

Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego.

Dokument „**Ocena funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego**” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

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

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

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

Spis treści

1. Podsumowanie.....	4
2. Wyniki ankiety dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej	6
2.1. Samoocena	6
2.2. Korzyści z funkcjonowania kontroli zarządczej.....	6
2.3. Problemy i ograniczenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej	7
2.4. Kontrole zewnętrzne.....	9
3. Wyniki ankiety dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego	9
3.1. Podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego.....	9
3.2. Organizacja audytu wewnętrznego	10
3.3. Realizacja audytu wewnętrznego.....	14

1. Podsumowanie

W czerwcu 2016 r. Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów skierował do kierowników 2 808 jednostek samorządu terytorialnego¹ ankietę dotyczącą funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach.

Celem przeprowadzonego badania ankietowego było uzyskanie informacji oraz przygotowanie na ich podstawie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej i prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach.

Ankieta zawierała łącznie 32 pytania i składała się z dwóch części:

- pierwszej, dotyczącej funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, w tym samooceny, korzyści i ograniczeń związanych z jej funkcjonowaniem, a także kontroli zewnętrznych,
- drugiej, odnoszącej się do wypełniania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym podstawy prawnej jego prowadzenia, organizacji oraz realizacji zadań zapewniających.

Na ankietę odpowiedziały 1 423 jednostki (co stanowi 50,6%). Ostatecznie ocena została przygotowana w oparciu o informacje uzyskane z 1 255 jednostek (44,7%), ponieważ część ankiet nie podlegała analizie ze względu na braki w danych uniemożliwiające ich wykorzystanie. Wypełnienie ankiety było dobrowolne.

W poniższej ocenie używa się określenia „ankietowany” wyłącznie w odniesieniu do tych kierowników jednostek, którzy odesłali poprawianie wypełnioną ankietę.

Poniżej zostały sformułowane wnioski wynikające z przeprowadzanego badania ankietowego odnoszące się do dwóch grup zagadnień będących przedmiotem oceny:

1. kontroli zarządczej:

- **jako podstawową korzyść z funkcjonowania kontroli zarządczej należy wskazać wzmocnienie nadzoru nad realizacją zadań oraz ułatwienie procesu zarządzania ryzykiem w jednostkach,**
- w zdecydowanej większości badanych jednostek zadeklarowano również przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej, której wyniki, w ocenie przeszło 90% jednostek, wpłynęły na usprawnienie zarządzania jednostką. Stanowi to wyraźną zmianę w stosunku do wyników badań przeprowadzanych w jednostkach samorządu terytorialnego, dotyczących wykonywania tego obowiązku w 2011 r.²,
- jako podstawowy problem zidentyfikowano konieczność tworzenia dodatkowych procedur oraz zwiększenie obowiązków pracowników i kierowników jednostek;

2. audytu wewnętrznego:

¹ Dalej jako: jednostka.

² Samoocenę przeprowadziło 54,5% ankietowanych.

- w zdecydowanej większości jednostek wyniki audytu wewnętrznego były wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji zarządczych przez kierowników jednostek,
- ponad 90% ankietowanych wskazało również, że audyt wewnętrzny wspierał kierownika jednostki poprzez ocenę kontroli zarządczej w wybranych obszarach działalności jednostki,
- 68% ankietowanych uważa kwotę 40 000 tys. zł, której przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach, za właściwą, blisko $\frac{1}{4}$ badanych jednostek wskazała, że powyższa kwota jest zbyt niska i należałoby ją podnieść,
- znaczna liczba zadań zapewniających realizowanych w jednostkach ograniczała się do kwestii finansowo-księgowych oraz zarządzania bezpieczeństwem informacji, pomijając pozostałe obszary działalności jednostek,
- prawie 50% ankietowanych jednostek nie realizowało czynności sprawdzających, co jest niezbędnym elementem pozwalającym na dokonanie oceny skuteczności wdrożonych zaleceń.

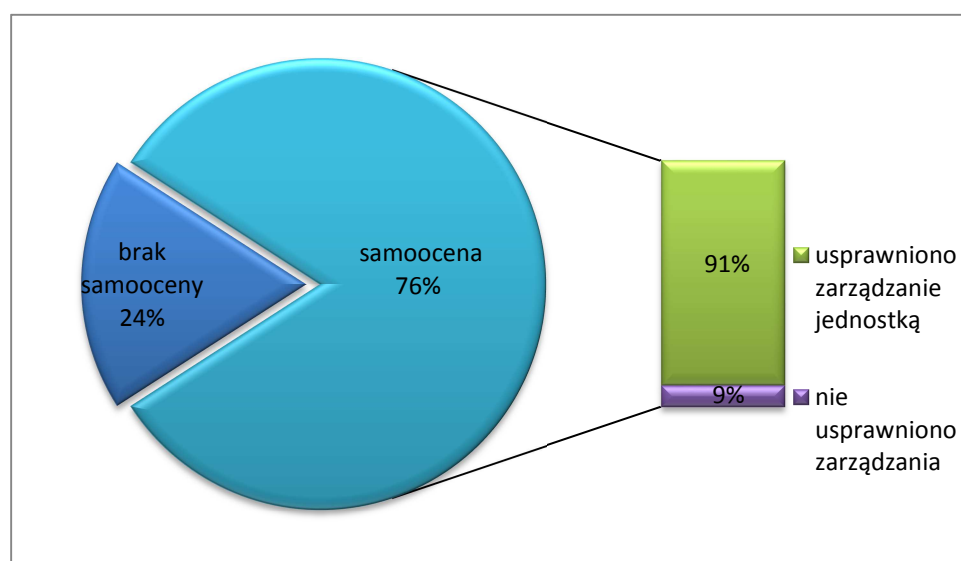
W dalszej części dokumentu zostały przedstawione szczegółowe wyniki ankiety oraz pozostałe wnioski wynikające z ich analizy.

2. Wyniki ankiety dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej

2.1. Samoocena

1. W zdecydowanej liczbie jednostek (75,8%) zadeklarowano przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej przy wykorzystaniu standardów kontroli zarządczej³, wytycznych w sprawie samooceny kontroli zarządczej⁴ lub innego narzędzia (np. CAF).
2. Spośród ankietowanych, którzy przeprowadzili samoocenę, 91,2% uznało, że jej wyniki wpłynęły na usprawnienie zarządzania jednostką.
3. Szczegółowe wyniki w tym zakresie prezentuje poniższy wykres.

