

**Prowadzenie audytu wewnętrznego w
jednostkach sektora finansów
publicznych – wyniki ankiety**
edycja 2025

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

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

www.mf.gov.pl

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości
Warszawa, 2025 r.

Dokument pt. **Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych – wyniki ankiety** został przygotowany przez pracowników Wydziału Koordynacji Kontroli Zarządczej i Audytu Wewnętrznego w Sektorze Publicznym, Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów.

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

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

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmioty ponownie wykorzystujące dane i informacje zawarte w niniejszym opracowaniu.

Spis treści:

1. Informacje ogólne o dokumencie	3
2. Badane jednostki	4
3. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców	5
3.1. Umowa z usługodawcą	6
3.2. Symulacja zmiany progu 100 mln zł, poniżej którego audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca	8
3.3 Usługodawcy prowadzący audyt w wielu JSFP	8
4. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego (KAW)	9
4.1 Zatrudnienie w KAW (łącznie).....	9
4.2 Wymiar etatu osób zatrudnionych na stanowiskach audytorów wewnętrznych.....	11
4.3. Częstotliwość występowania etatów	12
4.4. Okoliczności uwzględniane przy określaniu łącznego wymiaru etatu audytorów wewnętrznych.....	14
4.4 Możliwość odbycia praktyki w JSFP	16
4.5. Kierownik KAW.....	17
5. Spełnianie wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego.....	18
5.1 Zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.....	19
5.1.1 Powierzanie audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań.....	20
5.1.2 Zabezpieczenia w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego	21
5.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW	22
5.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego	23
5.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW pod kierownika jednostki.....	23
5.5 Udział kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian	24
5.6 Określanie priorytetów do planu audytu	25
5.7 Podpisywanie planu audytu.....	26
5.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.....	26
5.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego.....	27
5.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających	27
5.11 Otrzymywanie informacji od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń	28
5.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń	29
5.13 Podejmowanie decyzji o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji	30
5.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających	31
5.15 Wnioskowanie o przeprowadzenie czynności doradczych i uzgadnianie ich celu i zakresu	31
5.16 Informacje, które kierownik otrzymuje bezpośrednio	32
5.17 Opracowanie karty audytu	33

5.18 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego	34
5.19 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości	35
5.20 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok) i oceny zewnętrznej raz na 5 lat.....	36
6. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny	37
7. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia	39
7.1 Planowanie zadań zapewniających	41
7.2 Zadania zapewniające pozaplanowe	42
7.3 Zadania zapewniające zrealizowane	43
7.4 Zadania zapewniające niezrealizowane	44
7.5 Czynności doradcze.....	45
7.6 Czynności sprawdzające.....	46
7.7 Zalecenia	47
8. Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej	49
9. Podsumowanie	51

1. Informacje ogólne o dokumencie

Niniejszy dokument został sporządzony na podstawie:

1. wyników ankiety, skierowanej do jednostek sektora finansów publicznych, które zobowiązane są do składania informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (dalej „informacja roczna”) – na podstawie art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r o finansach publicznych¹ (dalej: „uofp”). Jednostki te w dalszej części tego dokumentu będą określane skrótem „JSFP”²;
2. danych zawartych w informacjach rocznych za 2024 r., podsumowanych w raporcie benchmarkingowym³ za 2024 r.;
3. danych gromadzonych w związku z realizacją w 2024 r. audytu wewnętrznego zleconego w zakresie funkcjonowania wybranych elementów systemu kontroli zarządczej.

Pismo zawierające prośbę o wypełnienie ankiety zostało przekazane wszystkim JSFP, składającym ww. informację, a więc tym jednostkom, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny⁴. Ponieważ ankieta była skierowana do JSFP prowadzących audyt wewnętrzny, analiza nie obejmuje kwestii zobowiązania do prowadzenia audytu (jak to miało miejsce w przypadku ankiety skierowanej do jednostek samorządu terytorialnego⁵ – dalej „JST”).

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

Wypełnienie ankiety było dobrowolne. W związku z tym w rozdziałach, w których analizowane są dane zgromadzone wyłącznie na podstawie ankiety, badanych jest mniej JSFP, niż w przypadku rozdziałów, w których analizowane są dane gromadzone z pozostałych dwóch źródeł.

Celem przeprowadzenia ankiety było uzupełnienie danych zbieranych w informacji rocznej oraz pozyskanych w związku z realizacją ww. audytu wewnętrznego zleconego.

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

¹ Dz.U. z 2024r. poz. 1530 z późn. zm.

² Na potrzeby tego dokumentu, pod skrótem JSFP nie są uwzględnione jednostki samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialnego nie są zobowiązane do składania informacji rocznej i w związku z tym objęte zostały odrębną ankietą.

³ Raporty benchmarkingowe są dostępne pod adresem: [Benchmarking i badania ankietowe - Ministerstwo Finansów - Portal Gov.pl](#)

⁴ Pismo Pana Ministra Juranda Dropa z dnia 31 stycznia 2025 r. znak: DWR2.502.7.2025

⁵ Wyniki ankiety skierowanej do JST dostępne są pod linkiem: [Link do wyników ankiety](#)

2. Badane jednostki

Ankiety wypełniło **460** JSFP. Stanowi to **66%** jednostek, które złożyły informację roczną za 2024 r. i zostały uwzględnione w raporcie benchmarkingowym za 2024 r. (**696** JSFP).

