

Podsumowanie

audytu wewnętrznego zleconego
w zakresie funkcjonowania
wybranych elementów
systemu kontroli zarządczej w JSFP
i działach AR
– analiza jakościowa

Dokument pt. „Podsumowanie audytu wewnętrznego zleconego w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR – analiza jakościowa” 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. Charakter oraz cel audytu zleconego	4
2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy analizy jakościowej	5
3. Uprawnienia zawodowe audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego i usługodawców	7
4. Przegląd wstępny i mapowanie procesów	8
4.1 Zauważone słabości	8
4.2 Dobre praktyki	9
5. Program zadania audytowego	10
5.1 Zauważone słabości	10
5.2 Dobre praktyki	11
6. Wykorzystanie do badania Załącznika Nr 2 do Założeń (JSFP i AR)	12
6.1 Zauważone słabości	12
6.2 Dobre praktyki	13
7. Przeprowadzanie oceny stopnia realizacji założonych celów inwestycji	14
7.1 Zauważone słabości	14
7.2 Dobre praktyki	15
8. Sprawozdanie z audytu	16
8.1 Zauważone słabości	17
8.2 Dobre praktyki	18
9. Identyfikacja dobrych praktyk z zakresu kontroli zarządczej	18
9.1 Dobre praktyki z zakresu kontroli zarządczej wskazane w wynikach AWZ	19
9.2 Dobre praktyki w obszarze procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem dla inwestycji	26
10. Główne ustalenia i wnioski z analizy jakościowej dokumentacji AWZ	27

1. Charakter oraz cel audytu zleconego

Audyt wewnętrzny zlecony (AWZ) został przeprowadzony przez audytorów wewnętrznych 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 audytowe zrealizowano jako zadanie zapewniające², na podstawie założeń³ określonych przez Ministra Finansów (dalej: Założenia). Miało ono charakter audytu efektywnościowego, odnoszącego się do kwestii realizacji celów i zadań przy uwzględnieniu efektywności wydatkowania środków publicznych w różnych typach jednostek podsektora rządowego. W wyniku AWZ dokonano oceny poziomu dojrzałości kontroli zarządczej w danej jednostce przy zastosowaniu jednolitej skali, na podstawie funkcjonowania wybranych standardów kontroli zarządczej⁴ (dalej: SKZ).

Przygotowanie Założeń do przeprowadzenia AWZ w kilkuset różnych jednostkach podsektora rządowego stanowiło ogromne wyzwanie. Jako że audyt efektywnościowy był dotąd rzadko realizowany w jednostkach sektora publicznego audytorzy wewnętrzni mieli liczne wątpliwości i zapytania co do sposobu przeprowadzenia tego zadania. Były one wyjaśniane na dedykowanych webinarach oraz przez publikację odpowiedzi na pytania na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (dalej: MF).

Głównym celem AWZ było dostarczenie kierownikom jednostek sektora finansów publicznych (dalej: JSFP lub jednostka), w których jest prowadzony audyt wewnętrzny, i 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. W Założeniach określono też cele szczegółowe AWZ na potrzeby oceny dojrzałości systemu kontroli zarządczej w jednostkach.

Przeprowadzenie AWZ osiągnęło też inny cel, nie wskazany bezpośrednio w Założeniach, który został zrealizowany na rzecz komórki koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego⁵ wykonującej ustawowe zadania Ministra Finansów w tym zakresie. Analiza jakościowa wyników AWZ pokazała możliwości kompetencyjne audytorów wewnętrznych podsektora rządowego w zakresie realizacji zadań efektywnościowych oraz pomogła w identyfikacji wzorcowych działań i potrzeb szkoleniowych. Dlatego znaczna część niniejszej analizy obejmuje wskazanie słabości oraz dobrych praktyk ujawnionych w wyniku analizy jakościowej przekazanej przez audytorów dokumentacji AWZ.

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

² tj. działania podejmowane w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny kontroli zarządczej - zgodnie z § 2 pkt 4 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 metodyczne.

³ Założenia AWZ z 11.03.2024 r. dostępne na stronie MF pod adresem: <https://www.gov.pl/attachment/91c10cdd-b04f-485c-9c4f-2a57c5aa8b9f>.

⁴ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84).

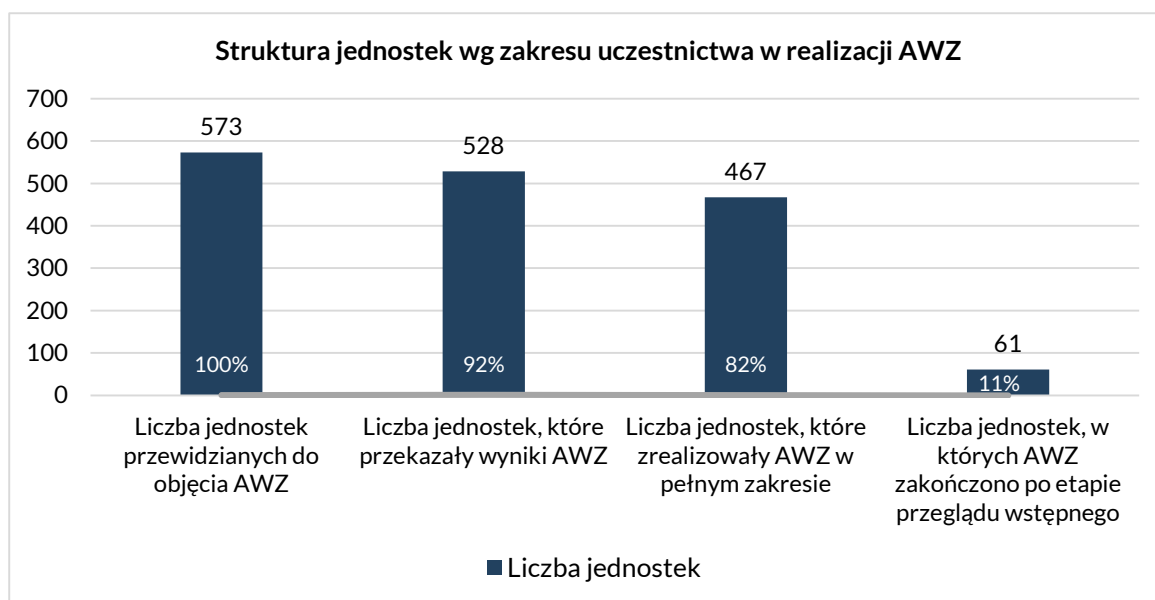
⁵ Wydział Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym w Departamencie Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów (DWR).

2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy analizy jakościowej

Na dzień publikacji Założeń do AWZ tj. 11 marca 2024 r. przewidziano objęcie audytem **573 JSFP**. Kilkadziesiąt jednostek zwróciło się do Ministra Finansów z prośbą o wyłączenie z realizacji AWZ wskazując uzasadnione przyczyny odstąpienia od przeprowadzenia tego audytu. Charakterystyka grup jednostek realizujących AWZ, z uwagi na zbliżone zadania, organizację lub formę organizacyjno-prawną, została przedstawiona w podsumowaniu wyników analizy ilościowej⁶.

Wyniki AWZ zostały przekazane do Ministerstwa Finansów z **528** jednostek. Pełna realizacja zadania zleconego nastąpiła w **467** jednostkach, zaś w **61** jednostkach zadanie 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. Strukturę jednostek, wg zakresu uczestnictwa w realizacji AWZ, przedstawia Wykres nr 1. Wynika z niego, że AWZ realizowało **92%** jednostek pierwotnie zobowiązanych do jego wykonania, natomiast w pełnym zakresie AWZ przeprowadziło **82%** jednostek.

Wykres nr 1



Dane zaprezentowane na wykresie zawarte są w Tabeli nr 1.

Tabela nr 1

Struktura jednostek wg zakresu uczestnictwa w realizacji AWZ	Liczba jednostek	Udział
Liczba jednostek przewidzianych do objęcia AWZ	573	100%
Liczba jednostek, które przekazały wyniki AWZ	528	92%
Liczba jednostek, które zrealizowały AWZ w pełnym zakresie	467	82%
Liczba jednostek, w których AWZ zakończono po etapie przeglądu wstępnego	61	11%

⁶ <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-ilosciowa>.

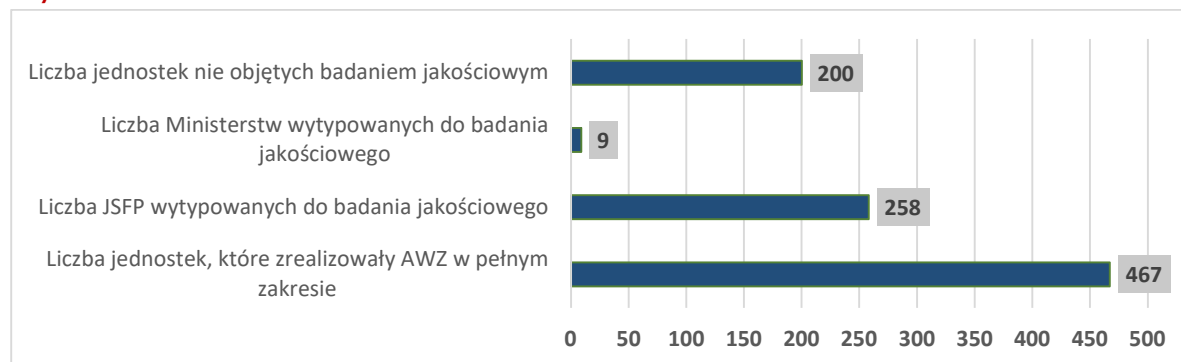
Zakres przedmiotowy AWZ został wskazany w Założeniach jako zakres minimalny do wykonania we wszystkich jednostkach realizujących zadanie. Niektóre jednostki skorzystały z możliwości rozszerzenia zakresu badania poza objęty Założeniami.

Do weryfikacji jakościowej wytypowano wyniki z **258** jednostek objętych pełnym badaniem AWZ (ok. 55%), w tym **9** ministerstw, co przedstawia Tabela nr 2 i obrazuje Wykres nr 2. Analiza jakościowa dokumentacji AWZ objęła próbę celową⁷ z populacji **467** jednostek.