Wykres 1. Wpływ wyników przeprowadzonej samooceny na usprawnienie zarządzania jednostką



Źródło: opracowanie własne

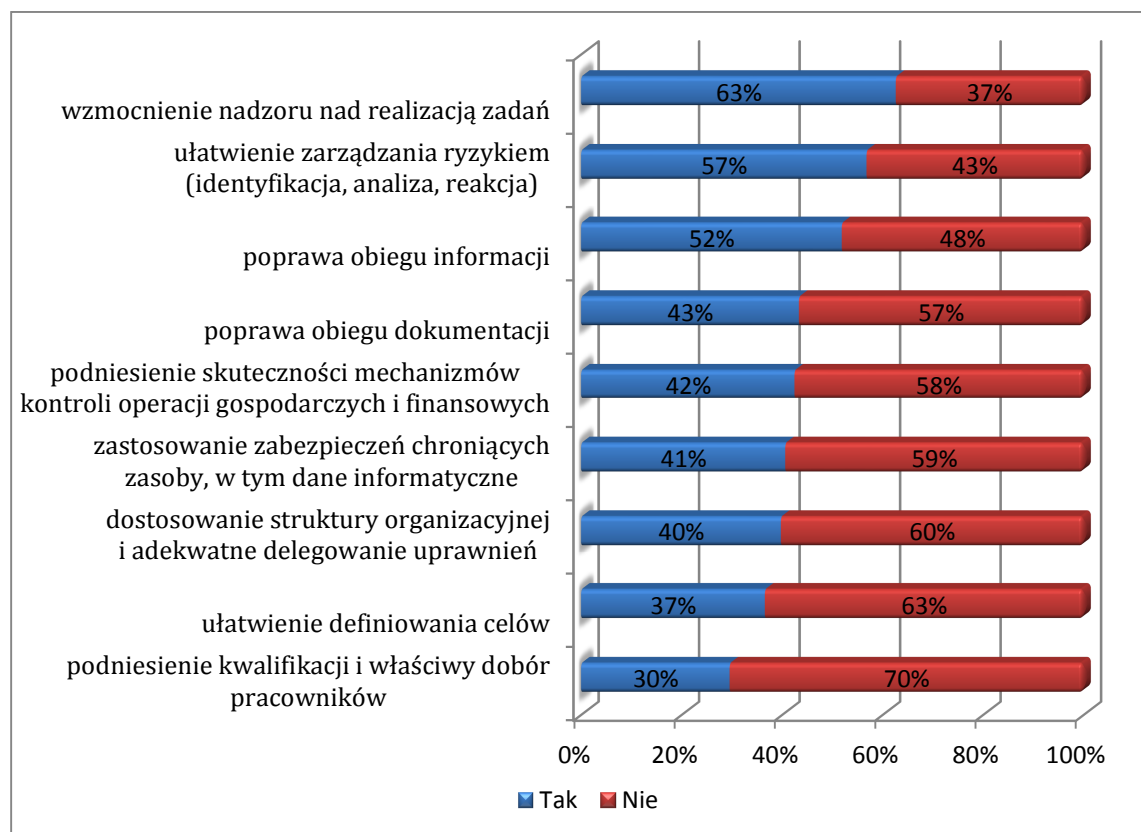
2.2. Korzyści z funkcjonowania kontroli zarządczej

1. Ankietowani wskazywali na korzyści, jakie przynosi jednostce funkcjonowanie kontroli zarządczej. Wśród najczęściej wymienianych znalazły się:
 - wzmocnienie nadzoru nad realizacją zadań,
 - ułatwienie zarządzania ryzykiem.
2. Za najmniej istotną korzyść wynikającą z funkcjonowania kontroli zarządczej uznawano podnoszenie kwalifikacji i właściwy dobór pracowników.
3. Szczegółowe wyniki w tym zakresie prezentuje poniższy wykres.

³ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

⁴ Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 2, poz. 11).

Wykres 2. Korzyści wynikające z funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce



