współpracy z koordynatorem kontroli zarządczej, co może rzutować na niezależność audytu wewnętrznego w tej jednostce.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.6 Określanie priorytetów do planu audytu

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

Ogółem **97%** JST (**1484 z 1526**) potwierdziło, że kierownik jednostki wyznacza priorytety do planu audytu. Odsetek ten jest podobny w poprzednich edycjach ankiety. Tabela nr 30 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które udzieliły takiej odpowiedzi.

Tabela nr 30

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OKREŚLA PRIORYTETY DO PLANU AUDYTU
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	94%
POWIATY	98%
GMINY (RAZEM), W TYM:	97%
GMINY MIEJSKIE	100%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	98%
GMINY WIEJSKIE	97%
ŁĄCZNIE JST:	97%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W większości z JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Dotyczy to **76%** takich przypadków. W poprzednich edycjach odsetek ten był jeszcze wyższy (w edycji z 2019 r. dotyczyło to wszystkich takich przypadków).

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST, a także kierownictwu JST (np. zastępcom kierownika jednostki). W **2** przypadkach wskazano, że zadanie to wykonuje audytor wewnętrzny.

Ponadto, **32** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.7 Podpisywanie planu audytu

Zgodnie z §9 ust. 2 rozporządzenia, plan audytu podpisuje kierownik komórki audytu wewnętrznego oraz kierownik jednostki.

Ogółem **99%** JST (**1513 z 1526**) potwierdziło, że kierownik jednostki wyznacza priorytety do planu audytu. Odsetek ten jest podobny w poprzednich edycjach ankiety.

W **12 z 13** z JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W poprzednich edycjach nie wystąpiły przypadki, aby zadania tego nie realizował kierownik jednostki w JST, w której audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

Ponadto, **5** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki. W jednym przypadku poinformowano, że zadanie to realizuje audytor usługodawca.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego

Art. 287 ust. 1 uofp określa, że do przeprowadzania audytu wewnętrznego w JST, w tym w jej jednostkach organizacyjnych, audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie JST upoważnia odpowiednio: wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto, w myśl §4 rozporządzenia audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki.

Ogółem **98,6%** JST (**1506 z 1526**) potwierdziło, że kierownik jednostki udziela upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego. Odsetek ten jest podobny w poprzednich edycjach ankiety.

W **80%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Nieco wyższy odsetek usługodawców wystąpił w edycji z 2022 r., zaś w edycji z 2019 r. większość stanowiły JST zatrudniające audytora wewnętrznego w jednostce.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje sekretarza JST.

Ponadto, **3** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki. W jednym przypadku poinformowano, że zadanie to realizuje audytor usługodawca.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego

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

Ogółem, **99,2%** JST (**1515 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego.

We wszystkich JST, które wykazały, że kierownik jednostki nie otrzymuje tych sprawozdań, audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W poprzednich edycjach ankiety również najczęściej taka sytuacja miała miejsce w JST, w których audyt prowadzi usługodawca (w edycji z 2019 r. stanowiły one również **100%**, w edycji z 2022 r. tylko w jednym przypadku nie była to JST, w której audyt prowadzi usługodawca).

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

Ponadto, **30** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki. W dwóch przypadkach poinformowano, że zadanie to realizuje audytor.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających

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

Ogółem, **97,4%** JST (**1486 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających.

Tabela nr 31 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających.

Tabela nr 31

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE SPRAWOZDANIA Z ZADAŃ ZAPEWNIAJĄCYCH
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	100%
POWIATY	99%
GMINY (RAZEM), W TYM:	97%
GMINY MIEJSKIE	97%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	98%
GMINY WIEJSKIE	97%
ŁĄCZNIE JST:	97%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Ponownie zdecydowana większość (**90%**) JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej, stanowią JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W edycji ankiety z 2019 r. odsetek ten był na zbliżonym poziomie, zaś w edycji z 2022 r. był niższy i wyniósł **82%**.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

Ponadto, **18** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik. W jednym przypadku poinformowano, że zadanie to realizuje audytor.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

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

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

Ogółem, **94,4%** JST (**1440 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje informacje od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń.

Tabela nr 32 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje te informacje.

Tabela nr 32

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE O SPOSOBIE I TERMINIE REALIZACJI ZALECEŃ ORAZ O OSOBACH ODPOWIEDZIALNYCH ZA REALIZACJĘ ZALECEŃ
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	95%
GMINY (RAZEM), W TYM:	94%
GMINY MIEJSKIE	96%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	92%
GMINY WIEJSKIE	95%
ŁĄCZNIE JST:	94%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W **78%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten jest podobny w poprzednich edycjach ankiety.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

Warto zauważyć, że w przypadku **11** JST odpowiedzi wskazywały na to, iż zalecenia nie były wydawane (odpowiedzi: „brak zaleceń”, „nie dotyczy”). Dodatkowo pojedyncze JST wskazały, że zadanie to wykonuje audytor wewnętrzny.

Ponadto, **17** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń

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

Ogółem, **89,5%** JST (**1366 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje informacje od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń lub wskazało, że audytowani nie odmawiali realizacji zaleceń. Odsetek ten jest zbliżony do wyniku z poprzedniej edycji ankiety, natomiast w edycji z 2019 r. był on o około **5** punktów procentowych wyższy.

Tabela nr 33 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje te informacje.

Tabela nr 33

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE O ODMOWIE REALIZACJI ZALECEŃ LUB WSKAZAŁY, ŻE NIE MIAŁ MIEJSCA PRZYPADEK, GDY AUDYTOWANY ODMÓWIŁ REALIZACJI ZALECEŃ
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	95%
GMINY (RAZEM), W TYM:	88%
GMINY MIEJSKIE	96%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	89%
GMINY WIEJSKIE	86%
ŁĄCZNIE JST:	90%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W przeciwieństwie do poprzednich zadań, widoczna jest w tym przypadku różnica w odsetku JST, w których kierownik jednostki realizuje to zadanie, w poszczególnych rodzajach JST. Niższy procent JST, w których kierownik jednostki realizuje to zadanie występuje na poziomie gmin miejsko-wiejskich i gmin wiejskich.

W **86%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten jest podobny, choć nieco wyższy niż w poprzednich edycjach ankiety.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST, a także innym członkom kierownictwa jednostki.

Ponadto, **8** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadanie realizuje inna osoba niż kierownik. W dwóch przypadkach poinformowano, że zadanie to realizuje audytor.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

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

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

Ogółem, **88,9%** JST (**1357 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń. Podobnie, jak w przypadku otrzymywania informacji o odmowie realizacji zaleceń, odsetek ten jest zbliżony do wyniku z poprzedniej edycji ankiety, natomiast w edycji z 2019 r. był on o około **5** punktów procentowych wyższy.

Tabela nr 34 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń.

Tabela nr 34

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI DECYDUJE O REALIZACJI ZALECEŃ W PRZYPADKU, GDY AUDYTOWANY ODMÓWIŁ ICH REALIZACJI LUB NIE WYSTĄPIŁA ODMOWA REALIZACJI ZALECEŃ
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	94%
GMINY (RAZEM), W TYM:	88%
GMINY MIEJSKIE	95%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	89%
GMINY WIEJSKIE	85%
ŁĄCZNIE JST:	89%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W tym przypadku również widoczna jest różnica w odsetku JST, w których kierownik jednostki realizuje to zadanie, w poszczególnych rodzajach JST. Niższy procent JST, w których kierownik jednostki realizuje to zadanie występuje na poziomie gmin miejsko-wiejskich i gmin wiejskich.

W **88%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten jest nieco wyższy niż w poprzednich edycjach ankiety.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST.

Ponadto, **5** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik. W jednym przypadku poinformowano, że zadanie to realizuje audytor.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających

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

Ogółem, **93,6%** JST (**1428 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazano, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane. Odsetek ten był podobny w poprzednich edycjach ankiety.

Tabela nr 35 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazano, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane.