Tabela nr 2

Populacja jednostek, z których wyniki AWZ poddano ocenie jakościowej	Liczba	Udział
Liczba jednostek, które zrealizowały AWZ w pełnym zakresie	467	100%
Liczba JSFP wytypowanych do badania jakościowego	258	55%
Liczba Ministerstw wytypowanych do badania jakościowego	9	2%
Liczba jednostek nie objętych badaniem jakościowym	200	43%

Wykres nr 2



Przedmiotem analizy jakościowej wyników AWZ była identyfikacja dobrych praktyk w zakresie przygotowania i przeprowadzenia audytu efektywnościowego oraz dobre praktyki kontroli zarządczej wskazane przez audytorów wewnętrznych w sprawozdaniach z realizacji AWZ, z uwzględnieniem:

- kompletności przekazanej dokumentacji AWZ zgodnie z Założeniami,
- należytej staranności sporządzenia oraz zasadniczej zgodności dokumentacji AWZ z przepisami ustawy, rozporządzenia⁸ i Standardami audytu wewnętrznego⁹, przy uwzględnieniu zasad wskazanych w Założeniach,
- sposobu dokonania oceny dojrzałości kontroli zarządczej wg skali i opisu określonych w Założeniach,
- jakości sprawozdania z audytu w rozumieniu § 18 ust. 3 rozporządzenia oraz Standardu 2420 – *Jakość informacji*.

⁷ Próba celowa koncentrowała się na przeglądzie wyników AWZ głównie z tych jednostek, w których poziom dojrzałości kontroli zarządczej został oceniony najwyżej. Było to podyktowane potrzebą identyfikacji i analizy dobrych praktyk w zakresie kontroli zarządczej, celem ich upowszechnienia w JSFP.

⁸ rozporządzenie 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).

⁹ Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin., poz. 28), dalej: Standardy.

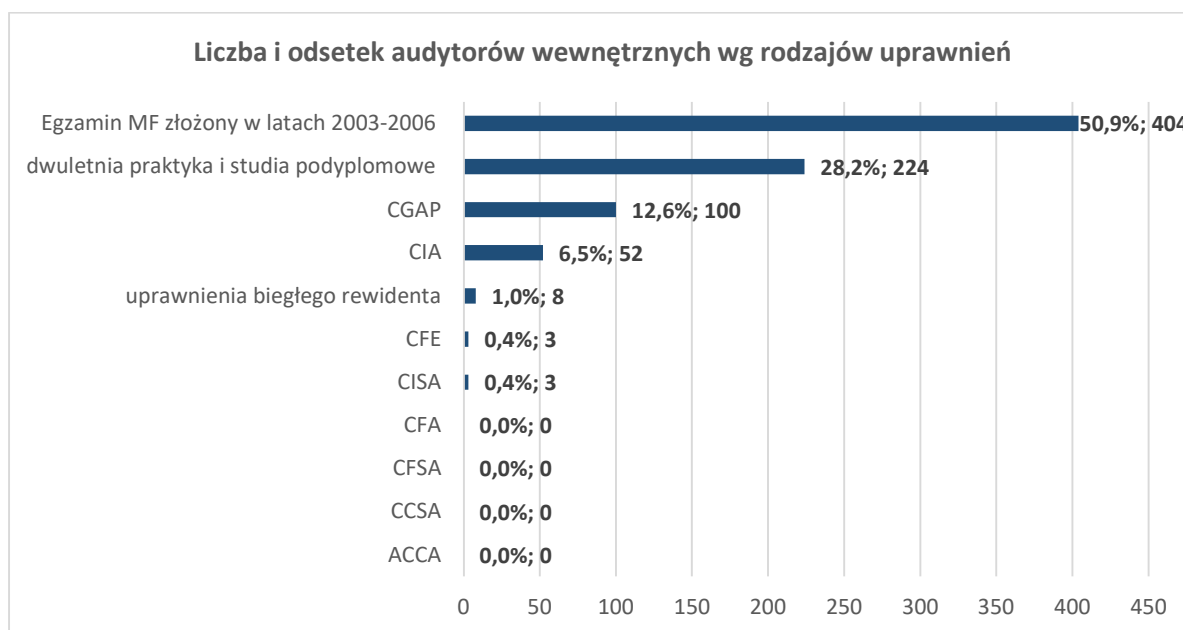
Podsumowanie zostało opracowane w wyniku analizy dokumentacji zadania audytowego, wskazanej w Założeniach i przekazanej do Ministerstwa Finansów, która obejmowała: mapy procesów, dokument z przeglądu wstępnego (PW), program zadania audytowego (PZA), wypełniony Załącznik Nr 2 dla JSFP (i dla działu AR¹⁰ w ministerstwach) oraz sprawozdanie z audytu. Część jednostek przekazała też dodatkowe dokumenty robocze tego zadania m.in. wyniki analizy ryzyka, protokoły z narad itp.

W przypadkach, gdy przesłana do MF dokumentacja budziła wątpliwości, co do jej kompletności lub wiarygodności audytorzy wewnętrzni lub kierownicy jednostek proszeni byli o dodatkowe informacje i wyjaśnienia.

3. Uprawnienia zawodowe audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego i usługodawców

Dane przekazane w ramach wyników audytu wewnętrznego zleconego dostarczyły też informacji o rodzajach uprawnień zawodowych audytorów wewnętrznych w jednostkach obowiązanych do realizacji AWZ. Przedstawiają je Wykres nr 3 oraz Tabela nr 3.

Wykres nr 3



Jak wynika z danych wykresu większość audytorów wewnętrznych realizujących AWZ (ok. **51%**) posiada kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego nabyte poprzez złożenie w latach 2003-2006 egzaminu przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów. Ponad **28%** audytorów to osoby legitymujące się dwuletnią praktyką i dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego. Certyfikaty międzynarodowe (CGAP, CIA, CFE i CISA) posiada ok. **20%** audytorów realizujących AWZ, a **1%** to osoby z uprawnieniami biegłego rewidenta.

¹⁰ AR - administracji rządowej.

Tabela nr 3

Uprawnienia audytorów wskazane w przekazanych wynikach AWZ	Liczba osób	Odsetek
Egzamin MF złożony w latach 2003-2006	404	50,9%
dwuletnia praktyka pod nadzorem audytora wewnętrznego i ukończone studia podyplomowe w zakresie audytu wewnętrznego	224	28,2%
CGAP - Certified Government Auditing Professional	100	12,6%
CIA - Certified Internal Auditor	52	6,5%
uprawnienia biegłego rewidenta	8	1,0%
CISA - Certified Information Systems Auditor	3	0,4%
CFE - Certified Fraud Examiner	3	0,4%
CFA - Chartered Financial Analyst	0	0,0%
CFSA - Certified Financial Services Auditor	0	0,0%
CCSA - Certification in Control Self Assessment	0	0,0%
ACCA - Association of Chartered Certified Accountants	0	0,0%
RAZEM	794	100,0%

4. Przegląd wstępny i mapowanie procesów

Założenia do przeprowadzenia AWZ zostały wykorzystane przez audytorów wewnętrznych na etapie realizacji przeglądu wstępnego zadania do identyfikacji procedur w obszarze objętym badaniem, zmapowania procesów związanych z planowaniem i monitorowaniem realizacji celów i zadań jednostki oraz przeprowadzenia analizy ryzyka. Ustalenia przeglądu wstępnego stanowiły punkt wyjścia do opracowania programu zadania zapewniającego. Oczekiwane kryteria do spełnienia przez audytorów wewnętrznych na tym etapie zadania obejmowały wybór optymalnego podejścia do przygotowania zakresu i sposobu badania przy zachowaniu zgodności postępowania z przepisami, Standardami i wytycznymi Założeń.

4.1 Zauważone słabości

Najważniejsze oraz najczęściej występujące słabości w podejściu do realizacji zadania audytowego na etapie przeglądu wstępnego (PW) były następujące:

- Niesporządzenie map procesów – wymaganych na podstawie Założeń – bądź niepełne zmapowanie badanych procesów (kilkadziesiąt przypadków). Niekiedy jako przyczynę braku sporządzenia map audytorzy wskazywali brak specjalistycznego oprogramowania do sporządzania diagramów, choć nie było ono konieczne.
- Przygotowana mapa nie wskazuje czynności czy też dokumentów wytwarzanych w trakcie procesu lub nie obrazuje podejmowanych w procesie decyzji, co rzutowało na jej niską przydatność do celów realizacji zadania.
- Zmapowany proces nie obrazuje procesu monitorowania i oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem lecz przedstawia wybrany proces operacyjny nie dotyczący zakresu AWZ (np. realizację należności).
- Brak udokumentowania wyników przeglądu wstępnego (obejmującego co najmniej dokonanie identyfikacji i oceny ryzyka po uwzględnieniu istniejących mechanizmów

kontrolnych oraz uzgodnienie z audytowanym kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem).

- Dokumentacja PW nie zawiera kluczowych informacji niezbędnych do przygotowania programu zadania audytowego (PZA).
- Ograniczenie analizy ryzyka na potrzeby zadania audytowego (wraz z identyfikacją i wstępną oceną istniejących w badanym obszarze mechanizmów kontrolnych) do powielenia wskazanych w Założeniach wyników identyfikacji ryzyka na poziomie sektora finansów publicznych.
- Wskazanie jako audytowanego¹¹ całej jednostki lub kierownika jednostki, a nie komórek organizacyjnych jednostki, z którymi powinny zostać uzgodnione odpowiednie kryteria oceny mechanizmów kontrolnych. W takich sytuacjach narada otwierająca odbywała się z reguły wyłącznie z udziałem kierownika jednostki.
- Brak potwierdzenia w dokumentacji, że kryteria oceny mechanizmów kontrolnych uzgodniono z audytowanym.