Źródło: opracowanie własne

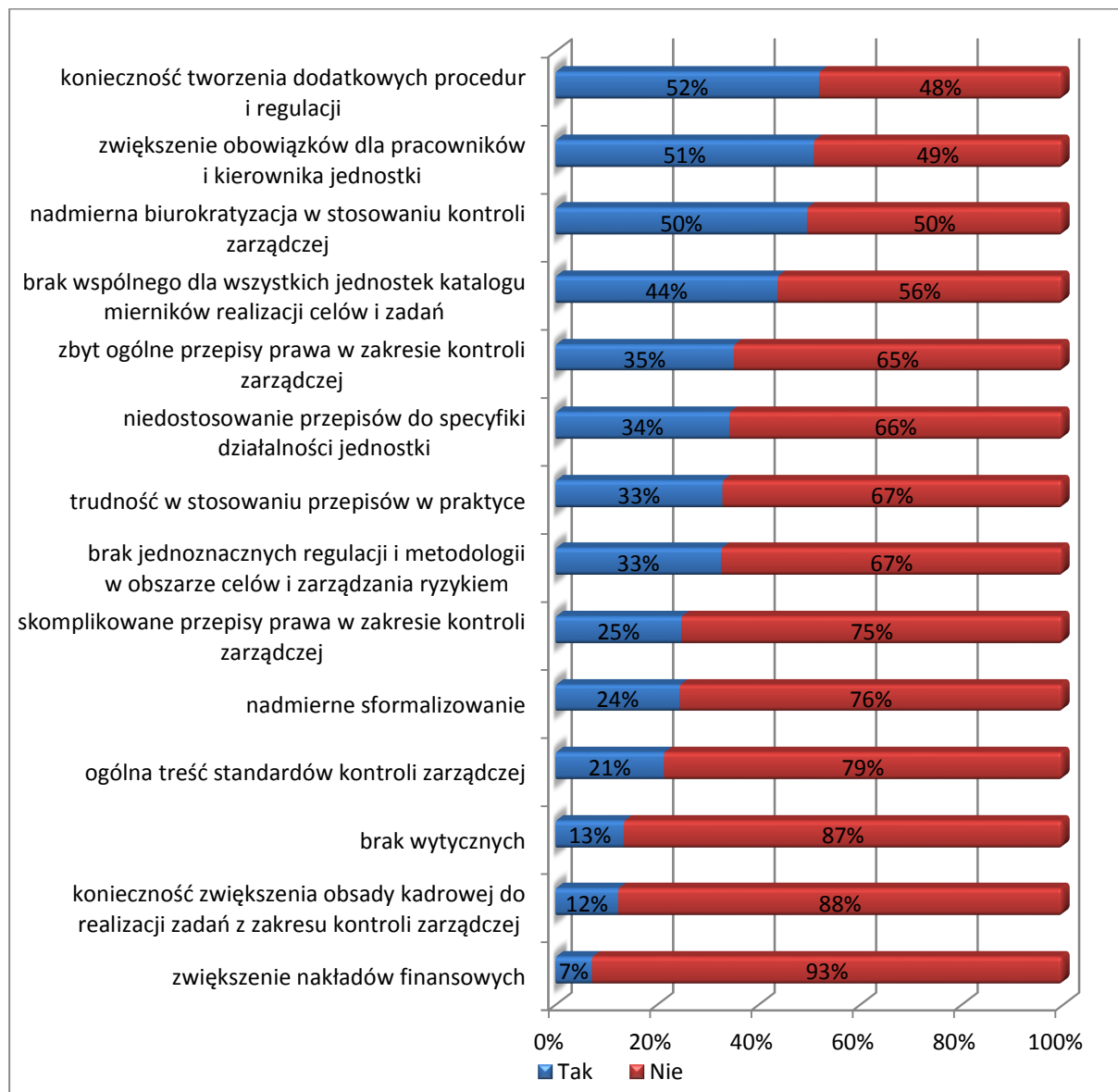
4. Jednocześnie ankietowani zwrócili uwagę na szereg innych korzyści wynikających z funkcjonowania kontroli zarządczej, w tym na:
 - wzmocnienie nadzoru nad zasobami finansowymi, ograniczenie występowania zdarzeń skutkujących naruszeniem dyscypliny finansów publicznych,
 - identyfikację słabych stron procesu zarządzania i podjęcie kroków w celu ich wyeliminowania lub zminimalizowania wpływu,
 - zwiększenie efektywności działania,
 - weryfikację aktualności procedur wewnętrznych,
 - opracowanie kodeksu etyki i wzmocnienie przestrzegania zasad etyki przez pracowników,
 - określenie misji urzędu.
5. Jedynie w 16 przypadkach ankietowani nie wskazali żadnych korzyści wynikających z funkcjonowania kontroli zarządczej w swoich jednostkach.

2.3. Problemy i ograniczenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej

1. Ankietowani identyfikując problemy i ograniczenia związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej najczęściej wskazywali na:
 - konieczność tworzenia dodatkowych procedur,
 - zwiększenie obowiązków dla pracowników i kierowników jednostki,
 - nadmierną biurokratyzację.

2. Najbardziej występującymi ograniczeniami w tym zakresie wskazywanymi przez ankietowanych było zwiększenie nakładów finansowych oraz konieczność zatrudnienia pracownika do realizacji zadań z zakresu kontroli zarządczej.
3. Szczegółowe wyniki w tym zakresie prezentuje poniższy wykres.

Wykres 3. Problemy i ograniczenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej



Źródło: opracowanie własne

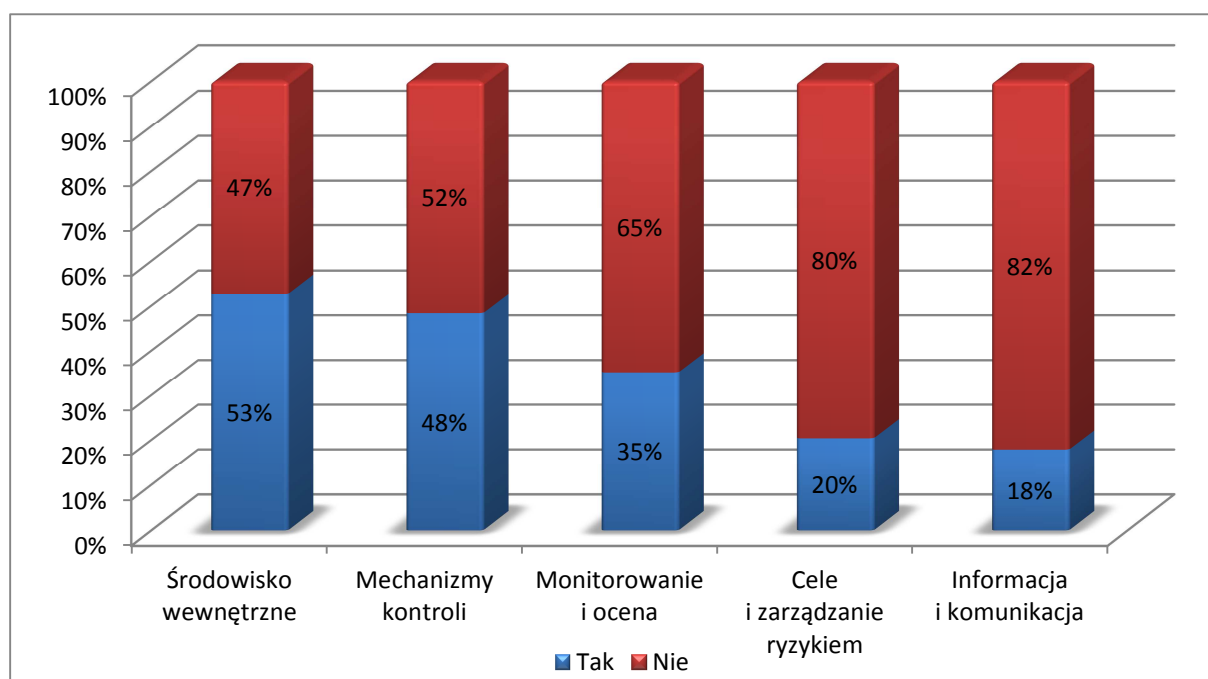
4. Ankietowani wskazywali także na inne problemy i ograniczenia wynikające z funkcjonowania kontroli zarządczej, w tym przede wszystkim na:
 - dużą różnorodność (specyfikę działania) jednostek i związane z tym niedostosowanie przepisów prawa do małych jednostek,
 - brak wytycznych w zakresie zarządzania ryzykiem, w szczególności dla małych jednostek,
 - zbyt częste zmiany przepisów prawa oraz nakładanie na gminy kolejnych zadań,
 - czasochłonność procedur z zakresu kontroli zarządczej,
 - zbyt dużą rotację pracowników.