Tabela nr 35

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE WYNIKI CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH LUB WSKAZANO, ŻE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE NIE BYŁY PRZEPROWADZANE
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	98%
GMINY (RAZEM), W TYM:	93%
GMINY MIEJSKIE	97%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	92%
GMINY WIEJSKIE	92%
ŁĄCZNIE JST:	94%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Ponownie najniższy odsetek JST, które wykazały realizację tego zadania przez kierownika jednostki występuje w gminach miejsko-wiejskich i gminach wiejskich.

W **87%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten w poprzednich edycjach ankiety kształtował się na podobnym poziomie.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST. W dwóch przypadkach wskazano, że zadanie to wykonuje audytor wewnętrzny. Dodatkowo w jednym przypadku wskazano, że „wyniki czynności sprawdzających zawarte są w sprawozdaniu z zadania audytowego” (rozporządzenie nie przewiduje jednak takiej możliwości).

Ponadto, **14** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

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

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

Ogółem, **91%** JST (**1388 z 1526**) poinformowało, że kierownik jednostki wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych lub wskazano, że realizacja czynności doradczych na wniosek nie wystąpiła. W poprzednich edycjach ankiety odsetek ten był zbliżony.

Tabela nr 36 przedstawia odsetek ankietowanych JST, które potwierdziły, że kierownik jednostki wnioskuję o przeprowadzenie czynności doradczych lub wskazano, że realizacja czynności doradczych na wniosek nie wystąpiła.

Tabela nr 36

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI WNIOSKUJE O PRZEPROWADZENIE CZYNNOŚCI DORADCZYCH LUB WSKAZANO, ŻE REALIZACJA CZYNNOŚCI DORADCZYCH NA WNIOSEK NIE WYSTĄPIŁA
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	95%
GMINY (RAZEM), W TYM:	90%
GMINY MIEJSKIE	95%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	90%
GMINY WIEJSKIE	89%
ŁĄCZNIE JST:	91%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Najniższy odsetek JST, które wykazały realizację tego zadania przez kierownika jednostki występuje w gminach miejsko-wiejskich i gminach wiejskich.

Ankietowani wskazywali m.in., że umowa nie przewiduje realizacji czynności doradczych, plan audytu nie przewidywał realizacji takich czynności.

W **88%** JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten rośnie w kolejnych edycjach ankiety – w porównaniu z edycją z 2019 r., wzrósł o **9** punktów procentowych.

Najczęściej zadanie to jest powierzane osobom pełniącym funkcje skarbnika lub sekretarza JST, a także innym członkom kierownictwa jednostki.

Ponadto, **23** JST pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazało jednocześnie, że powyższe zadanie realizuje inna osoba niż kierownik jednostki. W dwóch przypadkach wskazano, że zadanie to wykonuje audytor wewnętrzny.

Oba **Związki JST** potwierdziły realizację tego zadania przez kierownika jednostki.

7.16 Informacje, które kierownik otrzymuje bezpośrednio

Jednostki zostały poproszone o wskazanie, które z następujących informacji kierownik jednostki otrzymuje bezpośrednio:

- sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- sprawozdania z zadań zapewniających;
- informacje od audytowanego o sposobie i terminie zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń;
- informacje od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń;
- wyniki czynności sprawdzających.

22 JST wskazały, że kierownik jednostki nie otrzymuje bezpośrednio żadnych z tych informacji. W **21** z tych jednostek audyt wewnętrzny prowadził usługodawca. Wśród tych JST znalazły się:

- **4** starostwa powiatowe;
- **1** gmina miejska;

- 4 gminy miejsko-wiejskie;
- 13 gmin wiejskich.

W przypadku urzędów marszałkowskich nie wystąpiły jednostki, w których kierownik jednostki nie otrzymywał tych informacji bezpośrednio. Na poziomie gmin wiejskich odsetek JST, w których kierownik jednostki nie otrzymuje bezpośrednio był najwyższy i kształtował się od **48%** do **60%** wszystkich JST, w których występowała taka sytuacja.

Niemniej jednak problem ten występował najczęściej w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Dotyczyło to od **79%** do **88%** przypadków (w podziale na rodzaje JST).

Tabela nr 37 przedstawia odsetek JST, które wskazały, że poszczególne rodzaje informacji kierownik jednostki otrzymuje bezpośrednio.

Tabela nr 37

Rodzaj informacji	ODSETEK JST, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE BEZPOŚREDNIO
SPRAWOZDANIA Z PROWADZENIA AUDYTU WENĘTRZNEGO	98%
SPRAWOZDANIA Z ZADAŃ ZAPEWNIĄCYCH	94%
INFORMACJE OD AUDYTOWANEGO O SPOSOBIE I TERMINIE ZALECEŃ ORAZ O OSOBACH ODPOWIEDZIALNYCH ZA REALIZACJĘ ZALECEŃ	90%
INFORMACJE OD AUDYTOWANEGO O ODMOWIE REALIZACJI ZALECEŃ	82%
WYNIKI CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH	89%
WSZYSTKIE POWYŻSZE	79%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Niższy odsetek w przypadku informacji związanych z zaleceniami może wynikać z braku formułowania zaleceń lub braku odmowy realizacji zaleceń.

Oba **Związki JST** potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje bezpośrednio:

- sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego;
- sprawozdania z zadań zapewniających.

W przypadku pozostałych informacji, dokumentów, tylko jeden Związek JST poinformował, że kierownik jednostki otrzymuje je bezpośrednio.

7.17 Opracowanie karty audytu

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

Ogółem, **78,5%** JST (**1198 z 1526**) poinformowało, że opracowana została karta audytu. Odsetek ten jest nieznacznie niższy niż w poprzedniej edycji ankiety z 2022 r. (kiedy wyniósł **80%**), natomiast o blisko 6 punktów procentowych wyższy niż w 2019 r.

Tabela nr 38 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których opracowano kartę audytu wewnętrznego.

Tabela nr 38

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH OPRACOWANO KARTĘ AUDYTU
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	98%
POWIATY	88%
GMINY (RAZEM), W TYM:	76%
GMINY MIEJSKIE	88%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	81%
GMINY WIEJSKIE	70%
ŁĄCZNIE JST:	79%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W JST, w których audyt prowadzi usługodawca – karta audytu została opracowana w **71,2% (672 z 944)** JST – spadek w porównaniu z poprzednią edycją o niespełna **1** punkt procentowy. W przypadku JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce karta audytu została opracowana w **90,4% (526 z 582)** JST – spadek w porównaniu z poprzednią edycją o niespełna **1,5** punktu procentowego.

W **83%** JST, w których nie wprowadzono karty audytu, audyt wewnętrzny prowadził usługodawca.

Największy przyrost (w porównaniu z poprzednią edycją) odsetka JST z opracowaną kartą audytu nastąpił w przypadku starostw powiatowych (**5** punktów procentowych) natomiast najwyższy spadek dotyczył gmin wiejskich (**3** punkty procentowe).

W **18,7%** JST, które poinformowały o wprowadzaniu karty audytu nie wskazano nazwy ani daty tego dokumentu. Ponadto wystąpiły odpowiedzi wskazujące na innego rodzaju dokumenty, np.: księgę procedur, plan audytu, umowę z usługodawcą, czy kodeks etyki.

Oba **Związki JST** poinformowały o opracowaniu karty audytu, przy czym jeden Związek JST nie podał nazwy ani daty tego dokumentu.

7.18 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego

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

Ogółem, **72,3% JST (1104 z 1526)** poinformowało, że opracowane zostały procedury audytu wewnętrznego. Odsetek ten jest niższy niż w poprzedniej edycji ankiety z 2022 r. (kiedy wyniósł **74,9%**), natomiast o blisko **4,5** punktu procentowego wyższy niż w 2019 r.

Tabela nr 39 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których opracowano procedury audytu wewnętrznego.