Tabela nr 1 przedstawia liczbę jednostek z poszczególnych grup jednostek, które wzięły udział w ankiecie. Grupy uwzględniają podział stosowany w raporcie benchmarkingowym, z dodatkowym wyszczególnieniem instytucji gospodarki budżetowej.

Tabela nr 1

GRUPA JEDNOSTEK	LICZBA JSFP, KTÓRA WYPEŁNIŁA ANKIETĘ	LICZBA JSFP UWZGLĘDNIONYCH W BENCHMARKINGU	PROCENT
AGENCJE WYKONAWCZE	8	11	73%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	35	61	57%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	8	19	42%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	2	3	67%
INSTYTUCJE KULTURY	4	5	80%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	16	16	100%
JEDNOSTKI MON ⁶	39	78	50%
MINISTERSTWA I KPRM ⁷	12	18	67%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ ⁸	3	6	50%
PROKURATURY	34	55	62%
SĄDY	78	121	64%
SŁUŻBY MUNDUROWE	65	84	77%
SZPITALE	39	67	58%
UCZELNIE PUBLICZNE	76	106	72%
URZĘDY CENTRALNE	26	30	87%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	15	16	94%
SUMA	460	696	66%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W ankiecie wzięły udział jednostki ze wszystkich grup ujmowanych w raportach benchmarkingowych. Warto zauważyć, że w przypadku izb administracji skarbowej, w ankiecie wzięły udział wszystkie izby.

W rozdziałach, w których analizowano dane zebrane w informacjach rocznych za 2024 r. i ujętych w raporcie benchmarkingowym za 2024 r. – badanych było **696** JSFP.

W rozdziałach, w których analizowano dane zebrane w związku z realizacją w 2024 r. audytu wewnętrznego zleconego – badanych było **528** JSFP.

⁶ Jednostki Ministerstwa Obrony Narodowej.

⁷ Kancelaria Prezesa Rady Ministrów.

⁸ Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowy Fundusz Zdrowia.

3. Prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców

W JSFP audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawców pod następującymi warunkami⁹:

- żadna z kwot, o których mowa w art. 274 ust. 2 pkt 1-5, nie przekroczyła 100 mln zł lub
- jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

Dodatkowo w jednostkach w dziale audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę za zgodą właściwego ministra kierującego działem, a przepis ten stosuje się odpowiednio do jednostek podległych i nadzorowanych oraz jednostek obsługujących organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów.

Warunki te dotyczą JSFP, o których mowa w art. 274 ust. 2 uofp, a więc dotyczy jednostek prowadzących audyt w związku z przekroczeniem 40 milionowego progu.

Spośród **460** JSFP (które wypełniły ankietę) w **11% (52)** jednostkach audyt prowadził usługodawca. Natomiast dane z benchmarkingu za 2024 r. wskazują, że odsetek ten wynosi **13% (93 z 696 JSFP)**.

Tabela nr 2 przedstawia liczbę oraz odsetek jednostek z poszczególnych grup JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca – na podstawie danych z benchmarkingu za 2024 r.

Tabela nr 2

GRUPA JEDNOSTEK	LICZBA JEDNOSTEK, W KTÓRYCH AUDYT PROWADZI USŁUGODAWCA	ODSETEK TAKICH JEDNOSTEK
AGENCJE WYKONAWCZE	3	27%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	21	34%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	3	16%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	2	67%
INSTYTUCJE KULTURY	0	0%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0	0%
JEDNOSTKI MON	0	0%
MINISTERSTWA I KPRM	0	0%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0	0%
PROKURATURY	4	7%
SĄDY	11	9%
SŁUŻBY MUNDUROWE	18	21%
SZPITALE	7	10%
UCZELNIE PUBLICZNE	20	19%
URZĘDY CENTRALNE	4	13%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0	0%
SUMA	93	13%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Odsetek jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca jest niski w poszczególnych grupach. Wyjątek stanowią instytucje gospodarki budżetowej, w których odsetek usługodawców jest zdecydowanie wyższy niż w pozostałych grupach – jednakże

⁹ Zgodnie z art. 278 ust. 1, 2 i 4 uofp.

należy podkreślić niewielką liczbę takich jednostek ujętych w badaniu (w 2 na 3 badane instytucje budżetowe audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca). W 6 z 16 grup nie wystąpiły wśród badanych JSFP jednostki, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

W przypadku instytucji gospodarki budżetowej, w których odsetek usługodawców jest zdecydowanie wyższy niż w pozostałych grupach – wysoki odsetek wynika z niewielkiej liczby takich jednostek (w dwóch na 3 takie JSFP audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca). W pozostałych grupach, odsetek jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca jest niski.

W ankiecie skierowanej do JST odsetek jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca był zdecydowanie wyższy (**62%** badanych JST), niemniej jednak w przypadku JST inne są ograniczenia w możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców¹⁰.

Biorąc pod uwagę warunki, które muszą być spełnione, aby audyt wewnętrzny w JSFP mógł prowadzić usługodawca należy zauważyć, że w 6 JSFP audyt wewnętrzny był prowadzony przez usługodawcę mimo niespełniania tych warunków. Są to jednostki wymienione w art. 274 ust. 2 uofp, w których budżet¹¹ przekracza 100 mln zł a zatrudnienie przekracza 200 osób.