5. W przypadku 4 jednostek nie wskazano żadnych problemów i ograniczeń dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej.

2.4. Kontrole zewnętrzne

1. Zgodnie z przekazaną informacją, 59,8% ankietowanych zostało poddanych kontrolom zewnętrznym prowadzonym przez Najwyższą Izbę Kontroli lub Regionalne Izby Obrachunkowe.
2. W ocenie ankietowanych kontrole najczęściej dotyczyły środowiska wewnętrznego jednostki (tj. przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, delegowanie uprawnień) oraz mechanizmów kontroli (tj. dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych).
3. Szczegółowe wyniki zostały przedstawione na poniższym wykresie.

Wykres 4. Grupy standardów kontroli zarządczej, których dotyczyły kontrole zewnętrzne



Źródło: opracowanie własne

3. Wyniki ankiety dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego

3.1. Podstawa prowadzenia audytu wewnętrznego

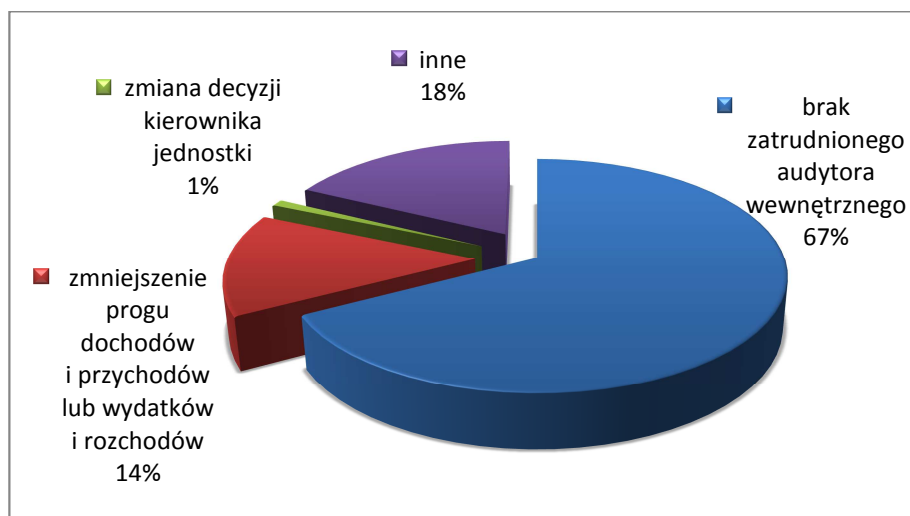
1. Zgodnie z ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵ audyt wewnętrzny prowadzi się obligatoryjnie w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęte w uchwale budżetowej kwoty dochodów i przychodów lub kwoty wydatków i rozchodów przekroczą 40 mln zł. Na tej podstawie audyt wewnętrzny

⁵ Art. 274 ust. 3 ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.), dalej jako: ustawa.

był prowadzony w 496 ankietowanych jednostkach, co stanowiło 94% badanej populacji.

2. W pozostałych jednostkach audyt wewnętrzny był prowadzony na podstawie decyzji kierownika jednostki.
3. Jednocześnie 68% ankietowanych uważa kwotę określającą obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach za odpowiednią. Natomiast dla 25% jednostek jest to kwota zbyt niska i powinna ulec podwyższeniu. Pozostałe 7% ankietowanych wskazało obecną kwotę za zbyt wysoką.
4. W przypadku 22% jednostek prowadzących audyt wewnętrzny wystąpiły dłuższe przerwy w jego prowadzeniu. Ich przyczyny prezentuje poniższy wykres.

Wykres 5. Przyczyny wystąpienia przerw w prowadzeniu audytu wewnętrznego



Źródło: opracowanie własne

5. Inne, wskazywane przez ankietowanych, przyczyny przerw w prowadzeniu audytu w jednostkach to:
 - brak chętnych na stanowisko audytora wewnętrznego bądź nierozstrzygnięcie naboru,
 - rozwiązanie umowy z audytorem wewnętrznym,
 - urlop macierzyński lub bezpłatny audytora wewnętrznego,
 - długotrwałe zwolnienie lekarskie.

3.2. Organizacja audytu wewnętrznego

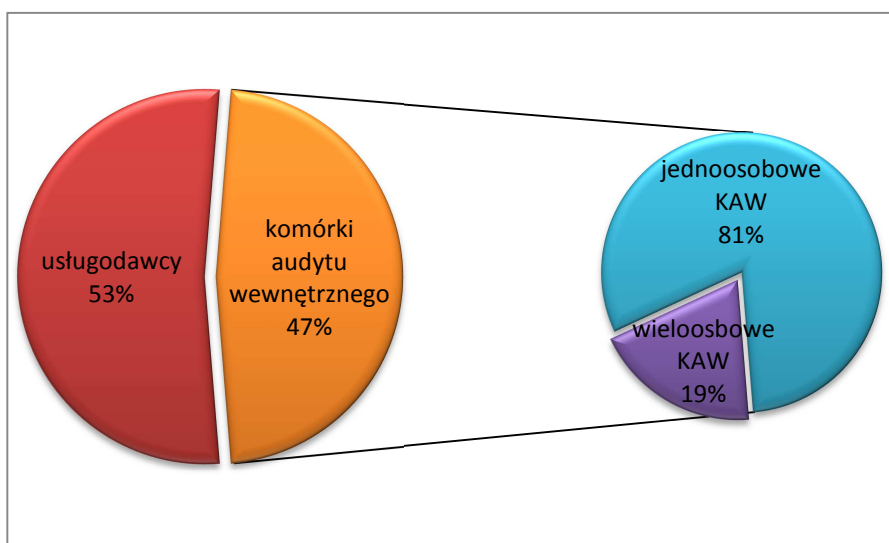
3.2.1. Sposób prowadzenia audytu wewnętrznego

1. Zgodnie z art. 275 ustawy audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce⁶. W 53% jednostek audyt wewnętrzny prowadzili usługodawcy. Odsetek jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych kształtował się na poziomie 47%.
2. W przypadku jednostek zatrudniających audytora wewnętrznego w większości z

⁶ Dalej jako: usługodawca.

nich (81%) zostały utworzone jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego⁷.

