

Podsumowanie

wyników czynności
sprawdzających realizację zaleceń
AWZ w zakresie funkcjonowania
wybranych elementów systemu
kontroli zarządczej w JSFP
i działach AR

Dokument pt. „Podsumowanie wyników czynności sprawdzających realizację zaleceń AWZ w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR” 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. Wprowadzenie.....	4
2. Przekazanie informacji z wykonania zaleceń AWZ	5
3. Stopień realizacji zaleceń ogółem	6
4. Stopień realizacji zaleceń według kategorii	8
5. Stopień realizacji zaleceń dotyczących działań AR.....	9
6. Wdrożenie zaleceń dotyczących inwestycji.....	10
7. Główne ustalenia i konkluzje z podsumowania wyników czynności sprawdzających realizację zaleceń AWZ	12

1. Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny zlecony (dalej: AWZ lub zadanie zlecone) został przeprowadzony w 528 jednostkach sektora finansów publicznych (dalej: JSFP lub jednostka) w okresie od 2 kwietnia do 28 czerwca 2024 r., na podstawie art. 292 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych¹ (dalej: ustawa). Zadanie zlecone zrealizowano jako zadanie zapewniające. Miało ono charakter audytu efektywnościowego, odnoszącego się do realizacji celów i zadań przy uwzględnieniu efektywności wydatkowania środków publicznych w różnych typach jednostek podsektora rządowego.

Głównym celem AWZ było dostarczenie kierownikom jednostek objętych tym audytem oraz Ministrowi Finansów racjonalnego zapewnienia na temat funkcjonowania kluczowych elementów systemu kontroli zarządczej: adekwatności, skuteczności i efektywności działań podjętych dla zapewnienia realizacji celów i zadań tych jednostek. Podsumowania wyników analizy ilościowej² oraz jakościowej³ AWZ są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (MF).

Realizacja audytu wewnętrznego o takim charakterze była rekomendowana w raporcie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zawierającym zalecenia służące opracowaniu *Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*⁴.

Jednym z celów *Planu działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego* było upowszechnienie praktyki prowadzenia zadań zapewniających, koncentrujących się na audycie efektywnościowym oraz systemowych ocenach kontroli zarządczej. Miernikiem stopnia realizacji tego celu jest wdrożenie przez audytowanych w 2026 r. 90% zaleceń z audytu efektywnościowego AWZ.

Końcowy termin przesyłania do MF informacji z czynności sprawdzających realizację zaleceń z jednostek, w których w wyniku AWZ zostały one wydane, został wyznaczony na 28 lutego 2026 r.⁵ W praktyce pozyskiwanie informacji trwało do końca marca 2026 r., po wysłaniu do kilkudziesięciu jednostek pisma monitującego. Wyniki czynności sprawdzających przekazane do MF obejmowały wypełnione formularze z danymi o stopniu realizacji w JSFP zaleceń oraz notatki informacyjne z czynności sprawdzających⁶. Ministerstwa przesyłały dodatkowo osobne formularze dotyczące wykorzystania zaleceń adresowanych do działów administracji rządowej (AR).

¹ ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.).

² <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-ilosciowa>.

³ <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-jakosciowa>.

⁴ <https://www.gov.pl/web/finanse/zalecenia-do-opracowania-planu-dzialania>.

⁵ Komunikat z 8 stycznia 2026 r. dostępny pod adresem:

<https://www.gov.pl/web/finanse/przekazanie-do-ministerstwa-finansow-wynikow-czynnosci-sprawdzajacych-wykonanie-zalecen-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-2024-r---aktualizacja>.

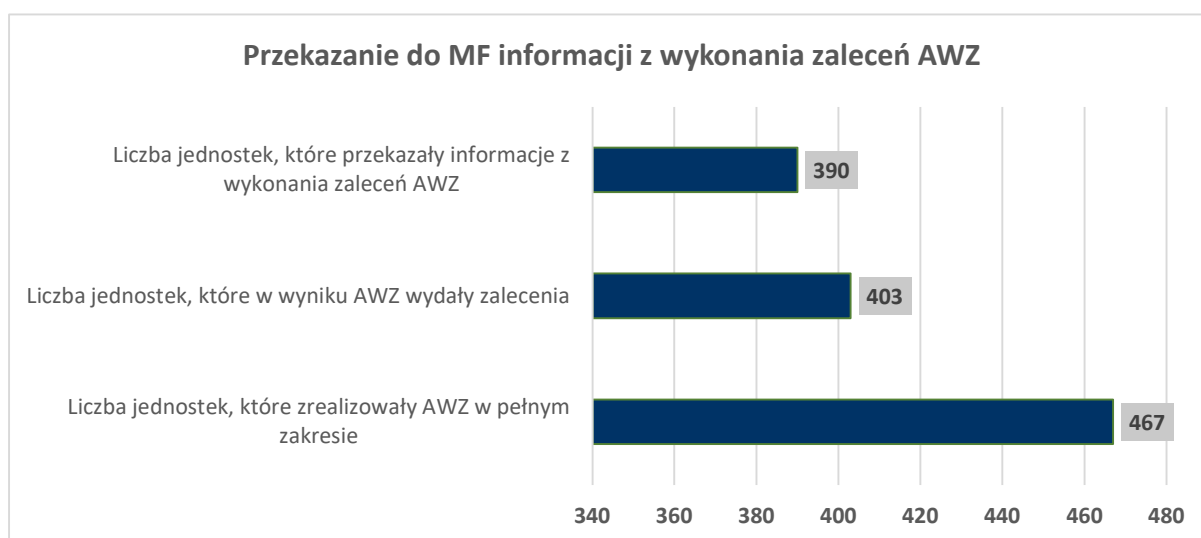
⁶ notatki informacyjne w rozumieniu § 21 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (j.t. Dz. U. z 2018 r. poz. 506); dalej: rozporządzenie metodologiczne.