Tabela nr 39

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH OPRACOWANO PROCEDURY AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
WOJEWÓDZTWA	100%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	90%
POWIATY	82%
GMINY (RAZEM), W TYM:	70%
GMINY MIEJSKIE	85%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	73%
GMINY WIEJSKIE	64%
ŁĄCZNIE JST:	72%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W JST, w których audyt prowadzi usługodawca – procedury zostały opracowane w **64,3% (607 z 944)** JST – spadek w porównaniu z poprzednią edycją o niespełna **1,5** punktu procentowego. W przypadku JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce procedury zostały opracowane w **85,4% (497 z 582)** JST – spadek w porównaniu z poprzednią edycją o przeszło **3** punkty procentowe.

W **80%** JST, w których nie opracowano procedur, audyt wewnętrzny prowadził usługodawca.

Największy przyrost (w porównaniu z poprzednią edycją) odsetka JST z opracowanymi procedurami audytu nastąpił w przypadku starostw powiatowych (niemal **4** punkty procentowe) natomiast najwyższy spadek dotyczył gmin wiejskich (blisko **6** punktów procentowych).

Kilka JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej poinformowały, że dokument taki nie jest wymagany przepisami prawa lub że audyt wewnętrzny działa na podstawie przepisów prawa.

W przypadku **19,7%** JST, które poinformowały o opracowaniu procedur, nie wskazano nazwy dokumentu ani daty jego sporządzenia. Ponadto wystąpiły odpowiedzi wskazujące na innego rodzaju dokumenty, np.: kartę audytu, plan audytu, analizę ryzyka, umowę z usługodawcą, kodeks etyki, regulamin kontroli zarządczej.

Oba **Związki JST** poinformowały o opracowaniu procedur audytu, przy czym jeden Związek JST nie podał nazwy ani daty tego dokumentu.

7.19 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości

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

Ogółem, **54,8% JST (837 z 1526)** poinformowało, że opracowany został program zapewnienia i poprawy jakości. Odsetek ten jest wyższy o **1** punkt procentowy w porównaniu z edycją z 2022 r. oraz o **12** punktów procentowych wyższy niż w 2019 r.

Tabela nr 40 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których opracowano program zapewnienia i poprawy jakości.

Tabela nr 40

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH OPRACOWANO PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI
WOJEWÓDZTWA	93%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	86%
POWIATY	64%
GMINY (RAZEM), W TYM:	52%
GMINY MIEJSKIE	59%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	59%
GMINY WIEJSKIE	46%
ŁĄCZNIE JST:	55%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Zarówno w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, jak i usługodawca nastąpił wzrost (w porównaniu z poprzednią edycją ankiety) odsetka JST, w których opracowano program zapewnienia i poprawy jakości. W przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca nastąpił wzrost o przeszło **2** punkty procentowe (do **46%**). W przypadku JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce nastąpił wzrost o niespełna **1** punkt procentowy (do 69%).

W **74%** JST, w których nie opracowano programu zapewnienia i poprawy jakości, audyt wewnętrzny prowadził usługodawca.

Największy przyrost (w porównaniu z poprzednią edycją) odsetka JST z opracowanym programem zapewnienia i poprawy jakości nastąpił w przypadku gmin miejsko-wiejskich (przeszło **5** punktów procentowych) natomiast jedynie w przypadku urzędów marszałkowskich nastąpił spadek – po raz pierwszy w porównaniu z poprzednimi edycjami wystąpiła w tej grupie jednostka, która poinformowała o braku opracowania programu zapewnienia i poprawy jakości.

Kilka JST, które udzieliły odpowiedzi negatywnej poinformowały, że audyt wewnętrzny działa na podstawie przepisów prawa. W jednym przypadku, poinformowano, że wyniki oceny zewnętrznej nie wskazywały zaleceń dotyczących działalności audytu wewnętrznego.

W przypadku **20,3%** JST, które poinformowały o opracowaniu programu zapewnienia i poprawy jakości, nie wskazano nazwy dokumentu ani daty jego sporządzenia. Ponadto wystąpiły odpowiedzi wskazujące na innego rodzaju dokumenty, np.: kartę audytu, plan audytu, program działania audytowego, umowę z usługodawcą.

Oba **Związki JST** poinformowały o opracowaniu programu zapewnienia i poprawy jakości, przy czym jeden Związek JST nie podał nazwy ani daty tego dokumentu.

7.20 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok)

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

Ogółem, **58,9%** JST (**899 z 1526**) poinformowało, że przeprowadzono samoocenę za 2024 r. Odsetek ten jest wyższy o **7,5** punktu procentowego w porównaniu z edycją z 2022 r., zaś o przeszło **13** punktów procentowych niż w 2019 r.

Tabela nr 41 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których przeprowadzono samoocenę.

Tabela nr 41

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH PRZEPROWADZONO SAMOOCENĘ ZA 2024 R.
WOJEWÓDZTWA	87%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	84%
POWIATY	69%
GMINY (RAZEM), W TYM:	56%
GMINY MIEJSKIE	70%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	61%
GMINY WIEJSKIE	50%
ŁĄCZNIE JST:	59%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Zarówno w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, jak i usługodawca nastąpił wzrost (w porównaniu z poprzednią edycją ankiety) odsetka JST, w których przeprowadzono samoocenę. W przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca nastąpił wzrost o blisko **12** punktów procentowych (do **50%**). W przypadku JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce nastąpił wzrost o przeszło **2** punkty procentowe (do **73%**).

W **75%** JST, w których nie przeprowadzono samooceny, audyt wewnętrzny prowadził usługodawca.

Największy przyrost (w porównaniu z poprzednią edycją) odsetka JST z przeprowadzoną samooceną nastąpił w przypadku starostw powiatowych (przeszło **14** punktów procentowych) natomiast jedynie w przypadku urzędów marszałkowskich nastąpił spadek – wystąpiły **2** jednostki w tej grupie bez przeprowadzonej samooceny (w poprzedniej edycji wszystkie takie JST potwierdziły przeprowadzenie samooceny).

W przypadku **28,4%** samoocena została przeprowadzona przy wykorzystaniu formularza Quality@w opracowanego w Ministerstwie Finansów. Wynik ten jest nieco niższy niż w przypadku poprzedniej edycji ankiety (wyniósł wówczas **30%**).

Oba **Związki JST** poinformowały o przeprowadzeniu samooceny za 2024 r., w tym jeden Związek JST wykorzystał w tym celu formularz Quality@w.

7.21 Przeprowadzenie oceny zewnętrznej w ciągu ostatnich 5 lat

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

W obecnej edycji ankiety uwzględniliśmy rok rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego w JST. W związku z tym te JST, w których audyt wewnętrzny prowadzony jest krócej niż 5 lat nie zostały wzięte pod uwagę przy obliczaniu odsetka jednostek, w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną. Łącznie **27% (419 z 1526)** JST, które wzięły udział w ankiecie wskazało, że audyt wewnętrzny prowadzony jest krócej niż 5 lat.

Tabela nr 42 przedstawia odsetek ankietowanych JST, w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną w ciągu ostatnich 5 lat z uwzględnieniem roku rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego w JST.

Tabela nr 42

Rodzaj JST	ODSETEK JST, W KTÓRYCH PRZEPROWADZONO OCENĘ ZEWNĘTRZNĄ W CIĄGU OSTATNICH 5 LAT
WOJEWÓDZTWA	80%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	52%
POWIATY	28%
GMINY (RAZEM), W TYM:	18%
GMINY MIEJSKIE	30%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	21%
GMINY WIEJSKIE	12%
ŁĄCZNIE JST:	22%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Ogółem, **22,4%** JST (**248 z 1107** – tylko JST, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony nie krócej niż przez 5 lat) poinformowało, że przeprowadzono ocenę zewnętrzną w ostatnich 5 latach. Ocena taka została dokonana w **14%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca i **31%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w JST. Dane te uwzględniają również JST, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej a jednocześnie wskazały, że ocena odbyła się przed 2020 r.

W **55%** JST, w których nie przeprowadzono oceny zewnętrznej, audyt wewnętrzny prowadził usługodawca.

Z formularza Quality@w skorzystało **30%** JST (wzrost o 13,5 punktu procentowego w porównaniu z edycją z 2022 r.), w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną.