Wykres 6. Sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach



Źródło: opracowanie własne

3.2.2. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawcę

1. W blisko 83% jednostek mających podpisaną umowę z usługodawcą audyt wewnętrzny prowadziła osoba fizyczna albo osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą. Szczegółowe dane w tym zakresie przedstawia poniższa tabela.

Tabela 1. Podział usługodawców ze względu na formę organizacyjną

Forma organizacyjna usługodawcy	Odsetek usługodawców
Osoba fizyczna	57,80%
Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą	25,10%
Osoba prawna	10,20%
Spółka cywilna	4,00%
Spółka jawna	0,72%
Spółka komandytowa	1,81%
Spółka partnerska	0,37%
Razem	100%

Źródło: opracowanie własne

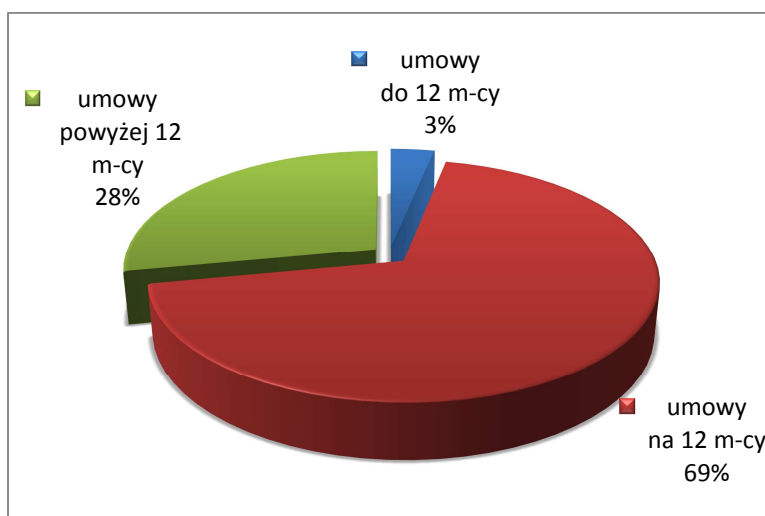
2. Przepisy ustawy nakazują zawarcie umowy z usługodawcą na okres co najmniej 12 miesięcy⁸. Powyższy warunek spełniło blisko 97% ankietowanych jednostek. W przypadku 3,3% jednostek umowy były zawierane na okresy znacznie krótsze,

⁷ Dalej jako: KAW.

⁸ Zgodnie z art. 279 ust. 3 ustawy.

np. na jeden lub dwa miesiące.

Wykres 7. Długość umów zawieranych z usługodawcami



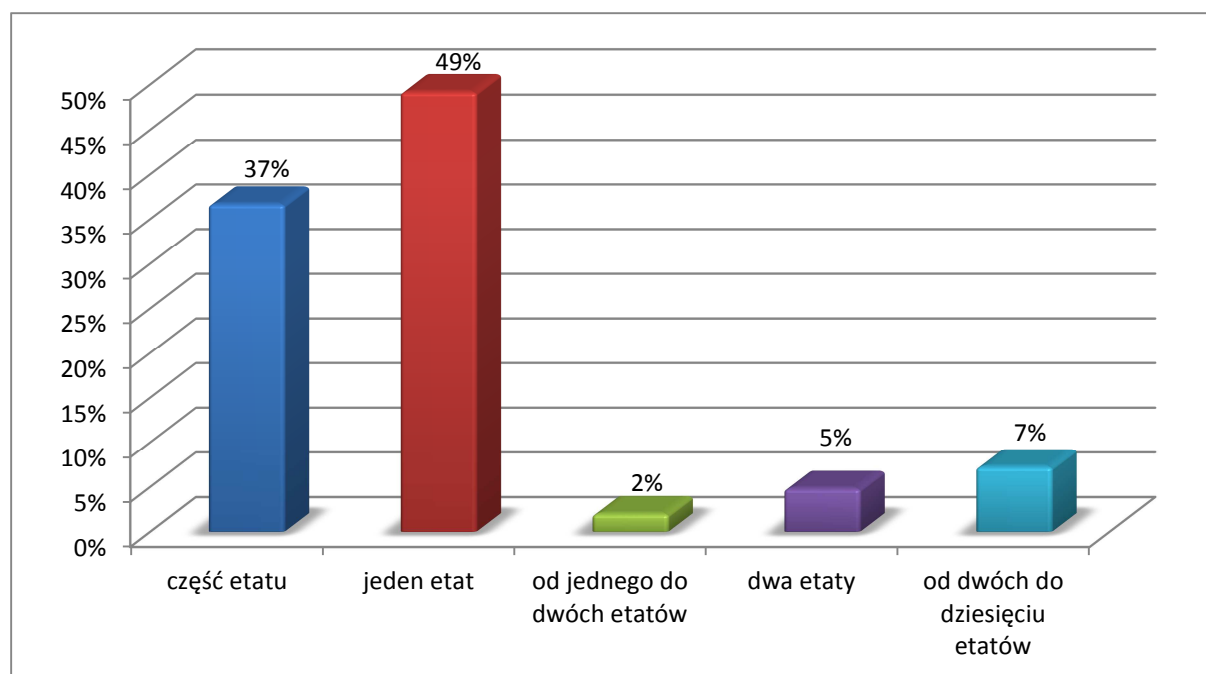
Źródło: opracowanie własne

3. 85,8% umów zawieranych z usługodawcami stanowiły umowy zlecenia, pozostały odsetek dotyczył umów o dzieło.

3.2.3. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez KAW

1. Łączny wymiar obsadzonych stanowisk audytorów wewnętrznych w KAW wynosił najczęściej 1 etat. Szczegółowe dane w tym zakresie przedstawia poniższy wykres.