2. Przekazanie informacji z wykonania zaleceń AWZ

Według wyników AWZ przekazanych do MF w 2024 r. pełna realizacja zadania zleconego nastąpiła w **467** jednostkach⁷, zaś w **403** jednostkach wydane zostały zalecenia w łącznej liczbie **2155**. Na dzień 31 marca 2026 r. do MF wpłynęły wyniki czynności sprawdzających z **390** jednostek⁸ obejmujące informacje o realizacji **2082** zaleceń.

Liczbę jednostek, w których w wyniku AWZ wydano zalecenia oraz jednostek, które przekazały wyniki czynności sprawdzających ich wykonanie w odniesieniu do ogólnej liczby jednostek, które w pełni wykonały zadanie zlecone, przedstawia Wykres nr 1.

Wykres nr 1



Dane na wykresie wskazują, że na **403** jednostki, które w 2024 r. wydały zalecenia wyniki czynności sprawdzających do MF do 31 marca 2026 r. przekazało **97%** jednostek.

Przekazanie do MF informacji z wykonania zaleceń AWZ zaprezentowane na wykresie przedstawiają dane zawarte w Tabeli nr 1.

Tabela nr 1

Liczba jednostek w zakresie realizacji AWZ, wydania zaleceń i przekazania informacji z wyników czynności sprawdzających (CS)	Liczba jednostek	Odsetek informacji z CS
Liczba jednostek, które zrealizowały AWZ w pełnym zakresie	467	n/d
Liczba jednostek, które w wyniku AWZ wydały zalecenia	403	100%
Liczba jednostek, które przekazały informacje z wykonania zaleceń AWZ	390	97%

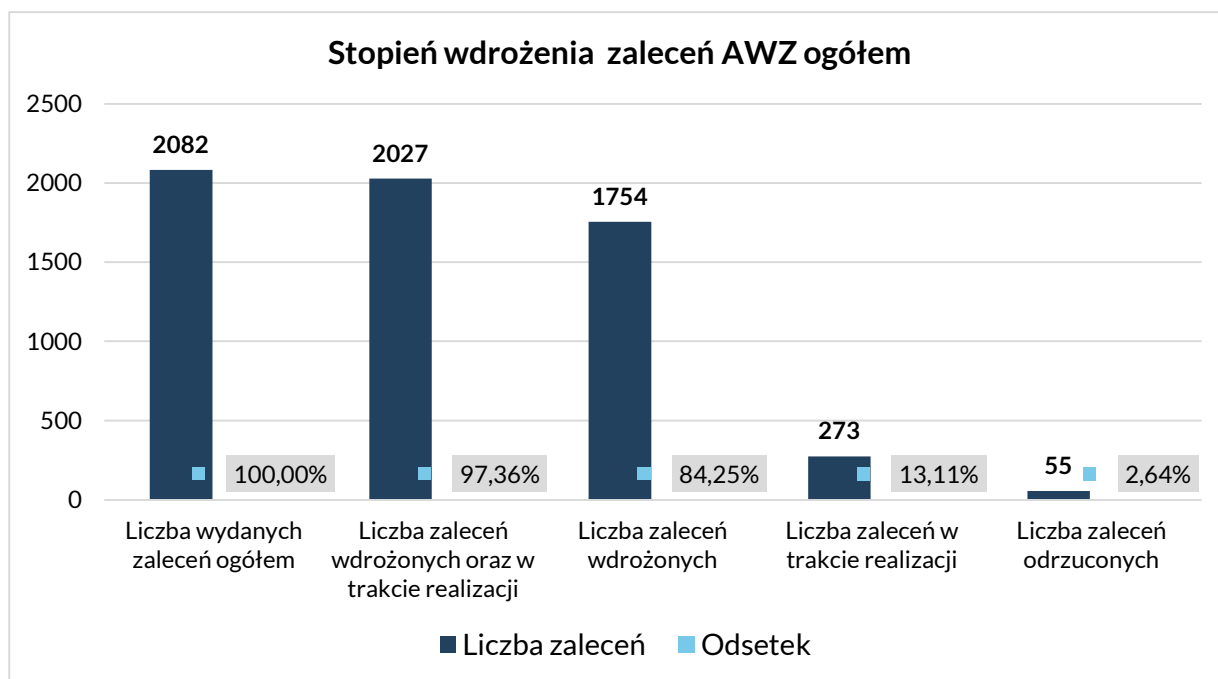
⁷ Ponadto w 61 jednostkach zadanie zlecone zostało zakończone po etapie przeglądu wstępnego z uwagi na brak formalnie określonych przez jednostkę celów i zadań do realizacji oraz mierników do monitorowania ich osiągnięcia. Wystąpiły też przypadki realizacji AWZ w późniejszym terminie niż wskazana w Założeniach i przesłania jego wyników do MF, które nie mogły zostać uwzględnione w analizie ilościowej i jakościowej AWZ.

⁸ Wskazane powody braku informacji z 13 pozostałych jednostek wiążą się: z zakończeniem prowadzenia przez jednostkę audytu wewnętrznego, długotrwałymi wakatami na stanowisku audytora wewnętrznego oraz nieupłynięciem terminów realizacji zaleceń.