Analiza zgromadzonych danych (w ramach działań opisywanych w niniejszym dokumencie – por. rozdział 1) nie objęła kwestii wyrażania zgody przez ministra kierującego działem na prowadzenia audytu przez usługodawcę.

3.1. Umowa z usługodawcą

W ankiecie poprosiliśmy JSFP o podanie informacji na temat umów zawieranych z usługodawcami. Ankietowani mieli się wypowiedzieć, czy zawarta z usługodawcą umowa:

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

¹⁰ Por. art. 278 ust. 3 uofp.

¹¹ W rozumieniu większej z kwot, o których mowa w art. 274 ust. 2 uofp.

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

Odsetek jednostek, które wskazały, że umowa z usługodawcą uwzględnia powyższe kwestie prezentuje tabela nr 3 (dane dotyczą wyłącznie JSFP, które wzięły udział w ankiecie – tzn. grupy 52 JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca z 460 JSFP, które wypełniły ankietę).

Tabela nr 3

POSTANOWIENIA UMOWY	PROCENT JSFP, KTÓRE POTWIERDZIŁY, ŻE UMOWA REGULUJE DANĄ KWESTIĘ
OKREŚLA ZAKRES PROWADZENIA AUDYTU	98%
GWARANTUJE PROWADZENIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO ZGODNIE Z PRZEPISAMI	100%
OKREŚLA SPOSÓB POSTĘPOWANIA Z DOKUMENTAMI	100%
OKREŚLA KARY UMOWNE	85%
UMOŻLIWIA WCZEŚNIEJSZE ROZWIĄZANIE UMOWY	96%
OKREŚLA OKRES OBOWIĄZYWANIA UMOWY	94%
WSZYSTKIE POWYŻEJ	81%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Zdecydowana większość JSFP (**81%**) zadeklarowała, że umowy z usługodawcami zawierają zapisy regulujące wszystkie kwestie wskazane w tabeli nr 3. Najmniejsza liczba jednostek potwierdziła, że umowa zawarta z usługodawcą określa kary umowne (**85%**). W przypadku JST, wielkości te były niższe (**61%** JST zadeklarowało, że umowy z usługodawcami zawierają wszystkie ww. elementy) i również najmniejszy odsetek JST wskazał, że umowy z usługodawcami określają kary umowne (**77%**).

Spośród innych postanowień umowy jednostki najczęściej wskazywały na ogólne postanowienia umowy dotyczące praw i obowiązków stron, w tym np. wynagrodzenia, a także zapisy dotyczące ochrony danych, poufności informacji – w tym po zakończeniu obowiązywania umowy.

Z ankiety wynika, że w dziale administracji rządowej „sprawiedliwość” wydane zostały wytyczne „w zakresie umów zawieranych z usługowcami zewnętrznymi na prowadzenie audytu wewnętrznego w tych jednostkach”. Niektóre jednostki z tego działu administracji rządowej wskazały, że umowy zawierają zapisy zobowiązujące usługodawcę m.in. do:

- okresowego raportowania na temat realizowanych zadań;
- uczestniczenia w szkoleniach organizowanych przez Ministerstwo Sprawiedliwości na koszt jednostki;
- udzielania informacji na potrzeby działania komitetu audytu;
- stosowania formularzy zaakceptowanych przez komitet audytu.

Rozwiązanie polegające na wydaniu wytycznych w zakresie umowy z usługodawcami, pozwala zwiększyć prawdopodobieństwo, że najistotniejsze postanowienia pozwalające na skuteczne prowadzenia audytu wewnętrznego zostaną ujęte w tych umowach. Warto zwrócić uwagę na brak takiego rozwiązania dla jednostek samorządu terytorialnego (objęte oddzielną ankietą) oraz na to, że inne JSFP nie wskazały na istnienie podobnych wytycznych.

Ponadto, pozostałe jednostki informowały, że umowa z usługodawcą określała m.in.:

- zasady komunikacji/przekazywania informacji o postępie w realizacji zadań, umowy;
- zakaz zmiany osoby wskazanej w umowie do prowadzenia audytu lub warunki, jakie muszą być spełnione by taka zmiana była możliwa;
- obowiązek spełnienia wymagań do prowadzenia audytu wewnętrznego przez cały okres trwania umowy (utrzymania uprawnień).

W JSFP merytoryczny nadzór nad umową z usługodawcą sprawuje najczęściej kierownik jednostki (**56%**) lub inna osoba wskazana przez kierownika jednostki (**33%**). Warto zauważyć, że w **4 z 5** jednostek w grupie urzędy centralne – nadzór nad umową sprawuje dyrektor generalny. A zatem w JSFP, gdzie występuje takie stanowisko i gdzie audyt może być prowadzony przez usługodawcę – tam nadzór nad umową najczęściej sprawuje dyrektor generalny. Ponadto jedna jednostka (instytucja gospodarki budżetowej) wskazała, że nikt nie sprawuje takiego nadzoru.