4.2 Dobre praktyki

Przekazana dokumentacja AWZ w postaci map procesów i dokumentacji przeglądu wstępnego obejmowała także dobre praktyki, do których należą:

- Sporządzenie przejrzystej mapy procesów obejmującej kompleksowo proces monitorowania realizacji celów i zadań z planu działalności wraz z zarządzaniem ryzykiem – w tym pokazanie luk oraz wąskich gardeł w procedurach opisujących przepływ informacji i podejmowanie decyzji zarządczych. W przypadku 142 zbadanych dokumentacji AWZ mapa procesu wraz z danymi wypełnionego Załącznika Nr 2 potwierdziły adekwatność obowiązującej w jednostce procedury monitorowania oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem.
- W większych organizacjach, dla zwiększenia przejrzystości, obrazowano proces monitorowania realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem na osobnych mapach. Dodatkowo ujmowano na mapie procesu bądź na osobnych mapach procesów przebieg sporządzania planu działalności oraz sprawozdawania z jego wykonania. Takie podejście znacząco ułatwiało dokonanie oceny adekwatności ustanowionych w jednostce procedur.
- Obszerny dokument przeglądu wstępnego, dający pełny obraz stanu faktycznego w zakresie organizacji kontroli zarządczej, przepisów i procedur w zakresie objętym audytem wewnętrznym zleconym. Razem z danymi wypełnionej zakładki „Przegląd wstępny” Załącznika Nr 2 do Założeń umożliwiał sporządzenie programu zadania audytowego określającego przebieg i sposób badania audytowego.

¹¹ zgodnie z definicją § 2 pkt 2 rozporządzenia metodycznego „audytowany” w przypadku realizacji AWZ to komórka organizacyjna w jednostce realizującej AWZ albo jednostka podległa lub nadzorowana, w której dokonywane są czynności audytowe.

- Przeprowadzenie szczegółowej analizy ryzyka na potrzeby realizacji zadania audytowego wraz ze wskazaniem stosowanych mechanizmów kontrolnych stanowiących odpowiedź na zidentyfikowane ryzyka.
- Włączenie audytowanych do identyfikacji i analizy ryzyka w obszarach poddanych AWZ (kwestionariusze identyfikacji i oceny ryzyka), a następnie uzgodnienie z audytowanymi kryteriów oceny istniejących mechanizmów kontrolnych.
- Ustalenie i dobór szczegółowych kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w jednostce ze wskazaniem wagi każdego kryterium (ułatwiającym obiektywną ocenę) – w uzgodnieniu z audytowanymi.
- Dobór celowy próby z opisem i uzasadnieniem wyboru w odniesieniu do nieosiągniętych celów z planu działalności poddanych badaniu audytowemu.
- Sporządzanie protokołu z narady otwierającej, potwierdzającego zakres uzgodnień kryteriów oceny, zasad współpracy w trakcie badań audytowych oraz wstępnego uzgodnienia harmonogramu realizacji działań.
- Podkreślenie w dokumentacji przeglądu wstępnego wkładu audytowanych w identyfikację oraz uzgodnienie kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych.
- Pełna dokumentacja przeglądu wstępnego, sporządzona w przejrzystym układzie graficznym, ułatwiającym zapoznanie się i bieżące korzystanie z przygotowanego materiału.

5. Program zadania audytowego

Program zadania audytowego (PZA) jest dokumentem formalnie wymaganym przepisami §§ 15 i 16 rozporządzenia metodycznego, wskazującymi jego niezbędne elementy. Pokazuje on m.in. zakres badania wraz jego strukturą, mającą wpływ na sposób prezentacji wyników zadania audytowego w sprawozdaniu z audytu, oraz sposób przeprowadzenia testowych czynności audytowych. Treść programu zadania zapewniającego powinna uwzględniać wyniki przeglądu wstępnego oraz inne aspekty wskazane przepisami i Standardami. Program zadania zapewniającego oraz jego zmiany zatwierdza kierownik komórki audytu wewnętrznego.

5.1 Zauważone słabości

Zauważone w wyniku przeglądu dokumentacji AWZ niezgodności i słabości PZA to:

- Brak jednoznacznego określenia zakresu przedmiotowego zadania (w tym ogólne stwierdzenie: „zgodnie ze wskazanym w Założeniach AWZ”, „funkcjonowanie kontroli zarządczej” lub umieszczenie wykazu przepisów i procedur wewnętrznych).
- Nieprecyzyjny zakres podmiotowy zadania, np. „komórki biorące udział w procesie” bez ich wskazania - nie jest jasne, czy i z kim były uzgadniane kryteria oceny mechanizmów kontrolnych.
- Wskazanie istotnych ryzyk w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem poprzez ich „przeklejenie” z Założeń z pominięciem identyfikacji ryzyk na poziomie tej jednostki.

- Istotne ryzyka w obszarze działalności jednostki objętym zadaniem wskazane w PZA nie są zgodne/nie pokrywają się z wynikami identyfikacji i oceny ryzyka dokonanej w trakcie przeglądu wstępnego.
- Brak określenia kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych lub przyjęcie zamiast nich kryteriów oceny dojrzałości kontroli zarządczej według Założeń. Przyjęcie kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych w PZA miało miejsce tylko w przypadku **78** dokumentów na **258** jednostek objętych analizą jakościową.
- Jako jedną z komórek audytowanych w ramach AWZ wskazaną w PZA była komórka audytu wewnętrznego (KAW), która realizowała zadania z zakresu kontroli zarządczej (KZ), w tym zarządzania ryzykiem. Kierownik KAW i audytor wewnętrzny zostali wyłączeni z realizacji AWZ ze względu na nadzór nad monitorowaniem i oceną systemu kontroli zarządczej (także przygotowanie wytycznych KZ i nadzór nad przygotowaniem oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, dalej: OKZ) oraz nadzór nad wdrożeniem, koordynowaniem i monitorowaniem zarządzania ryzykiem. Stąd najwyższa ocena dojrzałości KZ w jednostce będąca wynikiem AWZ, przy roli komórki audytu wewnętrznego wykraczającej poza role dopuszczalne dla tej funkcji, może budzić wątpliwości co do obiektywizmu takiej oceny.
- Wskazanie jako kryteriów oceny mechanizmów kontrolnych tylko wykazu przepisów i procedur wewnętrznych, mogących stanowić jedynie źródła takich kryteriów.
- Wystąpiły przypadki braku przekazania PZA do MF wraz z wynikami AWZ, co może świadczyć o nie sporządzeniu tego dokumentu.

Ponadto w przypadku **38** jednostek realizujących AWZ w programach zadania audytowego nie przyjęto kryteriów oceny dojrzałości systemu KZ oraz skali oceny poziomu dojrzałości KZ wskazanych w Założeniach. Zastosowanie innej skali niż przygotowana na potrzeby AWZ i ujęta w Założeniach nie pozwala na porównanie poziomów dojrzałości kontroli zarządczej w tych jednostkach.

5.2 Dobre praktyki

Do ciekawszych rozwiązań w zakresie przygotowania programu zadania audytowego, dostrzeżonych w wyniku analizy dokumentacji AWZ należą:

- Przyjęcie jako kryteriów szczegółowych oceny adekwatności, skuteczności i efektywności KZ odpowiednich zagadnień/pytań z Załącznika Nr 2 do Założeń. Pozwoliło to na wszechstronną analizę i ocenę zaprojektowanych i stosowanych w jednostce rozwiązań w odniesieniu do oczekiwanego stanu kontroli zarządczej przez stosowanie praktyk pozwalających na optymalną realizację celów kontroli zarządczej.
- Oparcie kryteriów oceny ustaleń AWZ na ustawowych celach kontroli zarządczej, przyjętych jako obiekty audytu.

6. Wykorzystanie do badania Załącznika Nr 2 do Założeń (JSFP i AR)

Załącznik Nr 2 do Założeń, przygotowany w pliku arkusza kalkulacyjnego Excel, został zaprojektowany jako narzędzie do podsumowania ustaleń stanu faktycznego AWZ (dla ministerstw przygotowany został dodatkowy, analogiczny załącznik, osobny dla działu AR). Plik Załącznika Nr 2 dla JSFP obejmował zakładki dotyczące:

- jednostki, w której realizowano AWZ i komórki audytu wewnętrznego (metryczka JSFP i AW),
- ustalenia przeglądu wstępnego (PW),
- danych o realizowanych inwestycjach budowlanych w rozumieniu art. 133a ustawy (o ile takie inwestycje wystąpiły),
- ustaleń w zakresie oceny adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce,
- podsumowania wraz z oceną dojrzałości KZ oraz wydanymi zaleceniami.

Był to kluczowy dokument roboczy do gromadzenia ustaleń szczegółowych niezbędnych do dokonania oceny poziomu dojrzałości KZ w jednostce według określonej w Założeniach, jednolitej skali. Miał on też ułatwić przeprowadzenie badania poprzez usystematyzowanie czynności audytowych realizowanych w odpowiedniej kolejności.

6.1 Zauważone słabości

Dane wypełnionego Załącznika Nr 2 do Założeń miały stanowić udokumentowanie ustaleń AWZ wraz ze wskazywaniem dowodów będących ich podstawą. Sposób wypełniania formularzy Załącznika Nr 2 obrazuje podejście audytorów wewnętrznych do realizacji AWZ i często wskazuje na niepełne wykorzystanie tego narzędzia.

Do słabych stron wykorzystania Załącznika Nr 2 do realizacji AWZ należy:

- Niekompletne wypełnienie danych w poszczególnych zakładkach formularza – brak wypełnienia całej zakładki formularza, niektórych kolumn, wierszy lub komórek, m.in. brak oceny stopnia dojrzałości KZ, niewypełniona komórka zbiorcza „Odpowiedź” w zakładkach dotyczących adekwatności, skuteczności i efektywności. Braki w wypełnieniu formularzy Załącznika Nr 2 - w różnym zakresie – stwierdzono w przypadku aż **190** jednostek objętych analizą jakościową (choć były to najczęściej braki pojedyncze lub mniej istotne dla realizacji celów AWZ).
- Dokonanie pozytywnej oceny adekwatności KZ pomimo braku procedur dotyczących monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem odnośnie planu działalności i/lub inwestycji budowlanych w rozumieniu art. 133a ustawy.
- Metryczka JSFP nie wskazuje liczby celów w planie działalności na 2023 r. ani liczby celów nieosiągniętych, co ma wpływ na ocenę skuteczności KZ w jednostce.
- W zakładkach: metryczka dział AR i metryczka JSFP wskazano, że zrealizowano 100% celów z planu działalności na 2023 r. tj. 9, podczas gdy ze sprawozdania z wykonania planu działalności za 2023 rok opublikowanego na stronie BIP jednostki

wynika, że zrealizowano 7 celów (biorąc pod uwagę osiągnięcie zakładanego poziomu mierników).