3. Stopień realizacji zaleceń ogółem

Analiza przekazanych do MF informacji o wynikach czynności sprawdzających wskazuje, że na 2082 wydanych w ramach AWZ zaleceń wdrożonych zostało 1754 (ok. 84,2%). Liczba zaleceń odrzuconych (zrezygnowano z ich realizacji) to 55 (ok. 2,6%). Ponadto w odniesieniu do 273 (ok. 13,1%) zaleceń nie upłynęły jeszcze pierwotnie ustalone terminy ich realizacji lub zostały one odroczone. Łączna liczba zaleceń wdrożonych i w trakcie realizacji wynosi 2027 (ok. 97,4%). Wskazuje to, że oczekiwana wartość miernika stopnia realizacji celu AWZ (wdrożenie przez audytowanych w 2026 r. 90% zaleceń z audytu efektywnościowego AWZ z 2024 r.) zostanie osiągnięta. Dane te obrazuje wykres nr 2.

Wykres nr 2



Szczegółowe dane zaprezentowane na Wykresie nr 2 zawarte są w Tabeli nr 2.

Tabela nr 2

L.p.	Stopień wdrożenia zaleceń AWZ ogółem	Liczba zaleceń	Odsetek
1	Liczba zaleceń wdrożonych w pełni (ryzyko zostało obniżone do poziomu akceptowalnego)	1638	78,67%
2	Liczba zaleceń wdrożonych częściowo (ryzyko zostało obniżone, lecz nadal pozostaje powyżej poziomu akceptowalnego)	80	3,84%
3	Liczba zaleceń wdrożonych nieskutecznie (tj. w taki sposób, że nie spowodowało to obniżenia poziomu istniejącego ryzyka)	36	1,73%
4	Liczba zaleceń w trakcie realizacji lub odroczonech	273	13,11%
5	Liczba zaleceń odrzuconych (decyzja o niewdrażaniu mechanizmów ograniczających ryzyko)	55	2,64%
6	Zalecenia wdrożone ogółem (suma 1-3)	1754	84,25%
7	Zalecenia wdrożone ogółem + zalecenia w trakcie realizacji (4)	2027	97,36%
8	Liczba wydanych zaleceń ogółem	2082	100,0%

W informacji dotyczącej wykonania zaleceń audytorzy wskazywali, wynikającą z czynności sprawdzających, ocenę wpływu wdrożenia każdego zalecenia na poziom ryzyka według trójstopniowej skali:

- wdrożone w pełni (ryzyko zostało obniżone do poziomu akceptowalnego),
- wdrożone częściowo (ryzyko zostało obniżone, lecz nadal pozostaje powyżej poziomu akceptowalnego) lub
- wdrożone nieskutecznie (tj. w taki sposób, że nie spowodowało to obniżenia poziomu istniejącego ryzyka).

Liczba zaleceń w pełni wdrożonych wynosi **1638** (tj. **78,67%** ogólnej liczby zaleceń), a wdrożonych częściowo lub nieskutecznie wynosi odpowiednio **80** (ok. **3,8%**) i **36** (ok. **1,7%**).

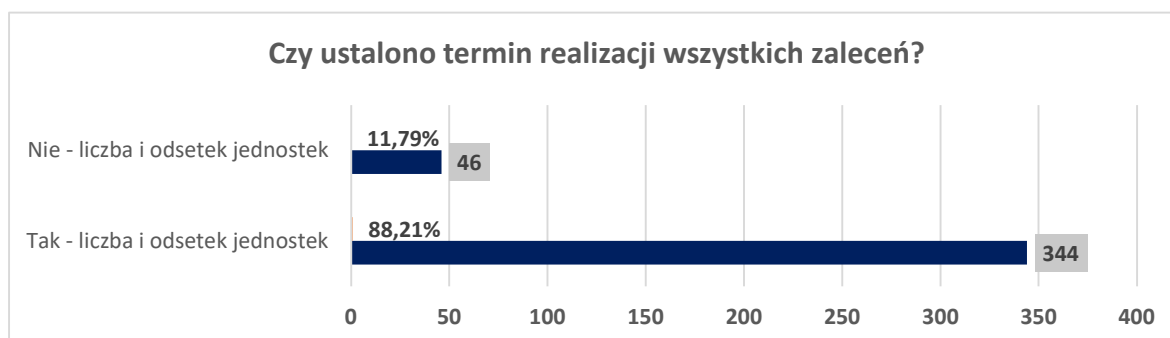
Termin zakończenia realizacji AWZ upłynął 30 czerwca 2024 r., natomiast wyznaczony termin na przekazanie do MF informacji o wynikach czynności sprawdzających realizację zaleceń tego audytu upłynął 28 lutego 2026 r. Z informacji przekazanych do MF wynika, że liczba zaleceń będących w trakcie realizacji lub odroczonej wynosi **273** (**13,1%** ogólnej liczby wydanych zaleceń). Jedną z przyczyn tego stanu był brak ustalenia terminów realizacji zaleceń w **46** jednostkach objętych AWZ. Ponadto w wielu przypadkach określone zostały odległe terminy realizacji zaleceń, przypadające na koniec 2026 r.⁹ Odsetek jednostek, w których nie ustalono terminów realizacji zaleceń wynosi **11,79%** ogółu jednostek, co przedstawia Tabela nr 3 i obrazuje Wykres nr 3.

Tabela nr 3

Czy ustalono termin realizacji wszystkich zaleceń?