3.2. Symulacja zmiany progu 100 mln zł, poniżej którego audyt wewnętrzny może prowadzić usługodawca

Jeden z warunków, jaki musi być spełniony, aby audyt wewnętrzny mógł prowadzić usługodawca w JSFP brzmi: „żadna z kwot, o których mowa w art. 274 ust. 2 pkt 1-5, nie przekroczyła 100 mln zł”. Warunek ten dotyczy jednostek prowadzących audyt w związku z przekroczeniem 40 milionowego progu (**608 z 696** JSFP uwzględnionych w raporcie benchmarkingowym za 2024 r.).

Zgodnie z danymi zgromadzonymi z informacji rocznych za 2024 r. (na potrzeby opracowania benchmarkingu za 2024 r.), **47% (284 z 608)** JSFP nie przekraczało progu 100 mln zł. W przypadku podniesienia tego progu ze 100 do 162 mln zł¹², odsetek JSFP nieprzekraczających tego progu wyniesie **57% (345 z 608)**, a więc przybędzie **61** JSFP, które będą spełniać ww. warunek do prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę.

3.3 Usługodawcy prowadzący audyt w wielu JSFP

Na podstawie informacji rocznych za 2024 r. poddaliśmy analizie, ile JSFP korzysta z usług tego samego usługodawcy. Największa liczba JSFP obsługiwanych przez jednego usługodawcę wyniosła **4**. Liczba ta jest zdecydowanie mniejsza niż w przypadku JST (**73** JST), natomiast w JST usługodawcy prowadzą audyt wewnętrzny w przeszło **10** razy większej liczbie jednostek.

Warto zauważyć, że dwóch usługodawców obsługujących po **4** JSFP, znajduje się również w czołówce usługodawców najczęściej prowadzących audyt w JST (w powyżej **10** JST).

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

¹² Uwzględniono taką samą wielkość, jak w przypadku ankiety skierowanej do JST.

4. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego (KAW)

Na podstawie wyników ankiety, audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce w **89% (408 z 460)** JSFP. Natomiast dane z benchmarkingu za 2024 r. wskazują, że odsetek ten wynosi **87% (603 z 696)** JSFP.

W rozdziale tym analizie poddane zostało zatrudnienie:

- w całej KAW, tj. łącznie na stanowiskach audytorów wewnętrznych i stanowiskach pomocniczych (nieaudytorskich);
- audytorów wewnętrznych;
- osób odbywających praktykę celem zdobycia uprawnień do bycia audytorem wewnętrznym¹³ oraz etatów przewidzianych na odbycie takiej praktyki.

W ramach ankiety nie były zbierane dane na temat poziomu zatrudnienia w KAW w JSFP za wyjątkiem kwestii etatów oraz osób odbywających praktykę celem zdobycia uprawnień do bycia audytorem wewnętrznym.

Dane na temat zatrudnienia w KAW i na stanowiskach audytorów wewnętrznych przeanalizowane zostały na podstawie informacji rocznych za 2024 r. (zbieranych m.in. na potrzeby opracowania benchmarkingu za 2024 r.).

4.1 Zatrudnienie w KAW (łącznie)

JSFP, których budżety przekraczają 100 mln zł stanowią **63%** wszystkich JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, natomiast te JSFP pokrywają **82%** etatów we wszystkich KAW (tabela nr 4). W przypadku JST jednostki z budżetem przekraczającym 100 mln zł pokrywały **97%** etatów wszystkich KAW.

Tabela nr 4

WIELKOŚĆ BUDŻETU JSFP	SUMA ETATÓW STANOWISK AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	SUMA ETATÓW STANOWISK POMOCNICZYCH	PROCENT ETATÓW KAW (SUMA ETATÓW KAW W GRUPIE/WSZYSTKIE ETATY W KAW)
DO 40 MLN ZŁ	11,9	1,0	2%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	61,1	2,0	8%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	59,3	1,5	8%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	51,4	0,0	7%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	494,4	85,5	75%
ŁĄCZNIE JSFP	678,1	90,00	100%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

W JSFP z budżetem powyżej 162 mln zł, znajdują się niemal wszystkie (**95%**) etaty osób zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych. Średnie wartości liczby etatów KAW rosną wraz z wielkością budżetu od niespełna 0,5 etatu (**0,44**) w przypadku JSFP z budżetami poniżej 40 mln zł do niemal 2 etatów (**1,83**) w przypadku JSFP z budżetem powyżej 162 mln zł.

¹³ Praktyka, o której mowa w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d oraz ust. 2 uofp.

Występują JSFP, w których zatrudnienie w KAW jest zdecydowanie wyższe niż w pozostałych jednostkach w tej samej grupie, jak również w odniesieniu do wszystkich badanych jednostek. W przypadku 4 takich JSFP zatrudnienie w KAW przekracza 10 etatów (również zatrudnienie na samych stanowiskach audytorskich wynosi 10 lub więcej etatów).