Jeden **Związek JST** poinformował o przeprowadzeniu oceny zewnętrznej oraz o wykorzystaniu formularza Quality@w w tym celu. Drugi Związek JST poinformował, że audyt w jednostce jest prowadzony krócej niż 5 lat.

8. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego

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

Najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień w badanych JST jest złożenie z pozytywnym wynikiem egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów w latach 2003-2006 (egzamin MF). Uprawnienia takie stanowią niemal połowę wszystkich uprawnień, występujących w JST. Drugim najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień jest odbycie dwuletniej praktyki i ukończenie studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego (**27,2%** przypadków).

Wartości te są zbliżone do poziomu z poprzedniej edycji ankiety – nastąpił nieznaczny wzrost udziału tych dwóch rodzajów uprawnień (odpowiednio o **1,5** i o **1** punkt procentowy).

Spośród certyfikatów wymienionych w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. a uofp, najczęściej występującym uprawnieniem jest certyfikat CGAP (Certified Government Auditing Professional).

Tabela nr 43 przedstawia częstotliwość występowania w JST uprawnień kwalifikujących do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela nr 43

Rodzaj uprawnienia	WYSTĘPOWANIE
EGZAMIN MF	47,7%
PRAKTYKA I STUDIA	27,2%
CGAP	16,6%
BIEGŁY REWIDENT	3,0%
CIA	2,7%
CFE	1,5%
CISA	0,2%
ACCA	0,2%
CCSA	0,2%
CFSA	0,2%
CFA	0,2%
INNE	0,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Warto zauważyć, że w bieżącej edycji ankiety wystąpiły wszystkie możliwe uprawnienia wymienione w art. 286 uofp.

Wystąpiły pojedyncze sytuacje, gdy podano kwalifikacje nieuprawniające do prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym w jednym przypadku nie podano innych uprawnień, a zatem należy stwierdzić, że w tej JST audyt wewnętrzny prowadzi osoba nieuprawniona.

W przypadku **22** JST nie sprecyzowano, jakie uprawnienia posiada dana osoba, np. przywołując cały art. 286 ust. 1 pkt 5 uofp lub wskazując nazwę usługodawcy. W przypadku jednej JST nie podano uprawnień posiadanych przez osobę prowadzącą audyt wewnętrzny.

W **Związkach JST**, na 3 stanowiska audytorów wewnętrznych – **1** osoba zdała egzamin MF, **1** osoba ukończyła studia podyplomowe i odbyła praktykę, a w **1** przypadku nie sprecyzowano posiadanych uprawnień.

Ponadto w bieżącej edycji ankiety poprosiliśmy JST o udzielenie odpowiedzi na pytania:

- czy zapoznano się z wymaganiami, jakie powinna spełniać osoba kandydująca na stanowisko audytora wewnętrznego w jednostce lub usługodawca¹⁶;
- czy osoby prowadzące audyt wewnętrzny spełniają te wymagania.

Zdecydowana większość JST potwierdziła, że przy wyborze audytora albo usługodawcy zapoznano się z tymi wymaganiami (**98%** JST udzieliło odpowiedzi pozytywnej) oraz że audytor wewnętrzny lub usługodawca spełnia te wymagania (wystąpiły tylko pojedyncze odpowiedzi negatywne).

W przypadku **Związków JST**, obie jednostki, które prowadziły audyt wewnętrzny poinformowały o zapoznaniu się z wymaganiami oraz o spełnianiu tych wymagań przez osoby prowadzące audyt wewnętrzny.

¹⁶ Informacje na temat obowiązków kierownika jednostki w zakresie weryfikacji uprawnień osób prowadzących audyt wewnętrzny opisane są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: [Link do publikacji](#).

9. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia

Za pomocą ankiety zebraliśmy z JST informacje na temat realizowanych w 2024 r. zadań audytowych (zadań zapewniających i czynności doradczych) oraz czynności sprawdzających¹⁷, a także na temat wydanych w wyniku zadań zapewniających zaleceń.

W przypadku zadań zapewniających uwzględniliśmy podział na:

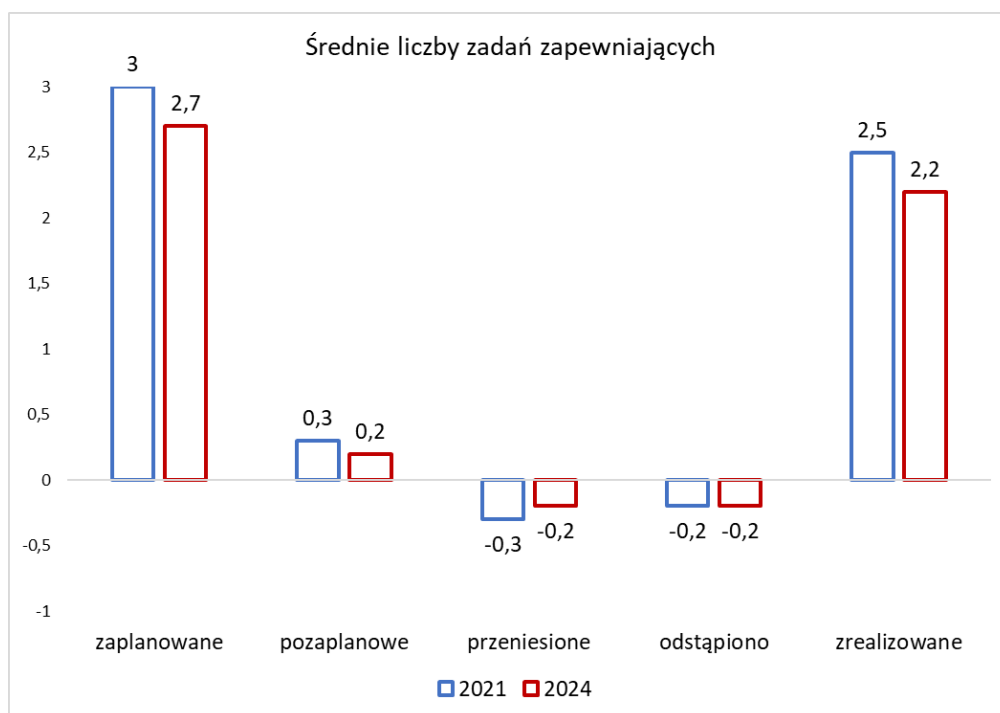
- zadania zaplanowane na 2024 r. (w tym zadania kontynuowane z lat poprzednich);
- zadania realizowane w 2024 r. a nieujęte w planie (zadania pozaplanowe);
- zadania zakończone w 2024 r.;
- zadania rozpoczęte, których kontynuację przeniesiono na 2025 r.;
- zadania, od których realizacji odstąpiono.

W przypadku czynności doradczych i czynności sprawdzających analizowana była jedynie liczba zakończonych w 2024 r. czynności. W przypadku zaleceń – analizowana była liczba zaleceń wydanych oraz liczba zaleceń przyjętych do realizacji.

Z analiz wynika, że poziom realizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających zmalał w porównaniu z poprzednią edycją ankiety, mimo większej liczby JST, które wzięły udział w ankiecie. Zmalał również procent zaakceptowanych zaleceń. Średnia liczba zadań audytowych i czynności sprawdzających jest niższa w JST, w których audyt prowadzi usługodawca. Jednostki takie przeważają wśród JST, w których nie przeprowadzono żadnych zadań audytowych.

Porównanie średnich liczb realizowanych w 2021 r. (edycja ankiety z 2022 r.) i w 2024 r. (bieżąca edycja) zadań zapewniających prezentuje wykres nr 6 oraz tabela nr 44.

Wykres nr 6



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2022 i 2025 r.

¹⁷ Pojęcia „zadanie audytowe”, „zadanie zapewniające” i „czynności sprawdzające” są zdefiniowane w § 2 rozporządzenia.