Tak - liczba i odsetek jednostek	Nie - liczba i odsetek jednostek
344	46
88,21%	11,79%

Wykres nr 3



⁹ W kilku przypadkach wyznaczony termin realizacji niektórych zaleceń upływa po 31 grudnia 2026 r., a w jednym przypadku ustalony został na 30 grudnia 2028 r.

4. Stopień realizacji zaleceń według kategorii

Każde wydane w wyniku AWZ zalecenie mogło zostać przypisane do jednej z czterech kategorii:

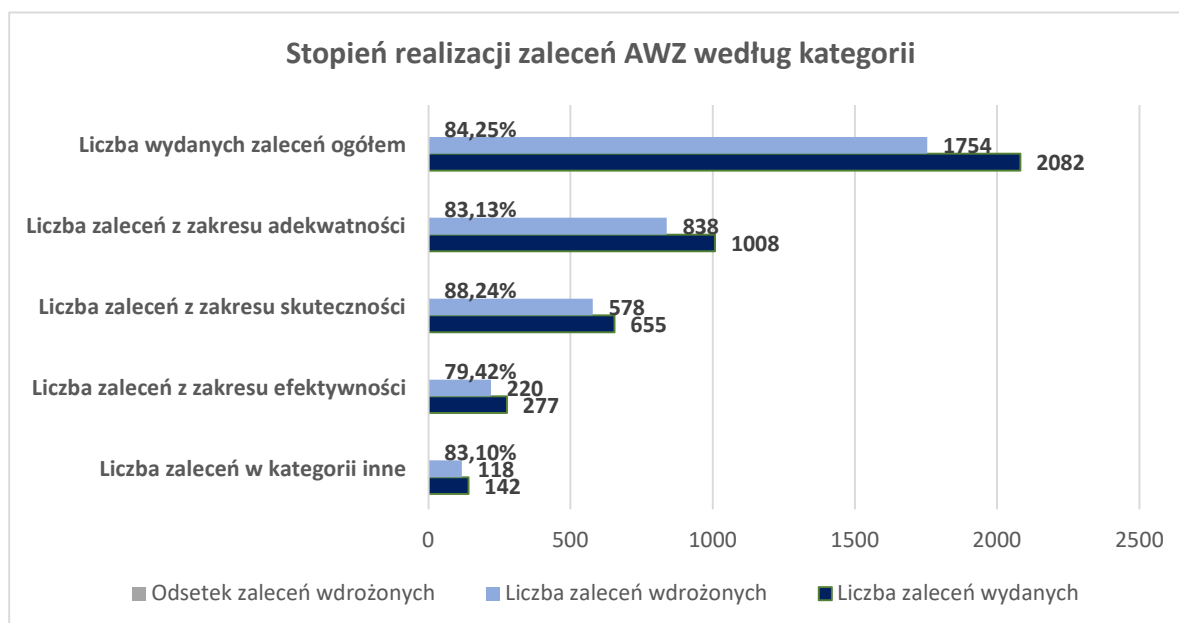
- adekwatność** procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań,
- skuteczność** procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań,
- efektywność** procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań,
- inne** – odnoszące się do ustaleń, które oparte zostały o kryteria wykraczające poza obowiązkowy zakres AWZ określony w założeniach do jego realizacji.

Strukturę wydanych zaleceń i stopnia ich wdrożenia wg wskazanych kategorii przedstawia Tabela nr 4 i obrazuje Wykres nr 4.

Tabela nr 4

Liczba zaleceń AWZ według kategorii	Liczba zaleceń wydanych	Liczba zaleceń wdrożonych	Odsetek zaleceń wdrożonych
Liczba zaleceń z zakresu adekwatności	1008	838	83,13%
Liczba zaleceń z zakresu skuteczności	655	578	88,24%
Liczba zaleceń z zakresu efektywności	277	220	79,42%
Liczba zaleceń w kategorii inne	142	118	83,10%
Liczba wydanych zaleceń ogółem	2082	1754	84,25%

Wykres nr 4



Niemal połowa zaleceń (ok. **48,4%**) dotyczyła adekwatności kontroli zarządczej, prawie jedna trzecia (**31,5%**) dotyczyła skuteczności, **13,3%** efektywności, a pozostałe zalecenia (**6,8%**) zostały przypisane do kategorii inne.

Dane na wykresie wskazują, że najwyższy odsetek wdrożenia (**88,24%**) miały zalecenia dotyczące skuteczności kontroli zarządczej. Zalecenia z zakresu adekwatności zostały wdrożone w **83,13%** ogólnej liczby zaleceń w tej kategorii. Najniższy odsetek wdrożenia miała grupa zaleceń z zakresu efektywności (**79,42%**). Spośród **142** zaleceń sklasyfikowanych w kategorii inne wdrożonych zostało **118 (83,10%)**.

5. Stopień realizacji zaleceń dotyczących działań AR

Ministerstwa składały do MF osobne formularze z informacjami o wynikach czynności sprawdzających dla zaleceń wydanych na poziomie działań administracji rządowej. Dane dotyczące tych zaleceń zostały uwzględnione w informacjach i zestawieniach przedstawionych w punktach 2-4 podsumowania.