Tabela nr 5 prezentuje wartości średnie, najczęściej występujące oraz maksymalne i minimalne w zakresie etatów KAW w podziale na grupy JSFP

Tabela nr 5

GRUPA JEDNOSTEK	ŚREDNIA LICZBA ETATÓW W KAW	NAJCZĘŚCIEJ WYSTĘPUJĄCA LICZBA ETATÓW KAW	MAKSYMALNY ETAT KAW	MINIMALNY ETAT KAW
AGENCJE WYKONAWCZE	5,41	3,00	24,00	0,30
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	1,07	0,50	5,00	0,20
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1,93	1,00	12,00	0,25
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ ¹⁴	8,00	8,00	8,00	8,00
INSTYTUCJE KULTURY	0,65	0,50	1,00	0,25
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	3,55	3,00	7,00	2,00
JEDNOSTKI MON	0,70	1,00	2,00	0,25
MINISTERSTWA I KPRM	2,76	2,00	8,00	1,00
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	12,53	brak ¹⁵	46,20	2,00
PROKURATURY	0,59	0,50	1,00	0,25
SĄDY	0,71	1,00	2,00	0,125
SŁUŻBY MUNDUROWE	0,75	0,50	2,00	0,25
SZPITALE	0,81	1,00	3,00	0,10
UCZELNIE PUBLICZNE	1,41	1,00	8,00	0,20
URZĘDY CENTRALNE	1,58	1,00	7,00	0,50
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	2,25	2,00	4,00	1,00
ŁĄCZNIE JSFP	1,27	0,50	46,20	0,10

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Biorąc pod uwagę rodzaj JSFP, największe KAW występują w grupach „Państwowe fundusze celowe oraz ZUS, KRUS, NFZ”, „Instytucje gospodarki budżetowej” oraz „Agencje wykonawcze”.

Występuje 6 grup, w których średnia wielkość KAW nie przekracza pełnego etatu – w tym 2 grupy, w których maksymalny etat KAW był na poziomie 1 etatu.

Najczęściej w JSFP występowały KAW z zatrudnieniem na poziomie 0,5 etatu. Maksymalne zatrudnienie w KAW wyniosło 46,2 etatu a minimalne – 0,1 etatu.

Porównując te dane z wynikami ankiety skierowanej do JST warto zauważyć, że najczęściej w JST obsada KAW wynosiła 1 etat. Natomiast średni etat KAW jest nieznacznie wyższy w

¹⁴ Występuje jedna instytucja gospodarki budżetowej, w której audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

¹⁵ Nie występują jednostki z takim samym poziomem zatrudnienia KAW. Mediana wynosi 4,5.

przypadku JSFP (1,27 etatu w porównaniu do 0,96 etatu w przypadku JST), przy zbliżonych wartościach maksymalnych i minimalnych.

4.2 Wymiar etatu osób zatrudnionych na stanowiskach audytorów wewnętrznych

Tabela nr 6 przedstawia relację pomiędzy rodzajem JSFP a łącznym wymiarem etatu audytorów wewnętrznych w KAW (z wyłączeniem stanowisk pomocniczych).

Tabela nr 6

GRUPA JEDNOSTEK	PONIŻEJ 1 ETATU	1 ETAT	POWYŻEJ 1 ETATU	BRAK DANYCH
AGENCJE WYKONAWCZE	12,5%	12,5%	75%	0%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	52,5%	27,5%	17,5%	2,5%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	38%	31%	31%	0%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	0%	0%	100%	0%
INSTYTUCJE KULTURY	60%	40%	0%	0%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0%	25%	75%	0%
JEDNOSTKI MON	60%	36%	1%	3%
MINISTERSTWA I KPRM	0%	17%	83%	0%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0%	0%	83%	17%
PROKURATURY	76%	22%	0%	2%
SĄDY	57%	40%	1%	2%
SŁUŻBY MUNDUROWE	62%	35%	3%	0%
SZPITALE	47%	45%	7%	1%
UCZELNIE PUBLICZNE	36%	37%	26%	1%
URZĘDY CENTRALNE	31%	31%	27%	11%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0%	25%	75%	0%
ŁĄCZNIE JSFP	48%	34%	16%	2%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

W 5 grupach we wszystkich badanych JSFP łączny wymiar czasu pracy audytorów wewnętrznych wynosi 1 lub więcej etatu. Dotyczy to grup:

- „instytucje gospodarki budżetowej”¹⁶;
- „izby administracji skarbowej”;
- „ministerstwa i KPRM”;
- „państwowe fundusze celowe oraz ZUS, KRUS, NFZ”;
- „urzędy wojewódzkie”.

Jednocześnie w grupach tych oraz w grupie „agencje wykonawcze” najczęściej występują JSFP zatrudniające audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze przekraczającym 1 etat.

Z drugiej strony, w 6 grupach ponad połowa JSFP zatrudnia audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy poniżej 1 etatu.

W porównaniu z wynikami ankiety skierowanej do JST warto zauważyć, że w przypadku JST blisko **60%** jednostek zatrudniała audytorów wewnętrznych w wymiarze poniżej 1 etatu, podczas gdy w przypadku JSFP, jednostki takie stanowią mniej niż połowę badanych JSFP.

¹⁶ Występuje jedna instytucja gospodarki budżetowanej, w której audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

W tabeli nr 7 przedstawiono liczbę JSFP, które w informacji rocznej za 2024 r. wykazały, że łączny wymiar osób zatrudnionych na stanowisku audytora wewnętrznego nie przekracza 1 etatu oraz odsetek takich JSFP względem wszystkich JSFP zatrudniających audytorów wewnętrznych, w podziale na grupy w zależności od wielkości budżetu JSFP.