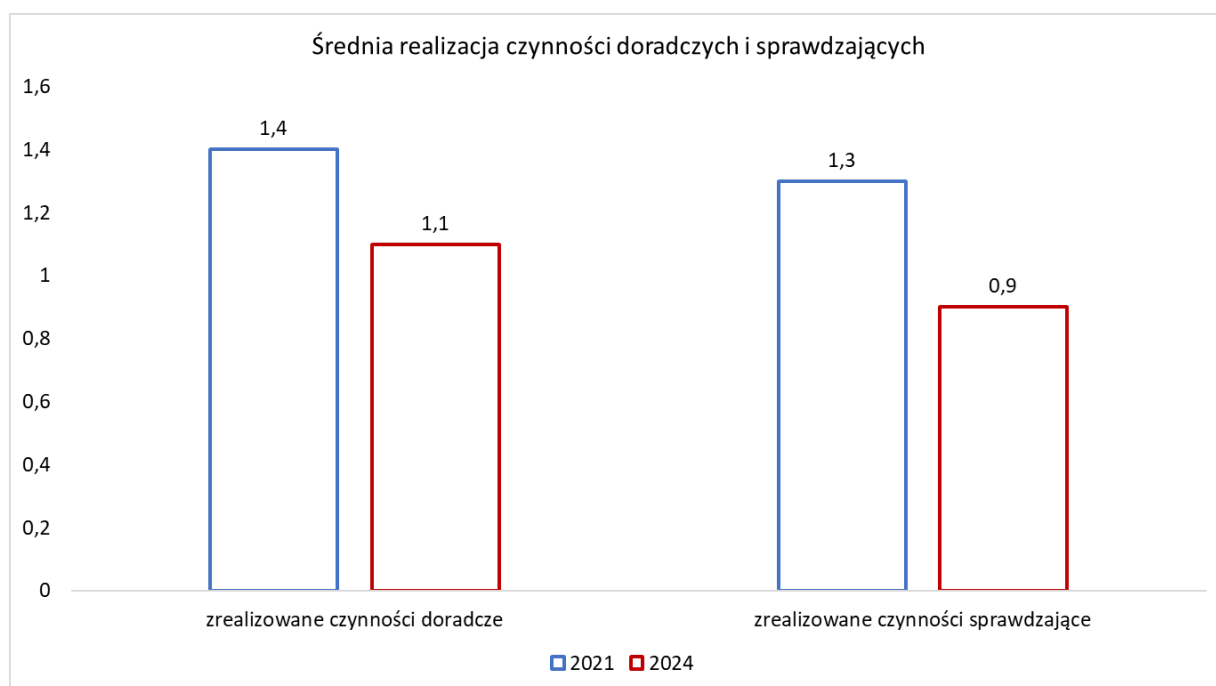
Tabela nr 44 Średnie liczby zadań zapewniających

BADANY ROK	ZAPLANOWANE	POZAPLANOWE	PRZENIESIONE	ODSTAPIONO	ZREALIZOWANE
2021	3	0,3	-0,3	-0,2	2,5
2024	2,7	0,2	-0,2	-0,2	2,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2022 i 2025 r.

Dane dotyczące zadań przeniesionych i zadań, od których realizacji odstąpiono zaprezentowane zostały jako liczby ujemne, celem wykazania braku ich realizacji w badanym roku.

Porównanie średnich liczb realizowanych w 2021 r. (edycja ankiety z 2022 r.) i w 2024 r. (bieżąca edycja) czynności doradczych i czynności sprawdzających prezentuje wykres nr 7 oraz tabela nr 45.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2022 i 2025 r.

Tabela nr 45 Średnia realizacja czynności doradczych i czynności sprawdzających

BADANY ROK	CZYNNOŚCI DORADCZE	CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
2021	1,4	1,3
2024	1,1	0,9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiet z 2022 i 2025 r.

Wśród JST, które uczestniczyły w ankiecie i prowadzą audyt w **12%** JST (w edycji z 2022 r. było to **8,9%**) nie zrealizowano w 2024 r. żadnego zadania zapewniającego ani żadnej czynności doradczej. W **79%** z tych JST audyt prowadzony był przez usługodawcę (**76%** w poprzedniej edycji ankiety).

Liczba planowanych, zrealizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających uzależniona jest od wielkości KAW. Podobnie jak w przypadku poprzedniej edycji ankiety – w

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

Dane w zakresie średniej liczby planowanych, zrealizowanych zadań zapewniających, zrealizowanych czynności doradczych i czynności sprawdzających przedstawia tabela nr 46. Tabele 47 i 48 przedstawiają odpowiednio medianę i najczęściej występującą wartość w odniesieniu do tychże zadań, czynności.

Tabela nr 46 Średnia realizacja zadań, czynności

Wielkość KAW	ZAPLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI DORADCZE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
PONIŻEJ 0,5 ETATU	2,3	1,8	0,9	0,7
0,5 – 1 ETAT	2,8	2,1	1,2	0,9
1 ETAT	3,6	2,7	1,6	1,4
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	4,3	3,2	1,7	2,2
POWYŻEJ 2 ETATÓW	8,1	7,0	16,5	7,6
USŁUGODAWCA	2,3	1,9	0,5	0,6
ŁĄCZNIE JST:	2,7	2,1	1,1	0,9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Średnie poziomy zrealizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających są niższe niż w poprzedniej edycji ankiety.

Tabela nr 47 Mediana realizowanych zadań, czynności

Wielkość KAW	ZAPLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI DORADCZE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
PONIŻEJ 0,5 ETATU	2	2	0	0
0,5 – 1 ETAT	2	2	1	0
1 ETAT	3	3	0	1
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	4	3	1	1
POWYŻEJ 2 ETATÓW	7	6	3	5
USŁUGODAWCA	2	2	0	0
ŁĄCZNIE JST:	2	2	0	0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 48 Najczęściej występujące wartości

Wielkość KAW	ZAPLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI DORADCZE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
PONIŻEJ 0,5 ETATU	2	2	0	0
0,5 – 1 ETAT	2	2	0	0
1 ETAT	3	3	0	0

Wielkość KAW	ZAPLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI DORADCZE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	4	3	0	1
POWYŻEJ 2 ETATÓW	7	6	1	1
USŁUGODAWCA	2	2	0	0
ŁĄCZNIE JST:	2	2	0	0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Podobnie, jak w przypadku poprzedniej edycji ankiety, realizacja czynności sprawdzających znajduje się na niskim poziomie. Za wyjątkiem JST, w których etat KAW przekracza 1 etat, najczęściej takie zadania nie są realizowane. Warto przy tym podkreślić, że realizacja czynności sprawdzających powinna w pewnym stopniu odzwierciedlać skalę realizacji zadań zapewniających – może ona być niższa, ponieważ nie zawsze w wyniku zadań zapewniających wydawane są zalecenia.

Generalnie również mediana, jak i najczęściej występujące wartości były wyższe w poszczególnych grupach w poprzedniej edycji ankiety.

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

9.1 Planowanie zadań zapewniających

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

Tabela nr 49 przedstawia dane na temat planowania zadań zapewniających w podziale na rodzaj JST oraz na sposób prowadzenia audytu w jednostce (audytor zatrudniony albo usługodawca).

Tabela nr 49

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA PLANOWANYCH ZADAŃ ZAPEWNIAJĄCYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	8,7	8,7	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	4,8	4,8	-
POWIATY	2,9	3,0	2,7
GMINY (RAZEM), W TYM:	2,5	2,9	2,3
GMINY MIEJSKIE	3,0	3,3	2,3
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	2,6	2,9	2,3
GMINY WIEJSKIE	2,3	2,3	2,3
ŁĄCZNIE JST:	2,7	3,2	2,3

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Najwięcej zadań zapewniających planowano na poziomie województw i miast na prawach powiatu. Średnio JST planowały na 2024 r. realizację **2,7** zadań zapewniających. W przypadku

JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce średnia ta była wyższa niż w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca.

W poprzedniej edycji ankiety średnie poziomy planowania zadań zapewniających (łącznie dla wszystkich badanych JST oraz w podziale na sposób prowadzenia audytu w JST) były nieco wyższe. Różnica nie przekracza jednak jednego zadania.

W **2 Związkach JST** prowadzących audyt wewnętrzny zaplanowano na 2024 r. łącznie **7** zadań zapewniających, przy czym **5** z tych zadań przypadło na Związek JST z większą KAW (łącznie 3 etaty) a **2** zadania na Związek JST z mniejszą KAW (0,5 etatu).