- W ramach oceny skuteczności badano cele zrealizowane, podczas gdy jednostka posiadała też cele nie zrealizowane, i zgodnie z założeniami AWZ powinna je poddać badaniu w pierwszej kolejności.
- W przypadkach odpowiedzi negatywnej na dane pytanie w zakładce „Przegląd wstępny” nie zamieszczono żadnych wyjaśnień w kolumnie Uwagi.
- Niestaranne wypełnienie poszczególnych zakładek formularza, np. wybór odpowiedzi „Tak” w miejscach, gdzie powinno być „nie dotyczy”.
- Brak wskazania w zakładce „Metryczka JSFP” czy audytor wewnętrzny podlega wyłączeniu z realizacji AWZ.
- Brak wypełnienia zakładki „Inwestycje” przy pozytywnej odpowiedzi na pytanie przeglądu wstępnego co do realizacji inwestycji w rozumieniu art. 133a ustawy.
- Przy realizacji AWZ przez tego samego audytora w więcej niż jednej jednostce użycie w Załączniku Nr 2 w danej jednostce nazwy innej jednostki, w której realizował AWZ, oraz innych elementów identyfikujących tę jednostkę.
- Brak wskazania liczby osób zaangażowanych w koordynowanie czynności związanych z monitorowaniem, oceną realizacji celów i zadań oraz zarządzaniem ryzykiem przy jednoczesnym wyborze odpowiedzi, że taka koordynacja jest wykonywana.
- Dokonanie oceny efektywności procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem w sytuacji, gdy audytor wewnętrzny ustalił, że jednostka nie gromadzi i nie posiada danych dotyczących wykorzystania zasobów do realizacji tego procesu. Taka sytuacja miała miejsce w przypadku **21** jednostek objętych analizą jakościową, co było sprzeczne z Założeńiami do realizacji AWZ.
- Dokonanie pozytywnej oceny efektywności procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem w sytuacji, gdy przekazana dokumentacja AWZ nie potwierdza, że w jednostce zbiera się dane dotyczące wykorzystania zasobów do realizacji procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem. Wystąpiła ona w **67** jednostkach objętych analizą jakościową.
- Ograniczenie wypełnienia Załącznika Nr 2 dla działu AR tylko do metryczek w sytuacjach, gdy był sporządzony plan działalności dla działu (i przyjęto zasady nadzoru nad realizacją planów działalności jednostek w dziale i uwzględniania informacji o ich realizacji w OKZ).

6.2 Dobre praktyki

W większości jednostek realizujących AWZ, których dokumentacja została poddana analizie jakościowej, dane wypełnionego Załącznika Nr 2 do Założeń były kompletne lub zawierały mało znaczące nieścisłości i braki, z niewielkim wpływem na przydatność sporządzonego dokumentu.

Największą przydatność miały wypełnione zakładki Załącznika Nr 2 zawierające uwagi i wyjaśnienia co do ustaleń stanu faktycznego oraz przywołujące odpowiednie dowody źródłowe. W takich przypadkach przedstawiał on nie tylko obraz ustaleń AWZ w jednostce, ale też stanowił podstawę i wsparcie przy sporządzaniu sprawozdania z audytu. Miało to także przełożenie na możliwość przeprowadzenia analizy ilościowej i jakościowej wyników AWZ przez DWR.

Jako dobrą praktykę należy uznać wykorzystanie formularzy Załącznika Nr 2 do Założeń jako kwestionariuszy samooceny przekazywanych do wypełnienia audytowanym, co ułatwiało dokonywanie ustaleń stanu faktycznego. W tym celu udostępnione zostały na stronie internetowej MF edytowalne formularze Załącznika Nr 2.

7. Przeprowadzanie oceny stopnia realizacji założonych celów inwestycji

Jednym ze szczegółowych celów AWZ było dostarczenie kierownikom JSFP i Ministrowi Finansów oceny dojrzałości systemu kontroli zarządczej na podstawie analizy i oceny stopnia realizacji celów przyjętych dla inwestycji na podstawie art. 133a ustawy (w tych jednostkach, w których takie inwestycje wystąpiły).

Inwestycje finansowane lub dofinansowane z budżetu państwa w rozumieniu art. 133a ustawy wystąpiły w 2023 r. w **227** jednostkach realizujących AWZ i były objęte zakresem przedmiotowym tego audytu. Audytorzy mieli uzupełnić wykaz inwestycji w Załączniku Nr 2 i wybrać do badania wszystkie realizowane w 2023 r. zadania inwestycyjne (lecz nie więcej niż 5). Weryfikacja dokonywania oceny stopnia realizacji celów przyjętych dla inwestycji obejmowała okres od rozpoczęcia inwestycji do końca 2023 r. Liczba wytypowanych do badania w ramach AWZ inwestycji łącznie wyniosła **517**.

Więcej informacji na temat inwestycji badanych w ramach AWZ zawiera dokument „Podsumowanie audytu wewnętrznego zleconego w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej w JSFP i działach AR – analiza ilościowa”¹².

7.1 Zauważone słabości

Badanie inwestycji powinno było objąć potwierdzenie zakresu i przebiegu działań JSFP odnoszących się do oceny stopnia realizacji celów inwestycji i udzielenie odpowiedzi na pytania zawarte w zakładkach „Adekwatność” i „Skuteczność” Załącznika Nr 2. Założenia do realizacji AWZ wymagały też ustalenia czy stopień realizacji inwestycji został uwzględniony w OKZ za 2023 rok oraz dokonania oceny skuteczności przepływu informacji w odniesieniu do stopnia realizacji celów dla inwestycji.

Przekazane wyniki AWZ wykazały słabości związane z badaniem inwestycji i oceną KZ w tym obszarze:

¹² Dokument dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/podsumowanie-wynikow-audytu-wewnetrznego-zleconego-w-zakresie-funkcjonowania-wybranych-elementow-systemu-kontroli-zarzadczej--analiza-ilosciowa>.

- Dokonanie oceny dojrzałości KZ na poziomie 3 pomimo braku w jednostce procedur dotyczących planowania, monitorowania i realizacji inwestycji obejmujących sposób dokonywania oceny stopnia realizacji inwestycji.
- Wykazanie w zakładce *Wykaz inwestycji* dwóch inwestycji, a ograniczenie badania w zakładce „Skuteczność” do jednej inwestycji.
- Przy ustaleniu braku dokonywania oceny stopnia realizacji założonych celów dla inwestycji w ramach kontroli zarządczej audytor w sprawozdaniu z AWZ wskazał na brak skutków naruszenia tego obowiązku prawnego, traktując to jako rzecz nieistotną. Jednocześnie zalecił rozważenie wprowadzenia procedury w tym zakresie.
- Dokonanie oceny dojrzałości KZ na najwyższym poziomie 3 pomimo przeprowadzenia oceny stopnia realizacji założonych celów tylko dla 3 z 5 realizowanych inwestycji w badanym okresie.
- Przy dokonywaniu oceny KZ z wykorzystaniem skali punktowej dla poszczególnych kryteriów oceny uwzględniono punkty za zarządzanie obszarem realizacji inwestycji podczas gdy jednostka nie realizowała inwestycji w badanym okresie.
- Dokonanie pozytywnej oceny adekwatności i skuteczności KZ przy ustaleniu braku procedury dokonywania oceny stopnia realizacji inwestycji oraz odstępieniu z tego powodu od badania w ramach AWZ realizowanych przez jednostkę inwestycji.
- Pozytywna ocena adekwatności i skuteczności KZ w jednostce pomimo stwierdzenia, że nie monitorowano celów dla inwestycji i nie dokonywano oceny stopnia realizacji celów inwestycji.
- Pozytywna ocena adekwatności i skuteczności KZ w jednostce przy ustaleniu audytu, że ocena roczna stopnia realizacji założonych celów dla inwestycji nie potwierdziła zgodności postępów inwestycji w 2023 r. z założeniami i nie były one przedmiotem analizy i wyjaśnienia przyczyn oraz podjęcia działań zaradczych.

7.2 Dobre praktyki

Spośród jednostek realizujących inwestycje w 2023 roku posiadanie formalnej procedury w zakresie przeprowadzania oceny stopnia realizacji założonych celów dla inwestycji finansowanych lub dofinansowanych z budżetu państwa w rozumieniu art. 133a ustawy zadeklarowały **71** JSFP. Natomiast **100** jednostek (ok. **46%** realizujących inwestycje) zadeklarowało przeprowadzanie takiej oceny zgodnie ze wskazanym przepisem ustawy pomimo braku posiadania formalnej procedury w tym zakresie.

Do zauważonych dobrych praktyk w zakresie badania inwestycji w rozumieniu art. 133a ustawy można zaliczyć:

- Wskazanie w dokumencie przeglądu wstępnego czy jednostka realizuje inwestycje w okresie objętym badaniem oraz czy wykonywała inwestycje w latach poprzednich, a także czy posiada procedury dotyczące realizacji takich inwestycji.
- Ustalenie czy realizowane zadania inwestycyjne zostały uwzględnione w planie działalności, a jeśli tak, to czy założone cele dla inwestycji podlegają monitorowaniu

i ocenie w ramach wprowadzonych procedur (ogólnych dla monitorowania i oceny celów z planu działalności bądź według procedury dedykowanej inwestycjom).