Tabela nr 7

WIELKOŚĆ BUDŻETU	LICZBA JSFP Z WYMIAREM ETATU AW PONIŻEJ 1	WSZYSTKIE JSFP ZATRUDNIAJĄC E AW	PROCENT
DO 40 MLN ZŁ	24	29	83%
OD 40 (WŁĄCZNIE) DO 65 MLN ZŁ	82	104	79%
OD 65 (WŁĄCZNIE) DO 100 MLN ZŁ	58	88	66%
OD 100 (WŁĄCZNIE) DO 162 MLN ZŁ	37	65	57%
162 MLN ZŁ I WIĘCEJ	87	317	27%
ŁĄCZNIE JSFP	288	603	48%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Dane te pokazują, że istnieje związek pomiędzy budżetem jednostki a wymiarem etatowym audytorów wewnętrznych w JSFP – wraz ze wzrostem budżetu maleje odsetek JSFP zatrudniających audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze poniżej 1 etatu. W przypadku JST zależność taka nie była widoczna.

4.3. Częstotliwość występowania etatów

Analiza dotyczyła **591** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce i które zostały uwzględnione w raporcie benchmarkingowym za 2024 r. Spośród **603** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce wyłączonych zostało **12** JSFP, które w informacji rocznej za 2024 r. nie wykazały danych dotyczących stanu zatrudnienia audytorów wewnętrznych. W analizie uwzględniliśmy podział na grupy taki sam jak w ankiecie skierowanej do JST, czyli na jednostki zatrudniające audytorów wewnętrznych w łącznym wymiarze czasu pracy:

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

Tabela nr 8 i wykres nr 1 przedstawiają częstotliwość występowania etatów w badanych JSFP.

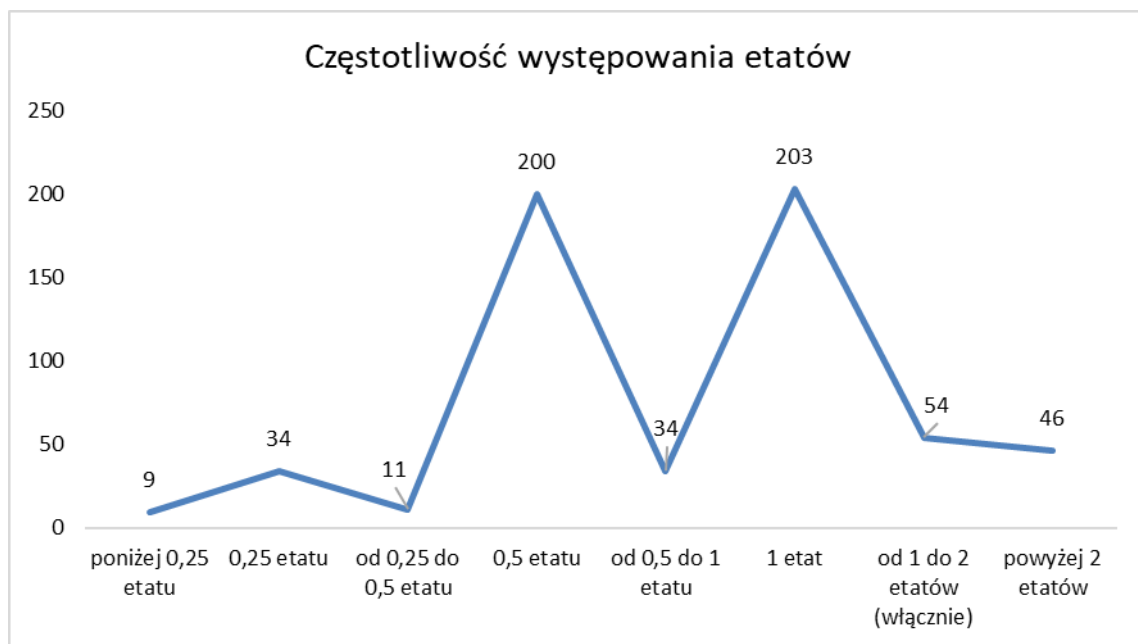
Tabela nr 8

ŁĄCZNY WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	LICZBA	PROCENT ANALIZOWANYCH JSFP
PONIŻEJ 0,25 ETATU	9	2%
0,25 ETATU	34	6%
OD 0,25 DO 0,5 ETATU	11	2%
0,5 ETATU	200	34%

ŁĄCZNY WYMIAR ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	LICZBA	PROCENT ANALIZOWANYCH JSFP
OD 0,5 DO 1 ETATU	34	6%
1 ETAT	203	34%
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	54	9%
POWYŻEJ 2 ETATÓW	46	8%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