9.2 Zadania zapewniające pozaplanowe

Zgodnie z art. 283 ust. 2 uofp w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu. Tabela nr 50 pokazuje, ile w 2024 r. średnio było realizowanych zadań pozaplanowych.

Tabela nr 50

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA ZADAŃ ZAPEWNIAJĄCYCH POZAPLANOWYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	0,7	0,7	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0,3	0,3	-
POWIATY	0,3	0,3	0,3
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,2	0,3	0,2
GMINY MIEJSKIE	0,3	0,4	0,3
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,3	0,3	0,2
GMINY WIEJSKIE	0,2	0,3	0,2
ŁĄCZNIE JST:	0,2	0,3	0,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Średnia realizacja zadań pozaplanowych również była wyższa w poprzedniej edycji ankiety. Nieznaczna jest różnica w średnim poziomie realizacji zadań pozaplanowych między JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce a w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

Zadania takie realizowane są w miarę potrzeby i możliwości, dlatego dane w tym zakresie stanowią informację uzupełniającą ogólny obraz realizacji zadań.

W przypadku **Związków JST** zadania pozaplanowe nie wystąpiły.

9.3 Zadania zapewniające zrealizowane

Tabela nr 51 przedstawia dane na temat zrealizowanych w 2024 r. zadań zapewniających.

Tabela nr 51

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA ZAKOŃCZONYCH ZADAŃ ZAPEWNIAJĄCYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	8,5	8,5	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	3,7	3,7	-
POWIATY	2,3	2,3	2,3
GMINY (RAZEM), W TYM:	2,0	2,2	1,9
GMINY MIEJSKIE	2,2	2,4	2,0
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	2,1	2,3	2,0
GMINY WIEJSKIE	1,9	2,0	1,9
ŁĄCZNIE JST:	2,2	2,5	1,9

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Średnio JST zrealizowały w 2024 r. **2,2** zadania zapewniającego, czyli nieco mniej niż w poprzedniej edycji ankiety (wówczas wartość ta wyniosła **2,5**).

Wśród JST biorących udział w Ankiecie w **16% (250 JST)** nie zrealizowano w 2024 r. żadnego zadania zapewniającego. W **69% (174)** z tych JST audyt prowadzony był przez usługodawcę. Wartości te były na podobnym poziomie w poprzedniej edycji ankiety.

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

Stosunek zadań zrealizowanych do zadań zaplanowanych przedstawia Tabela nr 52.

Tabela nr 52

Rodzaj JST	PROCENT REALIZACJI PLANU (ŁĄCZNIE)	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	98%	98%	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	77%	77%	-
POWIATY	77%	75%	86%
GMINY (RAZEM), W TYM:	80%	77%	82%
GMINY MIEJSKIE	74%	71%	85%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	82%	78%	85%
GMINY WIEJSKIE	81%	85%	81%
ŁĄCZNIE JST:	80%	78%	82%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Odsetek zrealizowanych zadań (zaplanowanych na 2024 r.) był nieznacznie wyższy w poprzedniej edycji ankiety (wyniósł on wówczas niespełna **82%**). Również uwzględniając podział na sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce wartości były wyższe w poprzedniej edycji ankiety.

Tak jak w poprzedniej edycji ankiety, wyższy jest procent realizacji zaplanowanych zadań zapewniających – o blisko **4** punkty procentowe – w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca.

Najniższy procent zrealizowanych zadań zapewniających wystąpił w gminach miejskich. Najwyższy – na poziomie województw.

W **2 Związkach JST** prowadzących audyt wewnętrzny zrealizowano w 2024 r. łącznie **4** zadania zapewniające, przy czym **100%** zadań zrealizowała mniejsza KAW (której nie powierzono dodatkowych, poza-audytowych zadań). W przypadku drugiego Związku JST zrealizowano **40%** zaplanowanych zadań zapewniających.

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

W ankiecie zwróciliśmy się z zapytaniem o zadania zapewniające, które były realizowane w 2024 r., ale nie zostały zakończone i ich realizacja została przeniesiona na kolejny rok. Zapytaliśmy również o zadania, które były zaplanowane na 2024 r., a jednak od ich realizacji odstąpiono.

Dane na temat zadań przeniesionych z 2024 r. na 2025 r. przedstawia tabela nr 53.

Tabela nr 53

Rodzaj JST	ZADANIA PRZENIESIONE	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	0,6	0,6	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0,6	0,6	-
POWIATY	0,4	0,4	0,1
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,2	0,4	0,1
GMINY MIEJSKIE	0,5	0,5	0,3
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,2	0,4	0,1
GMINY WIEJSKIE	0,1	0,2	0,1
ŁĄCZNIE JST:	0,2	0,4	0,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

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

Średnio więcej zadań przeniesionych wystąpiło w JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST, niż w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca.

W porównaniu z poprzednią edycją ankiety średnie wartości przeniesionych zadań są w obecnej edycji niższe.

W przypadku **Związków JST** – w jednej takiej jednostce przeniesiono na następny rok **3 z 5** zaplanowanych na 2024 r. zadań zapewniających.

Dane na temat zadań, od których realizacji odstąpiono w 2024 r. przedstawia tabela nr 54.

Tabela nr 54

Rodzaj JST	ZADANIA OD KTÓRYCH REALIZACJI ODSTĄPIONO	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	0,4	0,4	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	0,3	0,3	-
POWIATY	0,3	0,3	0,1
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,1	0,3	0,1
GMINY MIEJSKIE	0,4	0,5	0,2
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,2	0,3	0,1
GMINY WIEJSKIE	0,1	0,2	0,1
ŁĄCZNIE JST:	0,2	0,3	0,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Największa średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono w 2024 r. wystąpiła w przypadku urzędów marszałkowskich oraz na poziomie gmin miejskich. Warto również zauważyć, że w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca występuje niższa średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono.

Średnia liczba zadań, od których realizacji odstąpiono kształtuje się na poziomie zbliżonym do poprzedniej edycji ankiety.

W przypadku **Związków JST** nie wystąpiły w 2024 r. zadania zapewniające, od których realizacji odstąpiono.

9.5 Czynności doradcze

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

Dane na temat średniej liczby wykonanych czynności doradczych w 2024 r. przedstawia tabela nr 55.

Tabela nr 55

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA ZAKOŃCZONYCH CZYNNOŚCI DORADCZYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	28,4	28,4	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	2,4	2,4	-
POWIATY	1,4	1,7	0,5
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,6	1,0	0,5
GMINY MIEJSKIE	0,9	1,1	0,6
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,7	1,1	0,5
GMINY WIEJSKIE	0,5	0,8	0,5
ŁĄCZNIE JST:	1,1	2,0	0,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Największą średnią liczbę czynności doradczych można zaobserwować na poziomie województw i miast na prawach powiatów, a więc w JST, w których występują największe KAW. Mniejsze wartości występują w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

Wśród JST, które uczestniczyły w ankiecie i prowadzą audyt – w **67% (1021)** JST, nie zrealizowano w 2024 r. żadnej czynności doradczej (w poprzedniej edycji ankiety było to **55%**). W **72%** z tych JST audyt prowadzony był przez usługodawcę (**69%** w poprzedniej edycji ankiety).

Mimo większej liczby JST, które wzięły udział w ankiecie w 2025 r. niż w 2022 r. i prowadziły audyt wewnętrzny (różnica o **268** JST) – zmalała liczba JST, w których przeprowadzane były czynności doradcze (o **60** JST), jak również zmalała łączna liczba przeprowadzonych czynności doradczych (o **70** czynności doradczych). Spadek ten nie dotyczył JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w JST (w ich przypadku nastąpił wzrost tych wartości, ale niewielki w kontekście dużo większej liczby JST, które wypełniły ankietę).