Wykres 8. Łączny wymiar obsadzonych etatów audytorskich w KAW

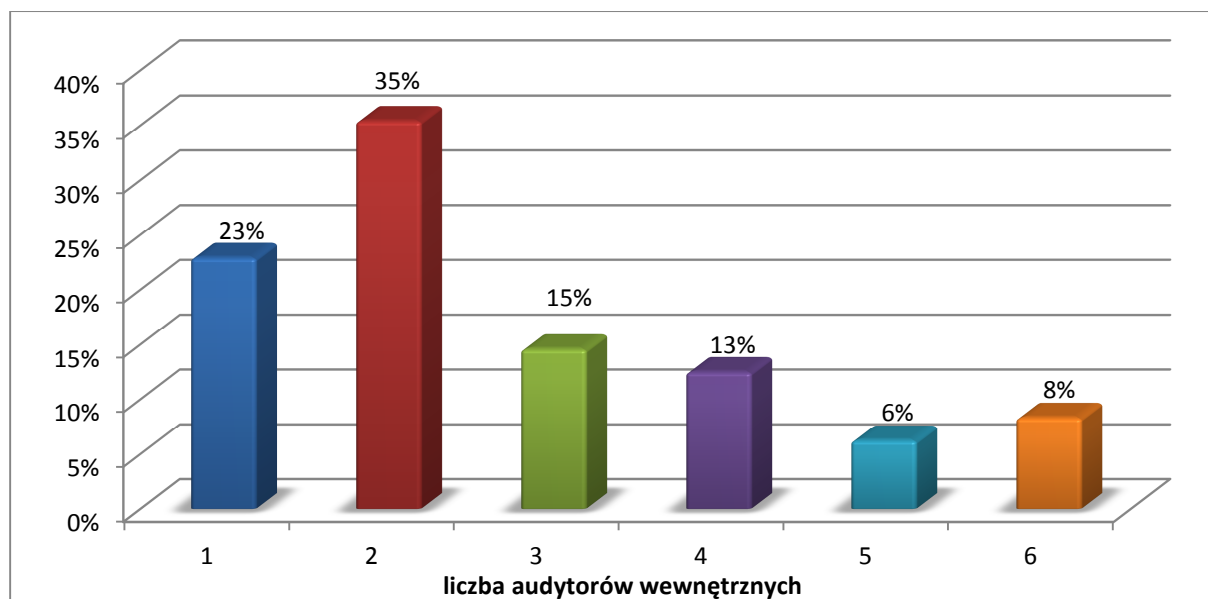


Źródło: opracowanie własne

2. W 68,8% jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez wieloosobowe KAW, audytorzy wewnętrzni najczęściej obsadzani byli na pełnym etacie.
3. W blisko 36% wieloosobowych KAW zatrudnionych było dwóch audytorów

wewnętrznych. Szczegółowe dane dotyczące liczby zatrudnionych audytorów przedstawia poniższy wykres.

Wykres 9. Liczba audytorów wewnętrznych zatrudnionych w wieloosobowych KAW



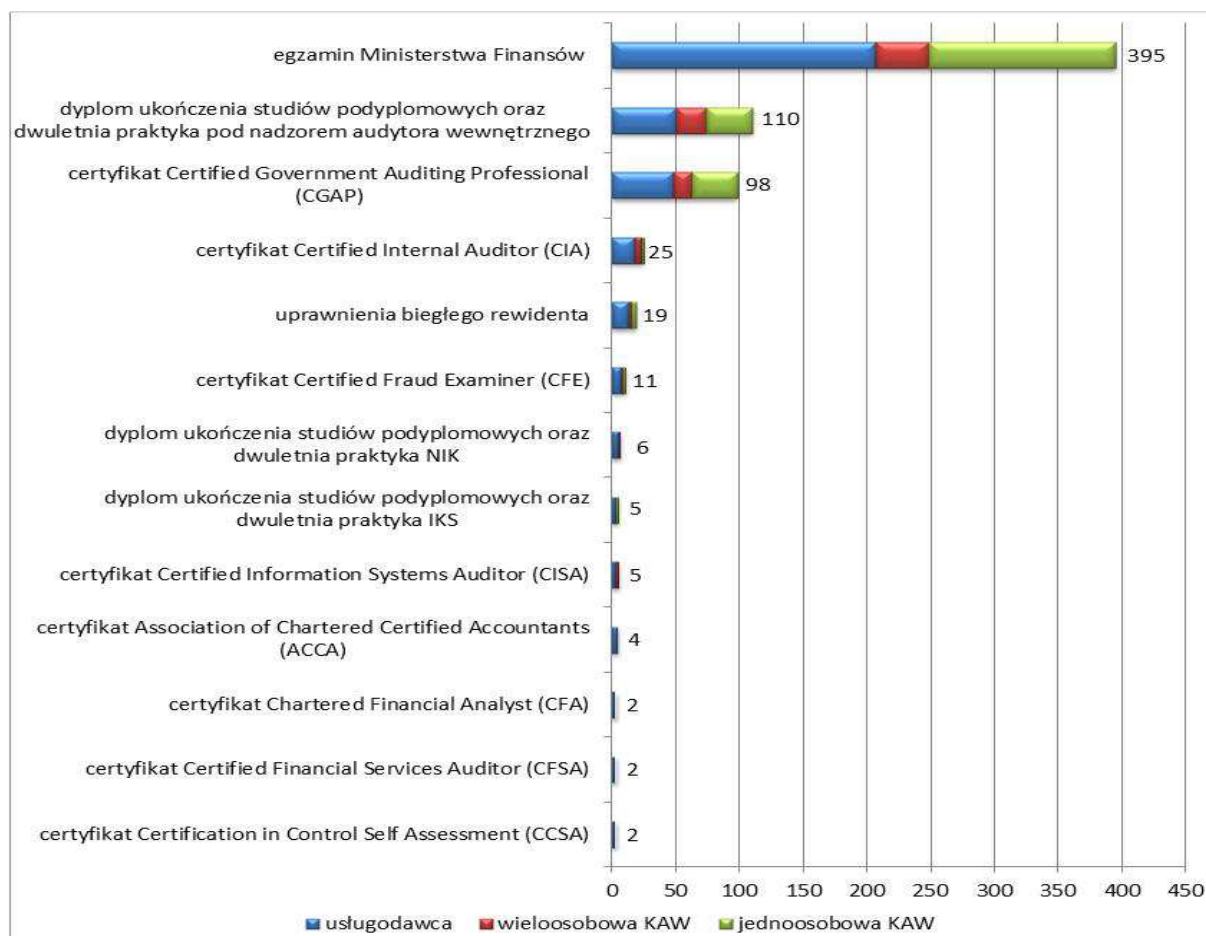
Źródło: opracowanie własne

4. W jednoosobowych KAW audytor wewnętrzny był zatrudniony najczęściej na pełnym etacie – 55,5% jednostek, w 23,5% jednostek wymiar zatrudnienia wynosił 0,5 etatu, natomiast w 7% jednostek – w wymiarze 0,25 etatu.
5. Najniższy wymiar zatrudnienia w jednoosobowej KAW wynosił 0,125 etatu.
6. Prawie połowę, tj. 47,9% wieloosobowych KAW oraz 78,5% jednoosobowych KAW, stanowią samodzielne komórki audytu wewnętrznego, pozostałe KAW były połączone z komórkami kontroli wewnętrznej.