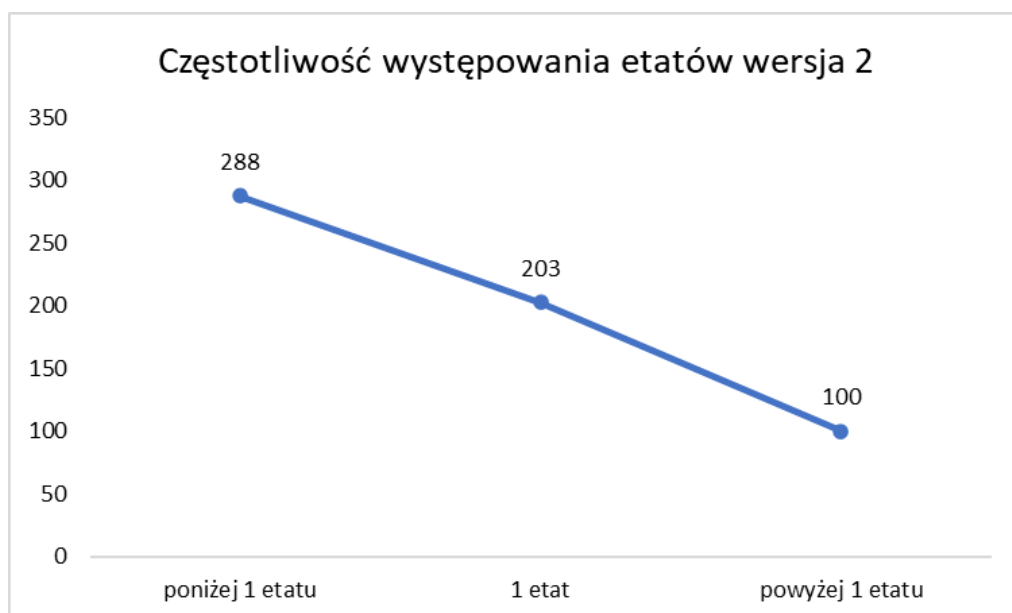
Wykres nr 1



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Wykres nr 2 przedstawia dane w zakresie częstotliwości występowania etatów audytora wewnętrznego w JSFP – przy uwzględnieniu podziału na 3 grupy (poniżej 1 etatu, 1 etat, powyżej 1 etatu).

Wykres nr 2



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

W przypadku badanych JSFP odsetek jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze poniżej 0,5 etatu jest stosunkowo niewielki (**10%**), ponieważ w przypadku JST wynosił on niemal **1/3** badanych jednostek. Dodatkowo w przypadku JSFP jednostki częściej zatrudniały audytorów wewnętrznych w wymiarze co najmniej 1 pełnego etatu (**51%** jednostek), niż w wymiarze poniżej pełnego etatu. W przypadku JST jednostki takie stanowiły **41%**.

4.4. Okoliczności uwzględniane przy określaniu łącznego wymiaru etatu audytorów wewnętrznych

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

- zakres zadań jednostki;
- struktura i wielkość jednostki;
- liczba jednostek, w których audytor może zostać upoważniony do przeprowadzenia czynności (na podstawie art. 287 ust 2-4 uofp).

Istniała również możliwość wskazania innych okoliczności.

Tabela nr 9 przedstawia liczbę oraz odsetek JSFP, które potwierdziły, że uwzględniono zakres zadań oraz strukturę i wielkość jednostki, przy określaniu wielkości wymiaru etatu audytorów wewnętrznych.

Tabela nr 9

CO UWZGLĘDNIONO PRZY OKREŚLANIU ETATÓW AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH	ZAKRES ZADAŃ JEDNOSTKI	STRUKTURA I WIELKOŚĆ JEDNOSTKI	OBIE OKOLICZNOŚ CI
LICZBA JSFP	386	385	377
ODSETEK JSFP:	95%	94%	92%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W przypadku pytania o uwzględnienie **zakresu zadań jednostki**, najczęściej odpowiedź negatywną udzielały jednostki z grup: „służby mundurowe” (6 jednostek), jednostki MON, sądy oraz uczelnie publiczne (po 3 jednostki).

Jeśli chodzi o pytanie dotyczące uwzględnienia **struktury i wielkości jednostki**, to najczęściej odpowiedź negatywną udzielały jednostki z grup: „służby mundurowe” (7 jednostek) i jednostki MON (5 jednostek).

W przypadku tego pytania (w kontekście wielkości jednostki) dodatkowo przeanalizowaliśmy odpowiedzi pozytywne pod kątem danych z benchmarkingu za 2024 r. na temat liczby etatów audytorów wewnętrznych, wielkości zatrudnienia i wielkości budżetu JSFP.

Zestawiliśmy dane uzyskane za pomocą ankiety z wymiarem etatu audytorów wewnętrznych zatrudnionych w JSFP. W analizie tej badano **371** JSFP (są to jednostki, które udzieliły w ankiecie odpowiedzi pozytywnej na pytanie o uwzględnienie struktury i wielkości jednostki przy określaniu wymiaru etatu audytorów wewnętrznych oraz które zostały uwzględnione w raporcie benchmarkingowym za 2024 r.).

W raporcie benchmarkingowym wyodrębniono grupy porównawcze uwzględniające m.in. wielkość zatrudnienia i wielkość budżetu. W przypadku wielkości zatrudnienia wyodrębniono grupy:

- do 150 zatrudnionych;
- do 300 zatrudnionych;
- do 600 zatrudnionych;
- do 1200 zatrudnionych;
- powyżej 1200 zatrudnionych.

Natomiast w przypadku wielkości budżetu wyodrębniono grupy:

- wydatki do 25 mln zł;
- wydatki do 50 mln zł;
- wydatki do 100 mln zł;
- wydatki do 200 mln zł;
- wydatki powyżej 200 mln zł.

W **168 (45%) z 371** analizowanych JSFP łączny wymiar etatów audytorów wewnętrznych jest mniejszy niż 1. Uwzględniając powyższe grupy benchmarkingowe o najwyższych wartościach – wśród tych **168 JSFP** wystąpiło **11 JSFP**, w których zatrudnienie przekraczało 1200 osób a także **33 JSFP**, w których wydatki przekraczały 200 mln zł. Uwzględniając jednocześnie obie te grupy – wystąpiło **10 JSFP**, które deklarowały uwzględnienie struktury i wielkości jednostki przy określaniu wielkości wymiaru etatów audytorów wewnętrznych a jednocześnie zatrudniały audytorów w wymiarze poniżej jednego etatu, zatrudniając przeszło 1200 osób i mając wydatki na poziomie przekraczającym 200 mln zł.