- W przypadku braku osobnej procedury monitorowania i oceny celów dla inwestycji dokonanie analizy treści innych procedur wewnętrznych i regulacji zewnętrznych celem ustalenia czy są one wystarczające do skutecznego dokonania oceny realizowanych przez jednostkę inwestycji oraz weryfikacja dokumentacji potwierdzającej dokonanie takiej oceny.
- Wskazanie uzasadnienia dla dokonanej oceny adekwatności, skuteczności i efektywności monitorowania i oceny celów dla inwestycji przy uwzględnieniu ilości i skali realizowanych inwestycji w odniesieniu do wprowadzonych mechanizmów kontrolnych w tym zakresie.

8. Sprawozdanie z audytu

Sprawozdanie z audytu jest kluczowym dokumentem każdego zadania zapewniającego. Dokument ten powinien być przydatny dla głównych adresatów sprawozdania i innych interesariuszy, co wymaga wypełnienia warunków określonych w § 18 ust. 3 rozporządzenia metodycznego¹³ oraz posiadania cech wskazanych w Standardzie 2420 – Jakość informacji¹⁴. Cechy jakościowe informacji definiuje interpretacja tego Standardu:

- ✓ **Dokładne** informacje są wolne od błędów i zniekształceń, wiernie odzwierciedlają fakty.
- ✓ **Jasne** informacje są logiczne i łatwe do zrozumienia; unikają niepotrzebnego żargonu zawodowego i zawierają wszystkie ważne informacje dotyczące zadania.
- ✓ **Zwięzłe** informacje dotyczą przedmiotu zadania, nie zawierają niepotrzebnych wywodów, nadmiernych szczegółów, powtórzeń i rozwlekłości.
- ✓ **Konstruktywne** informacje są przydatne audytowanemu i organizacji, i w razie potrzeby prowadzą do usprawnień.
- ✓ **Kompletnym** informacjom nie brakuje niczego, co jest niezbędne dla odbiorców; zawierają one wszelkie znaczące i dotyczące zadania elementy i ustalenia, będące podstawą wniosków i zaleceń.
- ✓ **Informacje „na czas”** są przygotowane i przekazane w odpowiednim terminie, w zależności od istotności zagadnienia, tak by umożliwić kierownictwu podjęcie odpowiednich działań korygujących.

¹³ Sprawozdanie powinno być jasne, zwięzłe, przejrzyste, obiektywne oraz kompletne.

¹⁴ Przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas.

8.1 Zauważone słabości

Najważniejsze oraz najczęstsze słabości sprawozdań z audytu AWZ to:

- Brak w sprawozdaniu z audytu oceny dojrzałości KZ, co powinno być głównym celem realizacji zadania zapewniającego.
- Treść sprawozdania z AWZ nie spełnia jednocześnie kilku cech odpowiedniej jakości informacji w rozumieniu Standardu 2420 (co występowało także w innych dokumentach AWZ przekazanych do MF).
- Ustalenia wskazane w sprawozdaniu nie były powiązane z uzgodnionymi kryteriami oceny. Na etapie sprawozdania pojawiały się niekiedy kryteria oceny nie wskazane wcześniej w programie zadania audytowego.
- Sprawozdanie z AWZ nie odnosi się do zidentyfikowanych ryzyk i nie zawiera ustaleń z przywołaniem dowodów audytowych.
- Sprawozdanie z AWZ jest lakoniczne, nie wskazuje ustaleń będących podstawą wydanych zaleceń.
- Szczegółowe zalecenia zawarto w treści sprawozdania przy opisie ustaleń, natomiast w oddzielnym punkcie sprawozdania są „zalecenia pokontrolne” o charakterze ogólnym. Jeszcze inaczej sformułowano zalecenia audytu w zakładce „Podsumowanie” Załącznika Nr 2 do Założeń.
- Sformułowanie zaleceń nie jest jasne lub nie wynika z ustaleń zawartych w treści sprawozdania z audytu.
- Brak w sprawozdaniu odniesienia się do zastrzeżeń audytowanego wniesionych do wstępnych wyników audytu.
- Ustalenia audytu wskazane w sprawozdaniu oraz treść wydanych zaleceń nie dawały podstawy do pozytywnej oceny adekwatności, skuteczności lub efektywności KZ – zawyżanie ocen.
- Rozwlekłe sprawozdanie powielające treści ustaleń przeglądu wstępnego i programu zadania audytowego (w tym wykazy przepisów i regulacji wewnętrznych, opis przebiegu wykonanych czynności audytowych) oraz zawierające inne zbędne informacje czy nadmierne szczegóły ograniczające przejrzystość dokumentu.
- Użycie w sprawozdaniu oceny dojrzałości systemu KZ niezgodnie z Załoženiami AWZ (najczęściej poprzez stosowanie ocen pośrednich np. ocena 3 z zastrzeżeniami – taka sytuacja wystąpiła w 55 przypadkach poddanych analizie sprawozdań).
- Niezgodność oceny dojrzałości systemu KZ wskazanej w sprawozdaniu z audytu ze wskazaną w Załączniku Nr 2 do Założeń (wystąpiła aż w 42 przypadkach).
- Przy realizacji AWZ przez tego samego audytora w więcej niż jednej jednostce – użycie w sprawozdaniu z audytu w danej jednostce nazwy innej jednostki, w której realizował AWZ, oraz innych elementów identyfikujących tę jednostkę.

8.2 Dobre praktyki

Poddane analizie sprawozdania z AWZ wskazują także na stosowanie dobrych praktyk:

- Wskazywanie przy ustaleniach przyczyn i skutków tych ustaleń z odniesieniem do poziomu zidentyfikowanego ryzyka.
- Sprawozdanie sporządzone w sposób rzeczowy i zrozumiały w podziale na obszar adekwatności, skuteczności i efektywności stosowania kluczowych standardów KZ.
- Streszczenie ustaleń i zalecenia umieszczono na początku sprawozdania, co ułatwia odbiorcom zapoznanie się z najważniejszymi wynikami audytu.
- Przedstawienie w sprawozdaniu oceny procesu adekwatności KZ w podziale na 4 elementy (opis struktur i podziału zadań, wyznaczanie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji i zarządzanie ryzykiem), co zwiększyło przejrzystość ustaleń audytu.
- Pomimo, że wiele kluczowych dokumentów objętych badaniem audytowym opatrzonych jest klauzulą „zastrzeżone” audytor dobrał taki sposób opisu w sprawozdaniu, aby wystarczająco przedstawić stan faktyczny i ustalenia.
- Sprawozdanie zawiera krótki i rzeczowy opis przyjętych formalnie wewnętrznych procedur KZ oraz ich stosowanie w zakresie i w okresie objętym audytem. Całość dokumentacji potwierdza ocenę audytu zawartą w sprawozdaniu.
- Atrakcyjna forma graficzna całej dokumentacji audytowej, w tym sprawozdania, sprzyjająca przejrzystości zawartych w nim informacji i ustaleń.
- Sprawozdanie odwołuje się do konkretnych akt audytu – dowodów ustaleń.
- W sprawozdaniu zawarto podziękowania dla audytowanych za pomoc i współpracę w realizacji zadania oraz zaangażowanie i profesjonalizm.
- Ujęcie informacji o akceptacji wydanych zaleceń oraz pouczenia o dalszym sposobie procedowania odnośnie wdrażania zaleceń.

9. Identyfikacja dobrych praktyk z zakresu kontroli zarządczej

Jednym z celów szczegółowych AWZ, wskazanym w Założeniach, była identyfikacja i wskazanie przez audytorów wewnętrznych dobrych praktyk stosowanych w JSFP objętych audytem wewnętrznym zleconym, które można byłoby wykorzystać do opracowania nowych wytycznych Ministra Finansów w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 69 ust. 4 ustawy. Identyfikacja dobrych praktyk miała objąć zakres projektowania, wdrażania i realizacji mechanizmów kontrolnych na poziomie JSFP i działów AR odnoszących się do ryzyka oraz wskazanie dobrych praktyk, które przyczyniły się do osiągnięcia celów i zadań jednostki.

Dobre praktyki zostały wskazane w wynikach AWZ 25 jednostek, których dokumentacja została poddana analizie jakościowej. Zostały one przedstawione w pkt 9.1 i 9.2.

Podsumowania w podziale na dobre praktyki kontroli zarządczej ogólne oraz dotyczące procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem dla inwestycji. Praktyki te zostały zaprezentowane w brzmieniu nadanym im w sprawozdaniach z AWZ, z niewielkimi modyfikacjami językowymi oraz z wyjaśnieniami użytych skrótów.

9.1 Dobre praktyki z zakresu kontroli zarządczej wskazane w wynikach AWZ

Dobre praktyki w zakresie projektowania, wdrażania i realizacji mechanizmów kontrolnych na poziomie JSFP i działów AR odnoszących się do zidentyfikowanych ryzyk objętych badaniem w ramach AWZ, i wskazane w sprawozdaniach z AWZ to:

- 1) Cykliczność spotkań z władzami Akademii Pedagogiki Specjalnej w Warszawie w celu omówienia działań w zakresie przyjętych celów i zadań w Planie działalności. Audytor wewnętrzny podkreśla, iż ścisłe grono zarządzających (Rektor/ Prorektorzy/ Kanclerz) spotykają się w celu omówienia bieżących problemów w działalności uczelni. Wsparciem w realizacji zadań, w tym osiągnięcie celów jest ścisłe grono Pełnomocników.
- 2) Dobre praktyki przyczyniające się do adekwatnego, efektywnego i skutecznego działania systemu kontroli zarządczej w Akademii Muzycznej w Poznaniu to:
 - plan działalności wyznaczony osobom stanowiącym wyższy szczebel zarządczy tj. prorektorom, kanclerzowi, odpowiedzialnymi za cele oraz sprawującymi nadzór nad jednostkami organizacyjnymi realizującymi mierniki wyznaczone do celów;
 - bardzo szczegółowe określenie strategii Uczelni (celów operacyjnych i strategicznych). Strategia Uczelni została opisana w bardzo szczegółowy sposób, co ułatwia jej monitorowanie. Rektor składa szczegółowe sprawozdanie z realizacji celów oraz z wykonania założeń strategii (ostatnie sprawozdanie z realizacji strategii obejmuje lata 2022-2023);
 - upowszechnianie zachowań etycznych (wprowadzenie kodeksu etyki i zamieszczenie go na stronie Akademii tak aby każdy pracownik mógł się z nim zapoznać;
 - sprawny przepływ komunikacji i zapewnienie przyjaznej atmosfery; informacje o bieżącym funkcjonowaniu Uczelni od Rektora (mailing). Rektor przesyła informacje do pracowników nt. bieżącej działalności Uczelni, toczących się inwestycjach etc.;
 - wymiana informacji i doświadczeń pomiędzy uczelniami artystycznymi (udział przedstawicieli w KRASP, KRUA¹⁵).
- 3) Organizowane cotygodniowe odprawy kierownictwa Aresztu Śledczego w Krakowie, gdzie na bieżąco mogą być zgłaszane wszelkie zagrożenia dotyczące realizacji celów i zadań.
- 4) Organizacja w 1 Brygadzie Logistycznej w Bydgoszczy (1BLog) „Warsztatów metodycznych w zakresie interpretacji i stosowania procedur planowania i rozliczania działalności” przeprowadzonych na prośbę Dowódcy 1BLog przez Wydział Zarządzania Strategicznego Biura Dyrektora Generalnego Ministerstwa Obrony Narodowej (MON). Zakresem warsztatów objęte zostało omówienie Standardów