3.2.4. Kwalifikacje zawodowe audytorów

1. W 57,4% jednostek uprawnienia do prowadzenia audytu wewnętrznego wynikają wyłącznie ze złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów w latach 2003 – 2006, natomiast w 75,5% jednostek audytorzy posiadają także inne kwalifikacje uprawniające do prowadzenia audytu wewnętrznego.
2. W 10% jednostek audytorzy wewnętrzni legitymują się wyłącznie dwuletnią praktyką w zakresie audytu wewnętrznego i dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego.
3. Szczegółowe informacje w zakresie ww. uprawnień zostały przedstawione na poniższym wykresie.

Wykres 10. Kwalifikacje zawodowe audytorów wewnętrznych



Źródło: opracowanie własne

3.3. Realizacja audytu wewnętrznego

Na podstawie przesłanych ankiet dokonano odrębnej analizy w zakresie zadań zapewniających zrealizowanych w roku 2014 i 2015.

3.3.1. Realizacja zadań zapewniających w 2014 r.

1. Spośród 1 551 zaplanowanych zadań zapewniających ujętych w planie audytu zostało zrealizowanych 89,6% zadań. Ponadto w 93 jednostkach zrealizowano 148 zadań zapewniających poza planem.
2. Średnio audytorzy wewnętrzni zrealizowali 3,2 zadania zapewniającego.
3. Czynności sprawdzające zostały zrealizowane w 49% jednostek, z czego w 49% audytorzy wewnętrzni przeprowadzili 1 czynność sprawdzającą, a w 5 jednostkach zrealizowano więcej niż 10 czynności sprawdzających. Średnia liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających wynosiła 2,3.

3.3.2. Realizacja zadań zapewniających w 2015 r.

1. Audytorzy wewnętrzni zrealizowali 87,8% spośród wszystkich 1 703 zadań zapewniających ujętych w planie audytu, ponadto poza planem audytu zrealizowano 197 zadań zapewniających w 123 jednostkach.
2. Średnio audytorzy wewnętrzni zrealizowali 3,4 zadania zapewniającego.

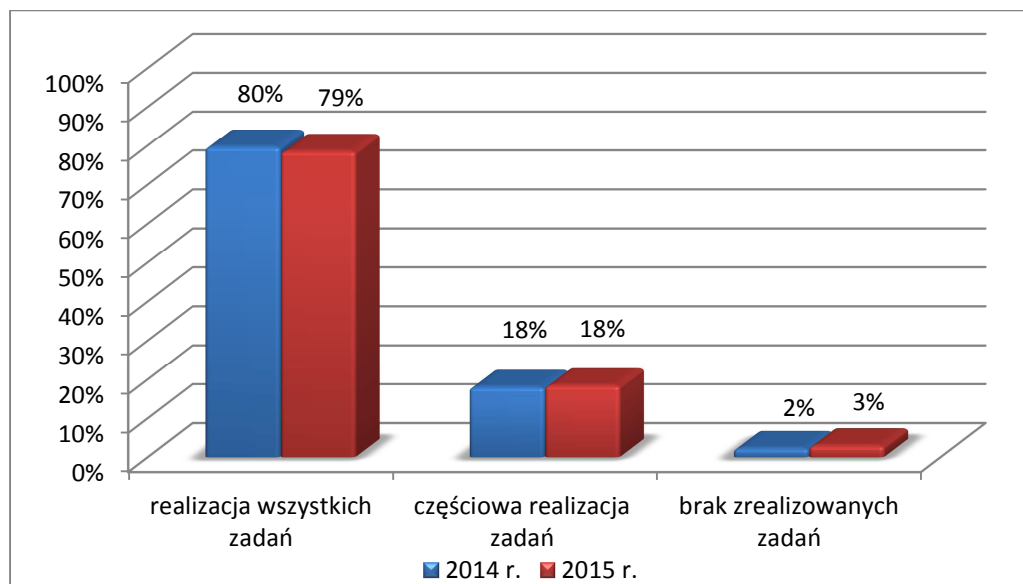
3. Czynności sprawdzające zostały zrealizowane w 49% jednostek, przy czym w prawie 51% z tych jednostek przeprowadzono po 1 czynności sprawdzającej. Średnia zrealizowanych czynności sprawdzających wyniosła 2,3, natomiast w 6 jednostkach zrealizowało powyżej 10 czynności.
4. Szczegółowe dane dotyczące realizacji zadań zapewniających w zależności od kwoty wydatków i rozchodów przedstawia poniższa tabela.

Tabela 2. Realizacja zadań zapewniających w latach 2014-2015 według kwoty wydatków i rozchodów jednostki na 31 grudnia 2015 r.