Niższa niż w poprzedniej edycji ankiety jest średnia liczba czynności doradczych przeprowadzonych w roku ubiegłym (spadek z **1,4** do **1,1**) – zjawisko takie występuje niemal we wszystkich rodzajach JST. Wzrost nastąpił jedynie w przypadku urzędów marszałkowskich – jeden z urzędów marszałkowskich wykazuje dużo większe liczby czynności doradczych od pozostałych – w jego przypadku nastąpił duży wzrost liczby realizowanych czynności doradczych. Po jego odjęciu, większa liczba i średnia czynności doradczych przeprowadzona była przy poprzedniej edycji ankiety.

Średnia liczba czynności doradczych przeprowadzonych w roku ubiegłym jest 4-krotnie wyższa w JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony niż w JST, w których audyt prowadzi usługodawca – w poprzedniej edycji ankiety, było ich około 3-krotnie więcej.

W **2** Związkach JST prowadzących audyt wewnętrzny zrealizowano w 2024 r. łącznie **13** czynności doradczych, przy czym wszystkie te czynności wykonane zostały w jednym Związku (o większej KAW).

9.6 Czynności sprawdzające

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

Dane na temat średniej liczby wykonanych czynności sprawdzających w 2024 r. przedstawia tabela nr 56.

Tabela nr 56

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	6,3	6,3	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	3,7	3,7	-
POWIATY	1,3	1,5	0,6
GMINY (RAZEM), W TYM:	0,6	0,9	0,6

Rodzaj JST	ŚREDNIA LICZBA CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
GMINY MIEJSKIE	1,0	1,2	0,5
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	0,7	0,8	0,7
GMINY WIEJSKIE	0,5	0,6	0,5
ŁĄCZNIE JST:	0,9	1,4	0,6

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Mimo większej liczby JST, które wzięły udział w ankiecie w 2025 r. niż w 2022 r. i prowadziły audyt wewnętrzny (różnica o **268** JST) – zmalała liczba JST, w których przeprowadzane były czynności sprawdzające (o **57** JST), jak również zmalała łączna liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających (o **239** czynności sprawdzających) przy jednoczesnym niższym poziomie średniej liczby zakończonych zadań zapewniających.

Niższa niż w poprzedniej edycji ankiety jest średnia liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w roku ubiegłym (spadek z **1,3** do **0,9**) – zjawisko takie występuje niemal we wszystkich rodzajach JST (za wyjątkiem miast na prawach powiatu – tu nastąpił wzrost, na co wpływ miała prawie **2,5** krotnie wyższa liczba czynności sprawdzających w jednym z miast na prawach powiatu - po jego odjęciu, większa liczba i średnia czynności sprawdzających przeprowadzona była przy poprzedniej edycji ankiety) oraz niezależnie od tego czy audyt w jednostce prowadzi usługodawca, czy audytor zatrudniony w JST.

Średnia liczba czynności sprawdzających przeprowadzonych w roku ubiegłym jest przeszło 2-krotnie wyższa w JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony niż w JST, w których audyt prowadzi usługodawca – podobna sytuacja miała miejsce w poprzedniej edycji ankiety.

W **Związkach JST** nie zrealizowano w 2024 r. czynności sprawdzających.

9.7 Zalecenia

Zgodnie z §2 pkt 5 rozporządzenia zalecenia są zdefiniowane jako propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki. Tabela nr 57 przedstawia procent akceptacji zaleceń – zaleceń przyjętych do realizacji względem wydanych zaleceń.

Tabela nr 57

Rodzaj JST	ODSETEK ZAAKCEPTOWANYCH ZALECEŃ	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
WOJEWÓDZTWA	100%	100%	-
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	97,9%	97,9%	-
POWIATY	98,8%	98,6%	100%
GMINY (RAZEM), W TYM:	95,2%	96,0%	94,5%
GMINY MIEJSKIE	99,3%	99,3%	99,5%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	97,7%	98,0%	97,3%
GMINY WIEJSKIE	91,8%	87,5%	93,0%
ŁĄCZNIE JST:	96,4%	97,5%	94,8%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Stopień akceptacji zaleceń wyniósł **96,4%** i był niższy niż w poprzedniej edycji ankiety o **1,2** punktu procentowego.

Nieznaczny spadek akceptacji zaleceń wystąpił zarówno w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca (o **0,8** punktu procentowego do poziomu **94,8%**), jak i JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST (o **1,3** punktu procentowego do poziomu **97,5%**).

W **Związkach JST** wydano łącznie **22** zalecenia, z czego **18** zostało przyjętych od realizacji – w tym przyjęto do realizacji wszystkie zalecenia z jednego Związku JST, natomiast z drugiego – wykazano „0” zaakceptowanych zaleceń.

10. Uwzględnianie jednostek organizacyjnych przy prowadzeniu audytu wewnętrznego w urzędzie JST

Kierownik JST, na podstawie art. 287 ust. 1 uofp, upoważnia audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie JST do przeprowadzania audytu wewnętrznego w JST, w tym w jej jednostkach organizacyjnych.

Prowadzenie audytu w jednostkach organizacyjnych JST z poziomu urzędu JST pozwala kierownikowi JST uzyskać zapewnienie co do funkcjonowania kontroli zarządczej na jej drugim poziomie, czyli na poziomie całej JST (a nie tylko na pierwszym poziomie, czyli na poziomie urzędu JST). Obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej na tych dwóch poziomach wynika z zapisów art. 69 ust. 1 uofp¹⁸.

Zdecydowana większość JST zadeklarowała, że przy opracowaniu planu audytu na 2024 r. uwzględniono jednostki organizacyjne JST.

Odpowiedzi potwierdzające uwzględnienie jednostek organizacyjnych przy opracowaniu planu audytu kształtują się na poziomie około **91%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca i około **96%** JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w JST.

Jednakże przeszło ¼ JST, które potwierdziły uwzględnienie jednostek organizacyjnych na etapie planowania audytu, wykazała jednocześnie, że w 2024 r. nie przeprowadzono zadań audytowych w jednostkach organizacyjnych JST.

Odsetek JST, w których przeprowadzono w 2024 r. zadania audytowe w jednostkach organizacyjnych jest wyższy w przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST (**74,4%**) niż w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca (**66,6%**).

¹⁸ Więcej informacji na ten temat można pozyskać ze standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (dostępnych pod linkiem: [standardy KZ](#)) oraz kompendium wiedzy na temat kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych (dostępnym pod linkiem: [kompendium: KZ](#)).

11. Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

Zgodnie z treścią standardu nr 22 standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych¹⁹ zalecane jest sporządzanie co roku oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (dalej: OKZ).

W Kompendium wiedzy na temat kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, znajduje się wyjaśnienie, że jakkolwiek JST nie są zobowiązane przepisami prawa do sporządzania OKZ, to może ono być przydatne w zarządzaniu jednostką. Odnośnie formy OKZ, Kompendium wyjaśnia, że przy podejmowaniu decyzji o jego kształcie warto oprzeć się o wzór OKZ dla jednostek zobowiązanych do jego składania²⁰.

W ankiecie JST udzielały odpowiedzi na pytanie o sporządzanie i publikację OKZ w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej: BIP). Tabela nr 58 prezentuje odsetek pozytywnych odpowiedzi JST, w podziale na poszczególne rodzaje JST. W przypadku publikacji OKZ, odsetek liczony jest względem JST, które sporządzają OKZ.

Tabela nr 58

RODZAJ JST	SPORZĄDZENIE OKZ	PUBLIKACJA OKZ
WOJEWÓDZTWA	66,7%	30,0%
MIASTA NA PRAWACH POWIATU	54,9%	21,4%
POWIATY	60,2%	35,4%
GMINY (RAZEM), W TYM:	59,6%	32,1%
GMINY MIEJSKIE	54,9%	34,2%
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE	60,2%	31,9%
GMINY WIEJSKIE	60,0%	31,9%
ŁĄCZNIE JST:	59,6%	32,2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Blisko **60% (59,6%)** JST zadeklarowało sporządzenie OKZ za 2023 r. Odsetek ten jest na podobnym poziomie we wszystkich rodzajach JST (nieco wyższy w przypadku urzędów marszałkowskich, a nieco niższy w przypadku miast na prawach powiatów i gmin miejskich).