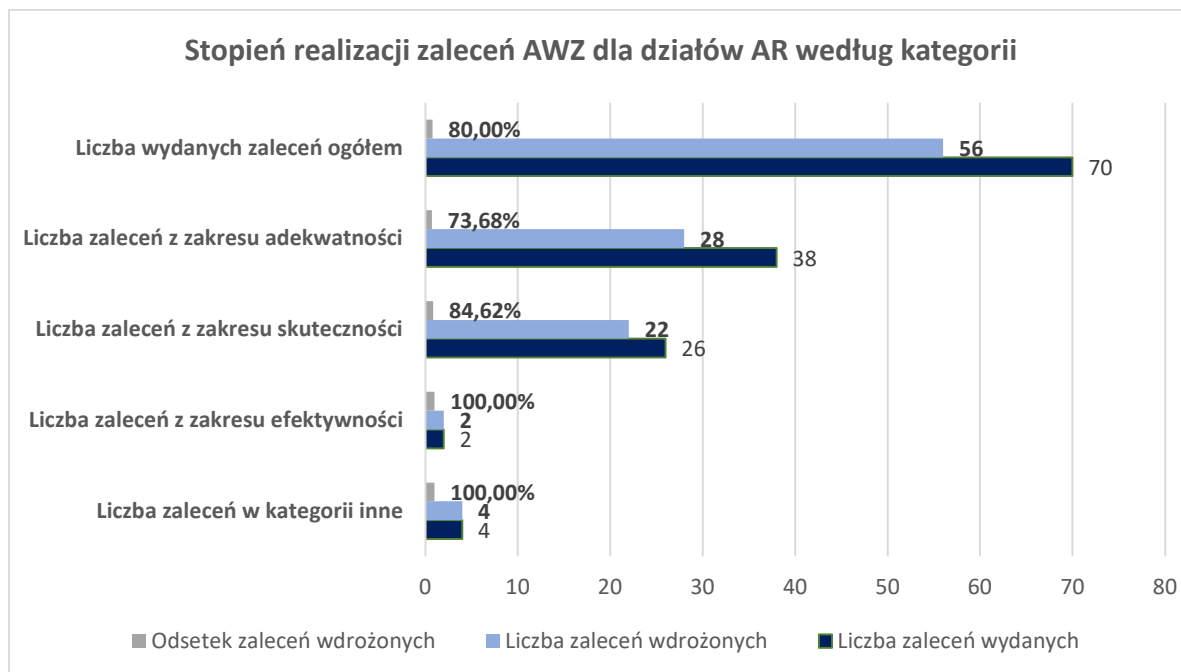
W ramach przeprowadzonego zadania zleconego, we wszystkich **17** ministerstwach realizujących AWZ w działach AR, zostały sformułowane zalecenia w łącznej liczbie **70**, z czego wdrożonych zostało **56 (80%)**. W odniesieniu do **11 (15,7%)** zaleceń nie upłynęły jeszcze pierwotnie ustalone terminy ich realizacji lub zostały one odroczone, zaś **3 zalecenia (4,3%)** zostały odrzucone.

Strukturę wydanych zaleceń i stopnia ich wdrożenia według czterech kategorii wskazanych w pkt. 4 podsumowania przedstawia Tabela nr 5, a obrazuje Wykres nr 5.

Tabela nr 5

Liczba zaleceń AWZ w działach AR wg kategorii	Liczba zaleceń wydanych	Liczba zaleceń wdrożonych	Odsetek zaleceń wdrożonych
Liczba zaleceń z zakresu adekwatności	38	28	73,68%
Liczba zaleceń z zakresu skuteczności	26	22	84,62%
Liczba zaleceń z zakresu efektywności	2	2	100,00%
Liczba zaleceń w kategorii inne	4	4	100,00%
Liczba wydanych zaleceń ogółem	70	56	80,00%

Wykres nr 5



W przypadku zaleceń wydanych dla działań administracji rządowej najwięcej zaleceń (**54,29%**) dotyczyła adekwatności, a **37,14%** skuteczności kontroli zarządczej. Tylko **2 zalecenia (2,86%)** dotyczyły efektywności kontroli zarządczej, a pozostałe **4 zalecenia (5,71%)** zostały przypisane do kategorii inne.

Dane na wykresie wskazują, że zalecenia dotyczące skuteczności kontroli zarządczej zostały wdrożone w **84,62%**. Zalecenia z zakresu adekwatności zostały wdrożone w **73,68%** ogólnej liczby zaleceń w tej kategorii. W pozostałych kategoriach (z zakresu efektywności kontroli zarządczej oraz inne) wszystkie zalecenia zostały wdrożone.

Ze względu na wykazywanie przez niektóre ministerstwa tych samych zaleceń zarówno w formularzach dedykowanych urzędowi obsługującym ministrów (JSFP) jak i działom AR zalecenia dublujące się zostały wyłączone z wyników analizy przedstawionej w pkt. 5 podsumowania.

6. Wdrożenie zaleceń dotyczących inwestycji

Inwestycje finansowane lub dofinansowane z budżetu państwa w rozumieniu art. 133a ustawy (dalej: inwestycje) były realizowane w 2023 r. w **227** jednostkach (tj. w ok. **43%** JSFP przeprowadzających AWZ, które przestały wyniki pełnego badania audytowego). Realizacja tych inwestycji była objęta zakresem przedmiotowym zadania zleconego. Zalecenia z zakresu inwestycji zostały wydane w **138** jednostkach (tj. ponad **60%** JSFP, w których realizowane były inwestycje). Badanie adekwatności, skuteczności i efektywności procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem, w odniesieniu do tych inwestycji, wiązało się z wydaniem przez audytorów wewnętrznych **260** zaleceń.

Dane o liczbie jednostek, które wydały zalecenia w odniesieniu do jednostek realizujących inwestycje oraz do ogólnej liczby jednostek, które przeprowadziły AWZ w pełnym zakresie, przedstawia Tabela nr 6.