¹⁵ Konferencja Rektorów Akademickich Szkół Polskich, Konferencja Rektorów Uczelni Artystycznych.

kontroli zarządczej oraz zajęcia praktyczne z organizacji planowania w Dowództwie 1BLog, analizy planu działań, definiowanie celów mierników i zadań oraz zarządzania ryzykiem.

- 5) Sporządzanie zestawień w układzie budżetu zadaniowego, które pozwala zaadresować realizowane zadania Centralnego Ośrodka Sportu w kontekście danych budżetowych. W/w zestawienia przekazywane są cyklicznie do Ministerstwa Sportu i Turystyki.
- 6) Przeprowadzenie w 2023 r. przez Zespół Monitorowania i Koordynacji Procesów Zarządczych w Biurze Generalnego Dyrektora (ZMP) pogłębionej analizy monitoringu celów i zadań Jednostki, przedstawionej w formie prezentacji Kierownictwu Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad (GDDKiA). Zdaniem audytu, praktyki takie powinny być kontynuowane jako podsumowanie rocznej realizacji celów i zadań. Warto jednak uzupełnić taką analizę o najważniejsze ryzyka niezrealizowania celów nakreślonych w planie działalności.
- 7) W przypadku realizacji zadania przez kilka komórek organizacyjnych wskazanie w planie działalności Komendy Głównej Policji komórki wiodącej odpowiedzialnej za skoordynowanie zadania; ustalanie już na etapie przygotowania planu działalności metodyki wyliczania mierników oraz jej uwzględnienie w dokumencie planistycznym, planowany jest również sposób realizacji zadań.
- 8) Zidentyfikowane dobre praktyki w Komendzie Głównej Straży Granicznej (KGSG) to:
 - sporządzanie zbiorczej „Analizy stanu kontroli zarządczej w Komendzie Głównej Straży Granicznej” za dany rok (zgodnie z formalnie wprowadzoną procedurą), stanowiącej podstawę do podpisania przez Komendanta Głównego SG oświadczenia o stanie KZ w KGSG, z wykorzystaniem danych i informacji z różnych źródeł, w tym:
 - raportu końcowego z oceny efektywności i skuteczności realizacji celów w budżecie zadaniowym w SG w układzie zadaniowym,
 - oświadczeń częściowych o stanie KZ w jednostkach organizacyjnych SG za dany rok, złożonych przez kierowników tych jednostek,
 - pozyskanych od kierowników komórek organizacyjnych KGSG i jednostek organizacyjnych SG innych informacji na temat stanu KZ za dany rok,
 - pozostałych źródeł wskazanych we wzorze formularza OKZ (tj. monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny KZ, procesu zarządzania ryzykiem, audytów i kontroli wewnętrznych i zewnętrznych);
 - Opracowanie dokumentu „System kontroli zarządczej w Komendzie Głównej Straży Granicznej”, w którym określono ład organizacyjny i sposób zapewnienia kontroli zarządczej w KGSG w oparciu o Standardy kontroli zarządczej.
- 9) Autorski program do zarządzania ryzykiem w Komendzie Wojewódzkiej Policji w Łodzi.
- 10) Zauważone dobre praktyki w Komendzie Wojewódzkiej Policji w Opolu to:
 - monitorowanie stanu realizacji zadań, z większą częstotliwością, niż wskazują na to przepisy;
 - wzmożone analizowanie zagrożeń, w przypadku istniejących zagrożeń poszukiwanie możliwych rozwiązań;

- przeprowadzanie szkoleń np. w zakresie utrzymania ciągłości działania;
- zaangażowanie wszystkich komórek w proces diagnozy uwarunkowań lokalnych, zapoznanie wszystkich jednostek/komórek z celami wyznaczonymi w planie działalności – również tych, które nie mają bezpośredniego wpływu na jego realizację;
- przeprowadzanie samooceny systemu kontroli zarządczej w grupie kierowników, jak i pracowników KWP w Opolu oraz podległych jednostek;
- angażowanie kierowników jednostek/komórek do oceny stopnia funkcjonowania kontroli zarządczej.

11) Dobre praktyki w zakresie kontroli zarządczej w Komendzie Wojewódzkiej Policji w Poznaniu to:

- doskonalenie zawodowe lokalne, przygotowujące policjantów do pełnienia funkcji kierowniczych;
- publikacja materiałów dotyczących oceny postępu realizacji zadań na portalu ogólnodostępnym dla pracowników;
- codzienne telekonferencje z kierownictwem, na których omawiane są m.in. postępy realizacji zadań;
- organizowanie systematycznych odpraw;
- współpraca z organami zewnętrznymi – udział w pracy zbiorowej dotyczącej kontroli (w tym zarządczej).

12) Jako dobrą praktykę w Lubelskim Urzędzie Wojewódzkim wskazano dodatkowy monitoring celów i zadań. Dwa z trzech celów zostały poddane dodatkowemu monitorowaniu, co należy uznać za dobrą praktykę, która przyczyniła się do zwiększenia stopnia realizacji zakładanego do osiągnięcia celu. W wyniku tego procesu zidentyfikowano zagrożenia dla realizacji celów.

13) Zidentyfikowane dobre praktyki stosowane w Ministerstwie Klimatu i Środowiska (MKiŚ):

- system informatyczny e-risk, w którym znajduje się wspólna dla całego urzędu baza danych zawierająca informacje z: Planu Działalności Ministra, Jednostkowych Planów Działań komórek organizacyjnych MKiŚ, Portfela Projektów MKiŚ. Baza ta jest bezpośrednio zasilana przez komórki organizacyjne, co oznacza, że osoba odpowiedzialna za przygotowanie stosownych danych dotyczących zarządzania ryzykiem oraz sprawozdawczości zamieszcza je wyłącznie w systemie informatycznym, a dyrektor komórki organizacyjnej zatwierdza je w systemie. W e-risku zostały zaprogramowane automatyczne powiadomienia użytkowników o zbliżającym się terminie sporządzenia określonych sprawozdań lub przekazania określonych informacji zarządczych. E-risk prezentuje zarówno dane aktualne, jak i dane archiwalne (z lat poprzednich);
- ujednolicenie sposobu określania i wyliczania mierników związanych z procesem legislacyjnym, terminowością załatwianych spraw;

- organizowane cyklicznych spotkań z przedstawicielami komórek organizacyjnych (przynajmniej raz na kwartał), podczas których uczestnicy procesów kontroli zarządczej mogli zgłaszać wszelkie problemy oraz pomysły usprawnień;
 - założenie w aplikacji MS Teams grupy dla koordynatorów kontroli zarządczej w departamentach/ biurach Ministerstwa, w celu ułatwienia komunikacji oraz przepływu informacji,
 - zamieszczanie materiałów informacyjno-edukacyjnych w Intranecie.
- 14) Wdrożenie w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi w 2023 r. dedykowanej aplikacji do kontroli zarządczej oraz prowadzenie w intranecie zakładki dotyczącej kontroli zarządczej.
- 15) Dobre praktyki w Ministerstwie Spraw Zagranicznych (MSZ) w zakresie monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem to:
- opracowanie Misji MSZ oraz Katalogu dobrych praktyk MSZ;
 - powiązanie opracowywanych zadań dla komórek organizacyjnych MSZ oraz dla placówek zagranicznych z dokumentami strategicznymi polityki zagranicznej, zatwierdzonymi przez Dyrektora Generalnego SZ celami i miernikami na dany rok w planie w układzie zadaniowym oraz z planem działalności, jako dokumentami uwzględniającymi założenia kierunkowe;
 - w przypadku realizacji celów polityki zagranicznej, przez komórki organizacyjne MSZ, na które istotny wpływ mają czynniki zewnętrzne, ważna jest bieżąca analiza informacji na poziomie biur/departamentów MSZ, w tym informacji pozyskiwanych z placówek zagranicznych, przekazywanie istotnych informacji na poziom Kierownictwa MSZ w trakcie roboczych narad, spotkań oraz otrzymywanie informacji zwrotnej w tym zakresie;
 - zamieszczanie, w wewnętrznej sieci Intranet, ogólnodostępnych informacji dotyczących kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, budżetu zadaniowego. Zamieszczone informacje są aktualne, zapewniają dostęp do wiedzy, w tym również wiedzy historycznej, są uporządkowane wg najważniejszych kategorii/zagadnień np. kontrola zarządcza – dokumenty (np.: Plany usprawnienia kontroli zarządczej, Oświadczenie Ministra SZ o stanie kontroli zarządczej, Plan działalności Ministra SZ, Ankiety samooceny kontroli zarządczej, Komitet Audytu, Opinia Komitetu Audytu, Audyt i kontrola – informacja dotycząca stanu kontroli zarządczej, Akty prawne);
 - wyznaczenie w poszczególnych komórkach organizacyjnych MSZ koordynatorów budżetu zadaniowego;
 - administrowanie przez BSSZ, tj. komórkę właściwą ds. koordynowania kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem oraz części sprawnościowej układu zadaniowego platformą SharePoint „Planowanie i sprawozdawczość”, na której zamieszczane są plany i sprawozdania z działalności komórek organizacyjnych MSZ i placówek zagranicznych, tym samym zapewnienie dostępu do wiedzy na temat zadań realizowanych przez komórki organizacyjne MSZ / placówki zagraniczne. Zgodnie z informacją przekazaną przez BSSZ, informacje te służą

również do zwymiarowania celu w pkt 5 cz. C Planu działalności, dot. konieczności zapewnienia mechanizmów skutecznego nadzoru i kontroli nad efektywnością realizacji planów w układzie zadaniowym (w myśl zasady nadzoru i kontroli efektywności i skuteczności realizacji planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów, o której mowa w art. 175 ust 1 pkt 4 ustawy), poprzez określenie mierników, oszacowanie ich wartości docelowych oraz wyliczenie poziomów ich wykonania.