Kwota wydatków i rozchodów jednostek ujęta w uchwale budżetowej na 2015 r.	2014 r.				2015 r.			
	Średnia liczba zadań zapewniających:				Średnia liczba zadań zapewniających:			
	ujętych w planie	zrealizowanych		zrealizowanych łącznie	ujętych w planie	zrealizowanych		zrealizowanych łącznie
		plano- wych	pozapla- nowych			plano- wych	pozapla- nowych	
do 40 mln	2,3	2,2	0,2	2,3	2,3	1,9	0,3	2,2
do 60 mln	2,5	2,3	0,3	2,6	2,6	2,4	0,3	2,7
do 80 mln	3	2,7	0,2	2,9	3,2	2,9	0,3	3,2
do 100 mln	3,7	3,4	0,3	3,8	3,8	3,5	0,5	4
powyżej 100 mln	4,3	3,7	0,4	4,1	4,5	3,8	0,5	4,3

Źródło: opracowanie własne

Wykres 11. Stopień realizacji planu audytu w jednostkach, w zakresie zadań zapewniających



Źródło: opracowanie własne

3.3.3. Obszary objęte audytem wewnętrznym

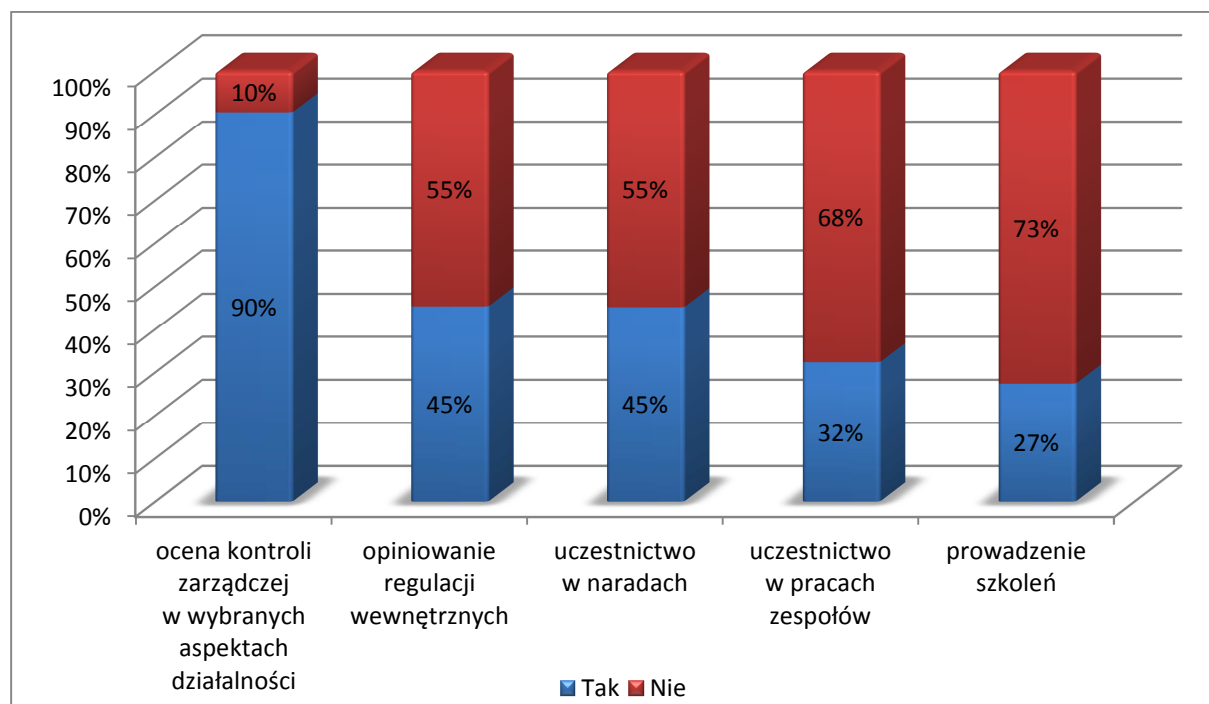
1. Tematy zadań zapewniających realizowane przez ankietowanych dotyczyły następujących obszarów działania jednostki:

- finanse, księgowość i sprawozdawczość budżetowa (w 2014 r. – 15,8%, w 2015 r. – 17,6%),
- zarządzanie bezpieczeństwem informacji (w 2014 r. – 14,9%, w 2015 r. – 12,3%),
- kontrola zarządcza i realizacja zadań w jednostce lub jednostkach organizacyjnych (w 2014 r. – 12%, w 2015 r. – 10,1%),
- polityka społeczna (w 2014 r. – 5,9%, w 2015 r. – 6,9%),
- zamówienia publiczne (w 2014 r. – 4,7%, w 2015 r. – 5,6%),
- inne, w tym np. edukacja i oświata (w 2014 r. – 4,1%, w 2015 r. – 4,1%), gospodarowanie mieniem (w 2014 r. – 3,8%, w 2015 r. – 3,8%), transport publiczny i drogi publiczne (w 2014 r. – 2,7%, w 2015 r. – 2,1%), podatki i opłaty (w 2014 r. – 4%, w 2015 r. – 3,5%), fundusze UE – przede wszystkim zarządzanie programami (w 2014 r. – 3,7%, w 2015 r. – 3,3%).

3.3.4. Ocena działań audytu wewnętrznego

1. Najczęściej ankietowani (90%) wskazywali, że audyt wewnętrzny wspierał kierownika jednostki poprzez ocenę kontroli zarządczej w wybranych obszarach działalności.
2. W 11 jednostkach kierownik jednostki wskazał, że nie był wspierany przez audyt wewnętrzny w stosowaniu przepisów oraz standardów kontroli zarządczej.
3. Szczegółowe dane zostały przedstawione na poniższym wykresie.

Wykres 12. Wsparcie kierownika jednostki przez audyt wewnętrzny w stosowaniu przepisów i standardów kontroli zarządczej



Źródło: opracowanie własne

4. Dodatkowo podkreślano znaczenie audytu wewnętrznego stanowiącego wsparcie kierownika jednostki poprzez realizowanie czynności np. w zakresie zarządzania ryzykiem, usprawniania działania jednostki, opiniowania procedur wewnętrznych lub samooceny kontroli zarządczej.
5. 88,5% ankietowanych wskazało, że wyniki audytu wewnętrznego były wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji zarządczych w jednostkach, w szczególności przy:
 - aktualizacji procedur, regulaminów i ich wdrożeniu (20%),
 - usprawnieniu funkcjonowania jednostki lub jednostek podległych oraz wdrożeniu działań naprawczych (14%),
 - wzmocnieniu nadzoru nad realizacją zadań oraz usprawnieniu mechanizmów kontroli (12%),
 - dostosowaniu i zmianie struktury organizacyjnej (12%),
 - zarządzaniu kadrami, w tym m.in.: aktualizacji zakresów obowiązków, delegowaniu uprawnień (12%),
 - innych działaniach, np. doskonaleniu kontroli zarządczej, usprawnieniu zarządzania bezpieczeństwem informacji, wsparciu dla bieżących decyzji zarządczych, usprawnieniu komunikacji wewnętrznej lub zewnętrznej, wypracowaniu oszczędności.