Tabela nr 6

Liczba jednostek realizujących inwestycje, które wydały zalecenia	Liczba jednostek	Odsetek
Liczba jednostek, które przekazały wyniki AWZ	528	100,0%
Liczba jednostek realizujących AWZ, w których wystąpiły inwestycje	218	41,3%
Liczba jednostek, które wydały zalecenia z zakresu inwestycji	138	26,1%

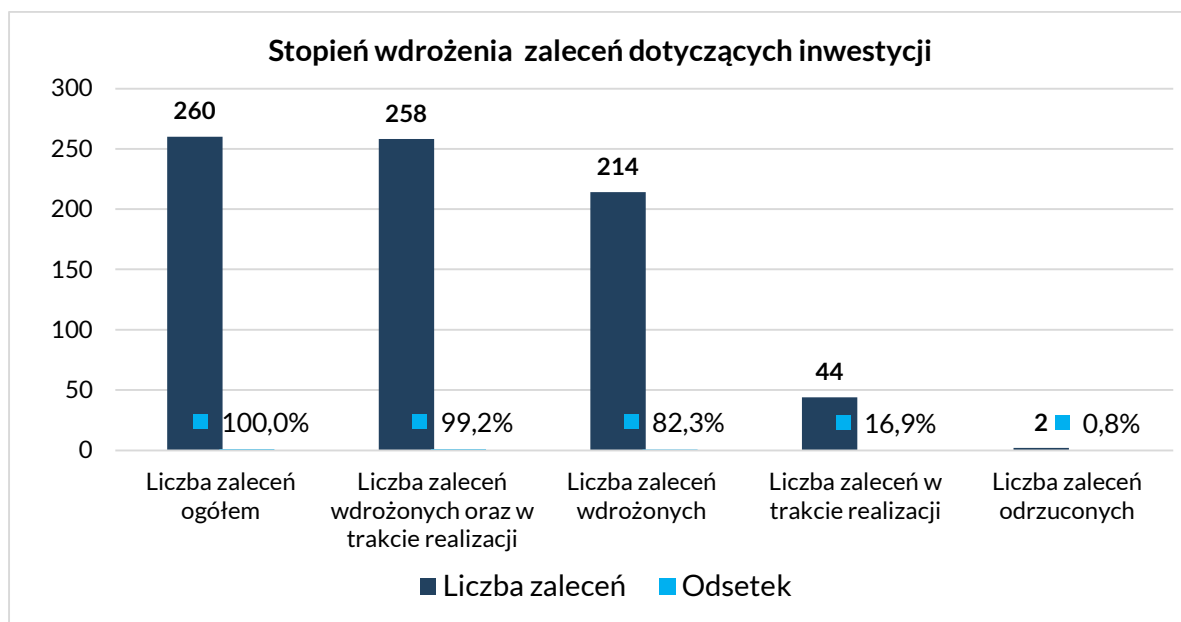
Stopień wdrożenia wydanych zaleceń dotyczących inwestycji wynosi **82,3%** i jest nieco niższy niż ogólny poziom wdrożenia zaleceń ogółem (**84,25%**). Natomiast suma liczby zaleceń wdrożonych oraz w trakcie realizacji stanowi **99,2%** liczby zaleceń dotyczących inwestycji, co wynika z faktu, że prawie **17%** z nich jest jeszcze w trakcie realizacji.

Dane w zakresie stopnia wdrożenia zaleceń dotyczących inwestycji przedstawia Tabela nr 7, a obrazuje Wykres nr 6.

Tabela nr 7

Stopień wdrożenia zaleceń AWZ dotyczących inwestycji	Liczba zaleceń	Odsetek
Liczba zaleceń wdrożonych	214	82,3%
Liczba zaleceń w trakcie realizacji lub odroczonech	44	16,9%
Liczba zaleceń odrzuconych	2	0,8%
Liczba zaleceń wdrożonych oraz w trakcie realizacji	258	99,2%
Liczba zaleceń ogółem	260	100,0%

Wykres nr 6



Dane wykresu wskazują, że łączna liczba zaleceń dotyczących inwestycji wdrożonych oraz będących w trakcie realizacji przekracza 99%, zaś odrzucono tylko 2 zalecenia (0,8%).

Zaznaczenia wymaga, że liczba wydanych zaleceń dotyczących inwestycji obejmuje także zalecenia z kilku jednostek, w których w okresie objętym audytem inwestycje nie były realizowane. Zalecenia te dotyczyły opracowania procedur monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem, w odniesieniu do celów dla inwestycji, w przypadku kiedy takie w jednostce wystąpią.

Zalecenia dotyczące inwestycji podlegały, jak pozostałe zalecenia AWZ, przypisaniu do jednej z czterech kategorii. Stan wdrożenia wydanych zaleceń dotyczących inwestycji w podziale na kategorie zaleceń przedstawiają Wykres nr 7 oraz Tabela nr 8.