Jako dobrą praktykę, ale również wypełnienie zapisów Regulaminu Organizacyjnego MSZ, zakresów obowiązków dyrektorów i zastępców dyrektorów komórek organizacyjnych MSZ, wskazano organizowanie przez dyrektorów komórek organizacyjnych MSZ, ich zastępców, kierowników placówek zagranicznych oraz naczelników wydziałów spotkań informacyjnych z podległymi pracownikami.

16) W Podlaskim Urzędzie Wojewódzkim w Białymstoku (PUW) wskazano jako dobrą praktykę powołanie *Zespołu ds. funkcjonowania kontroli zarządczej*, którego zadaniem jest m.in.:

- planowanie i koordynowanie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej;
- podejmowanie działań w zakresie usprawniania i rozwoju systemu kontroli zarządczej;
- monitorowanie sposobu zarządzania ryzykiem przez dyrektorów PUW.

17) Za dobre praktyki w Politechnice Śląskiej audytorzy uznali:

- zorganizowanie Systemu Zarządzania Strategicznego w oparciu o „zarządzanie projektami” – proces planowania, realizacji, monitorowania, przepływu informacji i zarządzania ryzykiem jest zorientowany projektowo;
- wyznaczenie Pełnomocnika Rektora ds. monitorowania realizacji zadań Systemu Kontroli Zarządczej (SKZ) na odpowiednio wysokim poziomie zarządzania (Prorektor ds. Ogólnych), co przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania SKZ na Uczelni oraz znacząco ułatwia komunikację z Rektorem;
- wprowadzenie monitorowania kwartalnego, dzięki któremu informacja zarządcza jest dostarczana z odpowiednią częstotliwością, umożliwiając zapoznanie się na bieżąco z ewentualnymi odchyleniami w realizacji projektu i podjęcie odpowiednich działań.

18) W Prokuraturze Okręgowej w Radomiu zidentyfikowano dobre praktyki:

- opracowanie i stosowanie kwestionariuszy zarządzania ryzykiem;
- opracowanie zestawu kluczowych wskaźników efektywności dla kontroli zarządczej;
- wprowadzenie systemu monitorowania zabezpieczonego mienia.

19) Wskazane w sprawozdaniu z AWZ dobre praktyki stosowane w Urzędzie Komunikacji Elektronicznej (UKE) to:

- wyznaczenie Koordynatora kontroli zarządczej, do zadań którego należy m.in. koordynacja polityki zarządzania ryzykiem w UKE oraz wspieranie komórek

organizacyjnych UKE w prowadzeniu analizy ryzyka i samooceny kontroli zarządczej. Funkcja ta ułatwia podejmowanie uporządkowanych i skoordynowanych działań w ramach systemu kontroli zarządczej. Dodatkowo zapewnia spójność oraz porównywalność materiałów i informacji przekazywanych Komitetowi do spraw zapewnienia kontroli zarządczej;

- wykorzystywanie narzędzi informatycznych w procesie zarządzania ryzykiem, co wpisuje się w ideę e-administracji oraz Architekturę Informacyjną Państwa nakierowaną na budowę społeczeństwa cyfrowego.

20) Jako dobrą praktykę w Warmińsko-Mazurskim Urzędzie Wojewódzkim w Olsztynie audytor wewnętrzny wskazał sporządzanie mapy ryzyka. Zidentyfikowane ryzyka podlegają hierarchizacji polegającej na pogrupowaniu poszczególnych ryzyk według skutków w powiązaniu z prawdopodobieństwem ich wystąpienia. Sporządzana jest mapa ryzyka, która ma na celu przedstawienie w sposób graficzny tych obszarów działania Urzędu, na które w sposób szczególny powinien zwrócić uwagę Wojewoda oraz Dyrektor Generalny. Do 31 grudnia każdego roku Pełnomocnik ds. kontroli zarządczej przedkłada do zatwierdzenia Wojewodzie oraz Dyrektorowi Generalnemu opracowany projekt mapy ryzyka.

21) Dobre praktyki odnoszące się do procesów monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem w Głównym Urzędzie Statystycznym (GUS) to:

- metoda zarządzania ryzykiem określonym w rejestrze jako „Opóźnienia w terminowej realizacji badań”, związanym z kategorią ryzyka 1.1 „Prace statystyczne” (poz. nr 39 w zbiorczym rejestrze ryzyka GUS 2023), którą jest monitorowanie stanu realizacji badań GUS, ze zwróceniem szczególnej uwagi na terminowość kluczowych zadań związanych z badaniem. Monitorowanie przebiegu prac związanych z przygotowaniem i realizacją badań statystycznych jest stałym, regulaminowym zadaniem PR (Departament Programowania, Koordynacji Badań i Rejestrów), określonym w § 20 ust. 1 oraz w § 20 ust. 2 pkt. 7 Regulaminu organizacyjnego GUS. Zgodnie z § 11 ust. 4 wskazanego regulaminu, PR przedstawia Prezesowi GUS co miesiąc, w terminie do 25 dnia następnego miesiąca, informację o przebiegu wykonania programu badań statystycznych statystyki publicznej oraz planu opracowań statystycznych GUS. Szczegółowe wyjaśnienia dotyczące treści miesięcznego meldunku dla Kierownictwa Urzędu oraz organizacji pracy związanej z jego sporządzaniem, zostały przekazane audytorom przez PR. W ocenie PR, wspomniane regularne monitorowanie stanu realizacji badań GUS, można uznać za jedną z dobrych praktyk w zakresie skutecznego monitorowania ryzyka, będącego istotnym elementem procesu zarządzania ryzykiem w GUS;
- rozwiązanie wprowadzone zarządzeniem wewnętrznym nr 12 Prezesa GUS z dnia 4 kwietnia 2019 r. w sprawie wzorów dokumentów wewnętrznych oraz ich ewidencji jako praktykę stosowaną w GUS w ramach procesów zarządczych. Zarządzenie powstało w celu usprawnienia efektywności systemu kontroli zarządczej w GUS w odniesieniu do dokumentów strategicznych, notatek ze spotkań, notatek informacyjnych, przebiegu procesu legislacyjnego, stanowisk oraz informacji o przedstawionych prezentacjach, a także ich ewidencji i

przechowywania. Wdrożenie szablonów dla tworzonej w GUS dokumentacji oraz zasad ich ewidencji, spowodowało łatwiejszy i szybszy dostęp do informacji o działaniach realizowanych w ramach statystyki publicznej. Taka unifikacja dokumentacji wpływa pozytywnie na analizę procesów i ułatwia podejmowanie decyzji zarządczych. Wzory oraz ewidencje poszczególnych dokumentów dostępne są w ramach wewnętrznego Portalu Korporacyjnego;

- opracowywanie, publikowanie oraz aktualizowanie ścieżek obiegu dokumentów, które pierwotnie powstały na potrzeby pracy zdalnej w 2020 r. – są one dostępne w Intranecie GUS. Równolegle departamenty GUS uznając potrzebę ustalania w ramach poszczególnych procesów obiegu pism, w tym ich schematów akceptacji i przekazania w ramach obowiązujących procesów, opracowują ścieżki obiegu danych pism i spraw w ramach swoich procesów i je przekazują do stosowania przez właściwe komórki organizacyjne GUS. Ustalanie i informowanie o schematach i ścieżkach obsługi oraz wymiany dokumentów w systemie EZD stało się dobrą praktyką w GUS, która ma wartość usprawniającą procesy wymiany informacji i dokumentów i odnosi się do struktury organizacji, procesów zarządczych, systemów i procedur, zapewniając mechanizmy sprzyjające doskonaleniu danego procesu.

22) W Wojewódzkiej Stacji Sanitarno-Epidemiologicznej w Rzeszowie wskazano na dobre praktyki dotyczące:

- wdrożenia przez Koordynatora kontroli zarządczej ankietowania metodą CAWI¹⁶, na potrzeby procesu rocznej samooceny systemu kontroli zarządczej;
- uproszczenia procesu monitorowania celów Działu Laboratoryjnego oraz podległych mu komórek organizacyjnych, tj. Kierownik Działu Laboratoryjnego kumuluje/ sporządza informacje syntetyczne (kwartalne i roczne) dotyczące całego pionu laboratoryjnego.

23) W wyniku przeprowadzonego badania w Systemie Kontroli Zarządczej w Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR) zidentyfikowano zaimplementowane następujące przypadki dobrych praktyk:

- precyzyjne metodyki określania/wyznaczania celów operacyjnych i ich mierników;
- pozostawianie śladu rewizyjnego / potwierdzenia przeglądu realizacji celów po zakończonym kwartale wraz ze wskazaniem dotychczas zrealizowanej wartości miernika;
- wskazywanie na aktualizowanych dokumentach dotyczących aktualizacji wykazu celów operacyjnych oraz analizy ryzyka naniesionych zmian wraz z krótkim uzasadnieniem;

¹⁶ Metoda CAWI (Computer Assisted Web Interview) to technika przeprowadzania ankiet internetowych, w której respondenci samodzielnie wypełniają kwestionariusz online za pomocą komputera lub urządzenia mobilnego.