Spośród tych JST, około **1/3** publikuje OKZ na stronach BIP.

Wielkość budżetu JST nie ma związku z kwestią sporządzania oraz publikowania OKZ.

W przypadku **Związków JST – 5 z 11 (45%)** poinformowało o sporządzaniu OKZ. Dwa Związki JST opublikowały OKZ na stronach BIP.

¹⁹ Ogłoszonych komunikatem Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

²⁰ Wzór ten jest dostępny pod linkiem: [Wzór OKZ](#).

12. Podsumowanie

Najważniejsze spostrzeżenia wynikające z przeprowadzonej ankiety:

Udział w ankiecie

- W ankiecie wzięło udział **62%** JST. Jest to najniższy odsetek w porównaniu z poprzednimi edycjami.
- W ankiecie wzięło udział **11** Związków JST, w tym tylko **2** prowadziły audyt wewnętrzny. W obu audyt prowadził audytor zatrudniony w jednostce.
- Mimo to w każdej kolejnej edycji badana jest większa liczba JST prowadzących audyt a najwyższy przyrost od pierwszej edycji ankiety – o przeszło **300** JST – nastąpił w przypadku gmin wiejskich.

Spełnianie obowiązku prowadzenia audytu

- **98%** JST, które wzięły udział w ankiecie, spełniało obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego.
- Najczęstszym powodem nieprowadzenia audytu wewnętrznego był brak kandydatów zgłaszających się do pracy lub brak kandydatów posiadających wymagane kwalifikacje.

Prowadzenie audytu przez usługodawców

- W blisko **62%** JST audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Odsetek ten nieznacznie rośnie w kolejnych edycjach ankiety.
- Blisko dwukrotnie, w porównaniu z poprzednią edycją ankiety, zwiększyła się liczba JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca pomimo przekroczenia progu 100 mln zł.
- Największa liczba JST obsługiwanych przez jednego usługodawcę wynosiła: **73** (**54** w ankiecie z 2022 r.).
- **18%** JST wskazało, że umowa z usługodawcą nie umożliwia rozwiązania umowy przed upływem czasu na jaki została zawarta, w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego niezgodnie z przepisami prawa.
- **23,5%** takich JST wskazało, że umowa nie określa kar umownych za niewykonywanie lub nienależyte wykonywanie obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego.
- Najczęściej nadzór merytoryczny nad umową z usługodawcą sprawuje sekretarz JST (**35%**), zaś kierownik JST sprawuje taki nadzór w zbliżonej, lecz nieco mniejszej liczbie JST (**33,6%**).

Zatrudnienie w KAW

- Zatrudnienie poniżej 0,5 etatu audytora wewnętrznego występuje w **32,8%** ankietowanych JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. W porównaniu z poprzednią edycją nastąpił wzrost o przeszło 6 punktów procentowych.
- Zatrudnienie poniżej 1 etatu audytora wewnętrznego występuje w **59,5%** ankietowanych JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Odsetek ten rośnie w każdej kolejnej edycji ankiety. Od ankiety z 2019 r. nastąpił wzrost liczby takich JST o 12,9 punktów procentowych.
- Osoby na stanowiskach pomocniczych zatrudniane są w **46** JST (niespełna **8%** JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce).

- Jedynie **44** JST (niespełna **8%** JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce) wskazały, że posiadają stanowiska, na których możliwe jest odbycie praktyki umożliwiającej uzyskanie uprawnień do prowadzenia audytu wewnętrznego – łącznie 50 etatów.
- Występują 3 województwa, w których nie wykazano etatów przewidzianych na odbycie ww. praktyki.

Powierzanie audytowi dodatkowych zadań

- W **20%** JST KAW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym przypisano dodatkowe zadania (inne niż prowadzenie audytu wewnętrznego).
- W **27%** JST, w których KAW powierzono dodatkowe zadania, wykazano, że wystąpiły w trakcie 2024 r. trudności w przeprowadzaniu audytu wewnętrznego lub nastąpiło ograniczenie zasobów KAW na zadania związane z przeprowadzaniem audytu wewnętrznego. Niemniej w przeszło połowie takich JST nie zrealizowano wszystkich zaplanowanych zadań zapewniających.

Realizacja zadań przypisanych kierownikowi jednostki

- W przeważającej liczbie JST zadania kierownika określone w rozporządzeniu metodologicznym faktycznie wykonuje kierownik JST (potwierdzenie takie wykazało – w zależności od zagadnienia od **85%** do **99%** JST).
- Zdecydowana większość odpowiedzi negatywnych na pytania dotyczące realizacji takich zadań dotyczyła JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.
- Dotyczy to również bezpośredniego przekazywania informacji kierownikowi jednostki.

Spełnienie wymogów standardów

- Nastąpił nieznaczny spadek (w porównaniu z poprzednią edycją ankiety) odsetka JST, w których opracowano kartę audytu wewnętrznego, procedury audytu.
- W JST, w których audyt wewnętrzny prowadzą usługodawcy odsetek ten jest niższy.
- Nastąpiła natomiast poprawa w zakresie opracowania i realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości – w tym samooceny i ocen zewnętrznych.
- Niemniej jednak odsetek JST dokonujących samooceny oraz ocen zewnętrznych jest nadal niski (odpowiednio **59%** oraz **23%** – z uwzględnieniem daty rozpoczęcia prowadzenia audytu w jednostce).
- Z formularza Quality@w skorzystało **28%** JST (spadek o 2 punkty procentowe w porównaniu z edycją z 2022 r.) przeprowadzających samoocenę i **30%** JST (wzrost o **13,5** punktu procentowego w porównaniu z edycją z 2022 r.), w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną.

Uprawnienia audytorów

- Najczęściej w JST audyt wewnętrzny prowadzą osoby, które zdały egzamin MF – takie osoby prowadzą audyt w 47,7% JST (jest to poziom zbliżony do poprzedniej ankiety – 46,2%).
- Drugim najczęściej występującym uprawnieniem jest praktyka i studia – **27,2%** (poprzednio – **26,2%**). Oba te rodzaje uprawnień występują w około **75%** JST.
- Wystąpiły pojedyncze sytuacje, gdy podano kwalifikacje nieuprawniające do prowadzenia audytu wewnętrznego.

- Większość JST potwierdziła, że przy wyborze audytora albo usługodawcy zapoznano się z wymaganiami do prowadzenia audytu oraz że audytor wewnętrzny lub usługodawca spełnia te wymagania (pojedyncze odpowiedzi negatywne).

Zadania audytowe i czynności sprawdzające

- Poziom realizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających zmalał w porównaniu z poprzednią edycją ankiety, mimo większej liczby JST, które wzięły udział w ankiecie.
- Średnia liczba zadań audytowych i czynności sprawdzających jest niższa w JST, w których audyt prowadzi usługodawca. Jednostki takie przeważają wśród JST, w których nie przeprowadzono żadnych zadań audytowych.
- Wśród JST, które uczestniczyły w ankiecie i prowadzą audyt w **12%** JST (w edycji z 2022 r. było to **8,9%**) nie zrealizowano w 2024 r. żadnego zadania zapewniającego ani żadnej czynności doradczej. W **79%** z tych JST audyt prowadzony był przez usługodawcę (**76%** w poprzedniej edycji ankiety).

Zalecenia

- Stopień akceptacji zaleceń wyniósł **96,4%** i był niższy niż w poprzedniej edycji ankiety o **1,2** punktu procentowego.
- Nieznaczny spadek akceptacji zaleceń wystąpił zarówno w przypadku JST, w których audyt prowadzi usługodawca (o **0,8** punktu procentowego do poziomu **94,8%**), jak i JST, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w JST (**1,3** punktu procentowego do poziomu **97,5%**).

Inne

- Blisko **60%** JST zadeklarowało sporządzenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.
- Jakkolwiek większość JST (**93%**) deklaruje, że przy opracowywaniu planu audytu na 2024 r. uwzględniono jednostki organizacyjne JST, to tylko w przypadku **70%** JST przeprowadzono zadania audytowe w 2024 r. w tych jednostkach.