Wykres nr 7

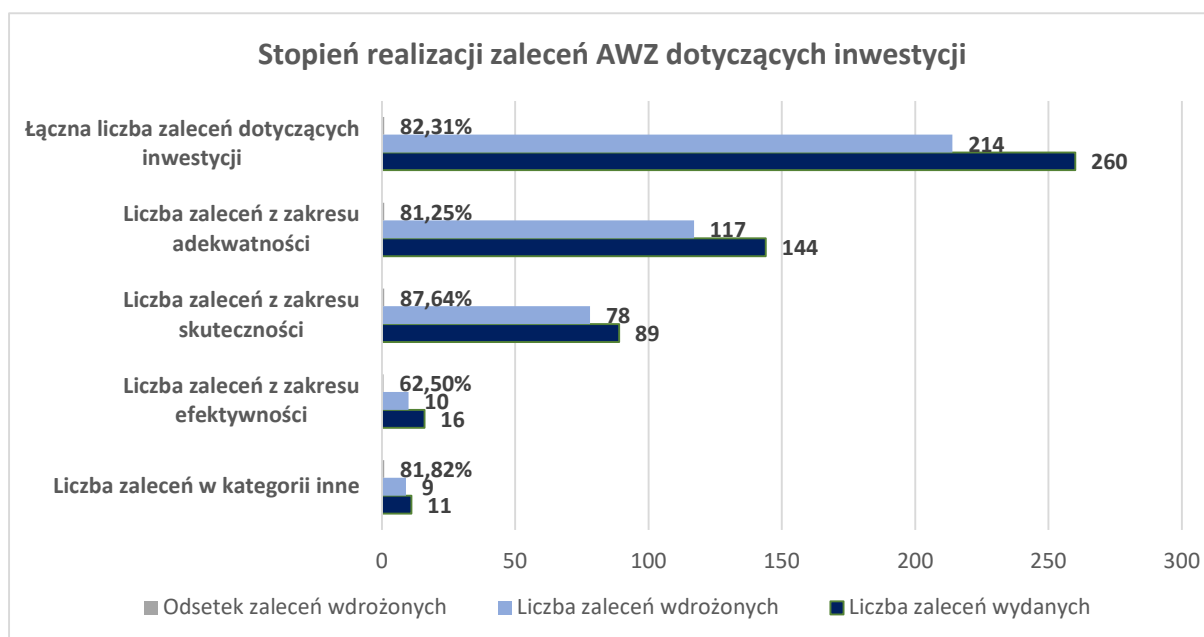


Tabela nr 8

Liczba zaleceń AWZ dotyczących inwestycji	Liczba zaleceń wydanych	Liczba zaleceń wdrożonych	Odsetek zaleceń wdrożonych
Liczba zaleceń z zakresu adekwatności	144	117	81,25%
Liczba zaleceń z zakresu skuteczności	89	78	87,64%
Liczba zaleceń z zakresu efektywności	16	10	62,50%
Liczba zaleceń w kategorii inne	11	9	81,82%
Łączna liczba zaleceń dotyczących inwestycji	260	214	82,31%

Zalecenia dotyczące inwestycji najczęściej były wydawane w kategorii adekwatności kontroli zarządczej (**144** tj. ponad **55%** z ogólnej ich liczby). Dotyczyły z reguły wprowadzenia lub aktualizacji procedur monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem w odniesieniu do inwestycji finansowanych lub dofinansowanych z budżetu państwa. Ponad **34%** ogólnej liczby zaleceń (**89**) odnosiło się do skuteczności, a tylko **6%** (**16** zaleceń) do efektywności kontroli zarządczej. Pozostałe **11** zaleceń (ok. **4%**) przypisanych zostało do kategorii inne.

Ponadto występowały sytuacje zaliczania zaleceń dotyczących opracowania procedur w zakresie przeprowadzania oceny stopnia realizacji dla założonych celów inwestycyjnych do kategorii inne zamiast „Adekwatność”. Wystąpiły też przypadki przypisania danego zalecenia do innej kategorii w przekazanym do MF formularzu informacji o stanie realizacji zaleceń w 2026 r. niż w pierwotnie przesłanych wynikach AWZ w 2024 r.

7. Główne ustalenia i konkluzje z podsumowania wyników czynności sprawdzających realizację zaleceń AWZ

Realizacja zadania zleconego z zakresu funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR stanowiła sprawdzian dla jednostek podsektora rządowego odnośnie praktycznego wdrożenia rozwiązań mających służyć realizacji celów i zadań przez te jednostki. Dodatkowo dla komórki koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w MF wyniki AWZ stanowią użyteczne informacje o skuteczności wydanych zaleceń i stopniu realizacji wskaźnika wdrożenia zaleceń.

Na podstawie informacji dotyczących czynności sprawdzających realizację zaleceń wydanych w wyniku AWZ, które wpłynęły do MF do 31 marca 2026 r., sformułowane zostały główne ustalenia i konkluzje:

- 1) Na **403** jednostki, które w 2024 r. wydały zalecenia, informacje do MF o wynikach czynności sprawdzających ich realizację, przekazało **390** jednostek tj. **97%**. Informacje te dotyczyły realizacji **2082** zaleceń.
- 2) Według stanu na 31 marca 2026 r. na **2082** zaleceń wydanych w ramach AWZ (audytu efektywnościowego) wdrożonych zostało **1754** (ok. **84,2%**). W odniesieniu do **273** (ok. **13,1%**) zaleceń nie upłynęły jeszcze pierwotnie ustalone terminy ich realizacji lub zostały one odroczone. Łączna liczba zaleceń wdrożonych i będących w trakcie realizacji wynosi **2027** (ok. **97,4%**). Wskazuje to, że oczekiwana wartość miernika stopnia realizacji celu AWZ (wdrożenie przez audytowanych w 2026 r.

90% zaleceń z audytu efektywnościowego AWZ z 2024 r.) zostanie osiągnięta. Tym samym osiągnięty zostanie podstawowy miernik realizacji celu projektu *Plan działania na rzecz poprawy jakości audytu wewnętrznego*.