- szczegółowa instrukcja zarządzania ryzykiem w ARiMR w zakresie identyfikacji ryzyka, przeprowadzania analizy ryzyka i jej kwartalnych aktualizacji oraz wskazania trybu postępowania z ryzykiem nieakceptowalnym;
- tworzenie mapy / wykazu ryzyk, który identyfikuje i klasyfikuje ryzyka według ich prawdopodobieństwa wystąpienia i współczynnika ryzyka (prawdopodobieństwo x skutek);
- powołanie dedykowanego Zespołu ds. wsparcia analizy ryzyka odpowiadającego za identyfikację i analizę ryzyka w odniesieniu do celów strategicznych oraz do celów operacyjnych;
- przeprowadzanie samooceny kontroli zarządczej z zapewnieniem anonimowości przekazywanych informacji z wykorzystaniem oprogramowania informatycznego realizowanego w trybie on-line;
- przeprowadzanie szczegółowej analizy wypełnionych ankiet samooceny wraz z dokonaniem interpretacji ich wyników w formie *Raportu*.

9.2 Dobre praktyki w obszarze procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem dla inwestycji

Kilka jednostek przedstawiło w sprawozdaniach z AWZ stosowane rozwiązania jako dobre praktyki w obszarze procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem dla inwestycji.

- 1) W trakcie audytu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych zidentyfikowano następujące dobre praktyki w obszarze procesu monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem w odniesieniu do inwestycji podlegających ocenie na podstawie art. 133a ustawy:
 - zarówno Biuro Administracji (BA) jak i Biuro Inwestycji (BI) wprowadziły praktykę aktualizacji programów inwestycji. Kolejne zaktualizowane programy inwestycyjne przedstawiają m.in. informacje wskazujące na zaawansowanie procesu inwestycji lub przygotowania do realizacji inwestycji oraz zmiany założeń koncepcyjnych, terminowych czy kosztowych realizacji inwestycji;
 - umieszczenie w części aktualizacji programów inwestycji (PI) przygotowywanych w BA – pod spisem treści - streszczenia dot. powodu/powodów i uzasadnienia aktualizacji PI, ułatwiającego osobom otrzymującym dokument zapoznanie się, na wstępie, ze zmianami jakie nastąpiły od momentu zatwierdzenia poprzednich aktualizacji PI/istotnymi zmianami jakie nastąpiły od momentu przygotowania PI;
 - umieszczanie, przy parafie Głównego Księgowego MSZ w Programie inwestycji oraz jego aktualizacjach, ogólnej informacji na temat zapewnienia środków finansowych, ewentualnie wskazanie wysokości środków finansowych zapewnionych na realizację danych inwestycji (dot. BI);
 - prowadzenie przez BA i BI wewnętrznych rejestrów inwestycji w postaci arkuszy Excel;
 - przygotowywanie notatek decyzyjnych na podpis Dyrektora BI dla Ministra SZ;

- przygotowywanie notatek służbowych dotyczących przekazania informacji o konieczności zmiany niektórych rozwiązań projektowych przyjętych w dokumentacji projektowej, wykonania dodatkowych robót budowlanych oraz propozycji sporządzenia aneksu do umowy (wraz uzasadnieniem) – do zatwierdzenia przez Dyrektora BA.
- 2) Uwzględnianie inwestycji w planie działalności i obejmowanie ich realizacji monitoringiem tak jak pozostałych celów i zadań z tego planu przez Komendę Główną Straży Granicznej.
 - 3) Cotygodniowe spotkania Rady Budowy, w których uczestniczył między innymi Kierownik jednostki, przedstawiciel organu nadrzędnego z Okręgowego Inspektoratu Służby Więziennej, przedstawiciel wykonawcy, inspektor nadzoru, jak również cotygodniowe odprawy kierownictwa, gdzie na bieżąco mogą być zgłaszane wszelkie zagrożenia dotyczące realizacji celów i zadań Aresztu Śledczego w Szczecinie.
 - 4) Wojewódzka Stacja Sanitarno-Epidemiologiczna w Lublinie wdrożyła planowanie oraz systematyczne przeglądy budżetu dla inwestycji związanej z adaptacją pomieszczeń na potrzeby serwerowni.
 - 5) Powołanie komisji dla monitorowania realizacji inwestycji, której zadania związane z mechanizmami kontroli zarządczej, w tym w szczególności monitorowaniem oraz zarządzaniem ryzykiem są szczegółowo określone dla danej inwestycji. Powyższa praktyka może przyczynić się do osiągnięcia celów lub szybkiej identyfikacji słabości utrudniających realizację zadań inwestycyjnych przez Zakład Karny w Koronowie.
 - 6) Planowanie oraz systematyczne przeglądy budżetu dla inwestycji w Prokuraturze Okręgowej w Radomiu.

10. Główne ustalenia i wnioski z analizy jakościowej dokumentacji AWZ

Na podstawie analizy jakościowej dokumentacji AWZ sformułowane zostały główne ustalenia i wnioski:

- 1) Audytorzy wewnętrzni większości jednostek z powodzeniem zrealizowali trudne zadanie obejmujące badanie efektywności kontroli zarządczej. Znaleźli odpowiednie podejście do zaprogramowania realizacji zadania oraz wypracowali rozwiązania, aby przeprowadzić badanie zgodnie z zasadami przeprowadzania zadań zapewniających oraz w ustalonych ramach czasowych.
- 2) Sprawozdania z AWZ w wielu przypadkach nie spełniają cech jakościowych oczekiwanych od dokumentacji audytu wskazanych w rozporządzeniu metodycznym oraz w Standardach. Stanowi to istotne utrudnienie dla odbiorców tych sprawozdań w zrozumieniu i wykorzystaniu wyników AWZ.
- 3) Pomimo zróżnicowanej jakości dokumentacji prezentującej wyniki AWZ jej przydatność merytoryczną, zarówno na poziomie poszczególnych JSFP, jak i na poziomie działów AR, należy ocenić bardzo wysoko. Audyt efektywnościowy wskazał w większości jednostek konkretne, istotne słabości systemu kontroli zarządczej, które stanowiły podstawę wydania zaleceń. Z kolei w jednostkach, gdzie

poziom dojrzałości audytorzy ocenili wysoko i nie wydali zaleceń, kierownicy jednostek otrzymali racjonalne zapewnienie o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w wystarczającym stopniu.

- 4) W jednostkach, gdzie audytorzy łagodzili oceny spełniania kryteriów wskazanych w Założeniach, wyniki AWZ były wyższe niż w sytuacji ścisłego/rygorystycznego stosowania zasad dokonywania ocen określonych w Założeniach. Stąd nie zawsze ocena dojrzałości kontroli zarządczej w jednostkach o podobnym poziomie była jednakowa. Wystąpiło kilkadziesiąt przypadków, kiedy ustalenia zawarte w dokumentacji zadania oraz treść wydanych zaleceń wskazywały na znaczące słabości kontroli zarządczej, a wydana ocena potwierdzała najwyższy poziom jej dojrzałości. W szczególności dotyczy to dokonania pozytywnej oceny adekwatności KZ w sytuacji braku procedur dotyczących monitorowania, oceny realizacji celów i zadań oraz zarządzania ryzykiem odnośnie planu działalności i/lub inwestycji budowlanych w rozumieniu art. 133a ustawy.
- 5) Wskazane z Podsumowania słabości związane z realizacją AWZ przez audytorów wewnętrznych powinny być przedmiotem samooceny audytu wewnętrznego co do identyfikacji luk kompetencyjnych.
- 6) Dla komórki koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w Ministerstwie Finansów będą one stanowić wskazówkę przy ustalaniu tematów webinarów i spotkań edukacyjnych adresowanych do pracowników komórek audytu wewnętrznego i usługodawców.
- 7) W niewielu jednostkach zidentyfikowano w trakcie realizacji AWZ (i wskazano w sprawozdaniach z jego przeprowadzenia) dobre praktyki w zakresie stosowania objętych audytem standardów kontroli zarządczej.

Podkreślenia wymaga rzetelność dokonanej oceny KZ – w pełni zgodnie z Założeniami do AWZ – w szczególności przez komórki audytu wewnętrznego, które oceniły poziom dojrzałości KZ na poziomie „0”. W tych sytuacjach audytorzy skupili się na ujawnianiu słabości, których usunięcie ma kluczowe znaczenie dla wzmocnienia siły kontroli zarządczej jako systemu zapewniającego skuteczną i efektywną realizację celów i zadań.

W kilkunastu przypadkach audytorzy wskazali na niewłaściwe (niezgodne z metodą SMART¹⁷) określanie mierników realizacji celów i zadań z planu działalności, co było przyczyną braku możliwości ich zrealizowania. Wadliwość konstrukcji mierników skutkowałą niemożnością osiągnięcia celów na dany rok i wykazaniem w sprawozdaniu rocznym niewykonania planu działalności, choć nie wynikało to z braku odpowiednich działań, monitorowania realizacji tych celów czy niewłaściwego funkcjonowania procesu zarządzania ryzykiem. W sytuacjach niewykonania celów na poziomie założonym w planie działalności

¹⁷ Metoda SMART to technika wyznaczania celów oparta na pięciu kryteriach: cel powinien być precyzyjny i konkretny (Specific), mierzalny (Measurable), osiągalny (Achievable), istotny (Relevant) i określony w czasie (Time-bound). Pomaga w efektywnym planowaniu i realizacji celów, które są łatwiejsze do monitorowania i osiągnięcia.

problematyczne było określenie stanu kontroli zarządczej w OKZ, a także dokonanie oceny poziomu dojrzałości kontroli zarządczej w wynikach AWZ.

Podkreślenia wymaga również, że audyt zlecony objął jedynie wybrane aspekty stosowania SKZ, a nie całość funkcjonowania kontroli zarządczej. Pomimo, że oceniane jednostki w wielu aspektach spełniały większość wymagań określonych w SKZ, to AWZ obejmował tylko część tych wymagań. Ocena będąca wynikiem AWZ nie była więc oceną ogólną funkcjonowania kontroli zarządczej w jednostce, a jedynie wybranych, choć kluczowych jej aspektów.