- 3) Niemal połowa zaleceń (ok. **48,4%**) dotyczyła adekwatności kontroli zarządczej, jedna trzecia (**31,5%**) dotyczyła skuteczności, **13,3 %** efektywności, a pozostałe zalecenia (**6,8%**) zostały przypisane do kategorii inne. W niektórych przypadkach wydawane zalecenia zostały przypisane do kategorii inne, choć ich treść i podstawa wydania odnosiły się do kryteriów mieszczących się w zakresie przedmiotowym AWZ i stąd powinny być przypisane do kategorii adekwatność, skuteczność lub efektywność kontroli zarządczej.
- 4) W ramach przeprowadzonego zadania zleconego, na **17** ministerstwach realizujących AWZ w działach AR, we wszystkich z nich zostały sformułowane zalecenia w łącznej liczbie **70**, z czego wdrożonych zostało **56 (80%)**. W odniesieniu do **11** zaleceń (**15,7%**) nie upłynęły jeszcze pierwotnie ustalone terminy ich realizacji lub zostały one odroczone, zaś **3** zalecenia (**4,3%**) zostały odrzucone.
- 5) Zalecenia z zakresu inwestycji zostały wydane w **138** jednostkach (tj. ponad **60%** JSFP, w których realizowane były inwestycje). Badanie adekwatności, skuteczności i efektywności procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem, w odniesieniu do tych inwestycji, wiązało się z wydaniem przez audytorów wewnętrznych **260** zaleceń. Wdrożonych zostało **214** (tj. **82,31%** zaleceń z tego zakresu). W odniesieniu do **44** zaleceń (**16,9%**) nie upłynęły jeszcze pierwotnie ustalone terminy ich realizacji lub zostały one odroczone, a **2** zalecenia (**0,8%**) zostały odrzucone. Objęcie zakresem przedmiotowym zadania zleconego realizacji inwestycji zwiększyło zainteresowanie w jednostkach objęciem tego obszaru dodatkowymi działaniami w ramach kontroli zarządczej. Powinno to przełożyć się na skuteczność i efektywność realizacji inwestycji w podsektorze rządowym.
- 6) Na **390** jednostek, które przesyłały do MF wyniki czynności sprawdzających AWZ **344** z nich (**88%**) uzgodniły terminy realizacji zaleceń, zaś pozostałe **46 (12%)** wskazały, że nie ustalono tych terminów.
- 7) W celu umożliwienia monitorowania realizacji zaleceń, wyniki audytu muszą zostać przełożone na przemyślane działania zarządcze, które następnie powinny być wykonane w określonym czasie przez wyznaczone osoby odpowiedzialne (właścicieli zadań). Pojęcie „termin” oznacza wyznaczony czas, datę wykonania zadania lub koniec okresu na wykonanie zalecenia, a określenia tak rozumianego terminu wymagają przepisy prawa¹⁰. Daje to możliwość monitorowania realizacji zaleceń przed terminem wyznaczonym na ich realizację w celu sprawdzenia, czy

¹⁰ Zgodnie z przepisem § 19 ust. 2 rozporządzenia metodologicznego termin realizacji zaleceń ustala audytowany. Audytor wewnętrzny po upływie terminów realizacji zaleceń przeprowadza czynności sprawdzające (§ 21 ust. 1).

podejmowane są działania zmierzające do ich terminowego wdrożenia oraz przeprowadzenia czynności sprawdzających po upływie wyznaczonych terminów.

- 8) Określenie terminów realizacji zaleceń w wielu przypadkach było nieprecyzyjne poprzez stosowanie zwrotów: „na bieżąco”, „niezwłocznie”, „przy najbliższej aktualizacji procedur kontroli zarządczej” czy „po nowelizacji przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej”. W licznych przypadkach takie określenie terminu wykonania zalecenia wiązało się z brakiem jego realizacji. Czynności sprawdzające są obligatoryjne i mają na celu przede wszystkim ocenę, czy wdrożone zalecenia przyniosły zakładany efekt, np. w postaci zmniejszenia ryzyka, usprawnienia działalności w obszarze poddanym audytowi, podniesienia efektywności działań w tym obszarze itd.
- 9) Ustalanie odległych terminów realizacji zaleceń lub przesuwanie terminów ich realizacji może wskazywać na niewłaściwą ocenę poziomu ryzyka stanowiącego podstawę wydania tych zaleceń. W kilku jednostkach nie wdrożono żadnego zalecenia pomimo upływu 20 miesięcy od ich wydania. Oczywiście złożoność czy koszt działań w celu wykonania zaleceń musi wiązać się z ustaleniem odpowiedniego czasu potrzebnego na ich realizację. Jeśli jednak zalecenia są tak istotne, że wymagają natychmiastowego działania ze strony audytowanych to skutki braku działań korygujących mogą nieść poważne konsekwencje dla jednostki.
- 10) Oczekiwanie z wykonaniem czynności sprawdzających na upływ terminu ostatniego z wydanych zaleceń sprawia, że gdy terminy te są zróżnicowane, a ostatni jest odległy, to kierownik jednostki nie otrzymuje bieżącej informacji – zapewnienia o sprowadzeniu ryzyk dotyczących pozostałych zaleceń do poziomu akceptowalnego. Poziom akceptowanego ryzyka powinien być weryfikowany przez audytora wewnętrznego. Należy pamiętać, że skuteczność funkcji audytu wewnętrznego może być mierzona między innymi poprzez monitorowanie działań zarządczych związanych z realizacją zaleceń.