Warto również zauważyć, że występuje **30 JSFP**, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej na pytanie dotyczące uwzględnienia struktury i wielkości jednostki a zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze poniżej 0,5 etatu.

W przypadku pytania o uwzględnienie przy określaniu wymiaru etatów audytorów wewnętrznych **jednostek, w których audytor może przeprowadzać czynności** – analiza została ograniczona do grup „izby administracji skarbowej”, „ministerstwa i KPRM” oraz „urzędy wojewódzkie”.

Tabela nr 10 prezentuje odsetek JSFP, w tych 3 grupach, w których (według ankiety) przy określaniu łącznego etatu audytorów wewnętrznych, kierownik jednostki uwzględnił liczbę jednostek, w których audyt może przeprowadzić czynności na podstawie art. 287 uofp.

Tabela nr 10

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH PRZY OKREŚLANIU WYMIARU ETATU AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH UWZGLĘDNIONO LICZBĘ JEDNOSTEK, W KTÓRYCH AUDYTOR MOŻE PRZEPROWADZIĆ CZYNNOŚCI
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	81%
MINISTERSTWA I KPRM	42%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	73%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety

Zgodnie z art. 287 ust. 2 uofp minister kierujący działem może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w ministerstwie do dokonania czynności w jednostkach w dziale.

Większość jednostek z grupy „ministerstwa i KPRM” (**7 z 12**) udzieliło negatywnej odpowiedzi, czyli uznano, że przy określaniu wymiaru etatu audytorów wewnętrznych nie uwzględniono liczby takich jednostek. Dotyczy to m.in. działów administracji rządowej o

dużej liczbie (przekraczającej 100¹⁷) jednostek w dziale. W pozostałych 5 jednostkach z tej grupy wymiar etatów audytorów wewnętrznych był równy lub większy od 1 pełnego etatu. Wśród nich tylko w przypadku 2 ministerstw liczba jednostek w dziale przekraczała 100.

Zgodnie z art. 287 ust. 3 uofp kierownik jednostki nadrzędnej lub nadzorującej może upoważnić audytora wewnętrznego zatrudnionego w tej jednostce do dokonania czynności w jednostce podległej i nadzorowanej.

Spośród grup objętych badaniem, jednorodną grupą z jednostkami podległymi jest grupa „izby administracji skarbowej”. W grupie tej jedynie 3 jednostki wskazały, że nie uwzględniono ww. aspektu przy określaniu wymiaru etatu audytorów wewnętrznych.

Zgodnie z art. 287 ust. 4 uofp wojewoda może upoważniać audytora wewnętrznego zatrudnionego w urzędzie wojewódzkim do dokonania czynności w jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy kierowników zespolonych służb, inspekcji i straży.

Spośród 15 urzędów wojewódzkich, które wzięły udział w ankiecie –4 udzieliły odpowiedzi negatywnej.

Warto zauważyć, że w każdej z tych grup wszystkie jednostki zatrudniają audytorów wewnętrznych w wymiarze co najmniej jednego pełnego etatu.

Spośród JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, 47 JSFP wskazało również **inne okoliczności**, które kierownik jednostki uwzględnił przy określaniu wymiaru etatu audytorów wewnętrznych. Niemal 1/4 z takich jednostek wskazała, że etat wynika z decyzji lub wytycznych jednostki nadrzędnej. Wskazując inne okoliczności, niektóre jednostki z działu „sprawiedliwość” zasygnalizowały, że uwzględniono wytyczne wydane przez komitet audytu albo wytyczne wydane przez prokuraturę krajową. Jednostki informowały również, że uwzględniano takie aspekty jak: dostępny budżet, dostępność audytorów wewnętrznych posiadających odpowiednie kompetencje.

4.4 Możliwość odbycia praktyki w JSFP

W 15% (61 z 408) JSFP, które wypełniły ankietę i w których audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce, występują stanowiska, na których możliwe jest odbywanie praktyki celem zdobycia uprawnień do bycia audytorem wewnętrznym.

Łączny wymiar etatów (obsadzonych lub nie) na odbycie praktyki wyniósł niemal 67. W 4 jednostkach wymiar etatu przewidzianego na odbycie praktyki był niższy niż 0,5 etatu, podczas gdy art. 286 ust. 2 uofp wymaga, aby był on nie mniejszy niż 0,5 etatu¹⁸.

Etaty umożliwiające odbywanie praktyki występują w niemal każdej grupie JSFP (w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce), za wyjątkiem instytucji kultury (Tabela nr 11).

¹⁷ Zgodnie z wykazem podmiotów podległych i nadzorowanych zamieszczonych na stronie: [Lista ministerstw i jednostek podległych - Gov.pl](https://lista.ministerstw.gov.pl) (stan na dzień 1 lipca 2025 r.).

¹⁸ Szczegółowe informacje na temat tej praktyki dostępne są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod linkiem: [Praktyka zawodowa w zakresie audytu wewnętrznego i studia podyplomowe](#).

Tabela nr 11

GRUPA JEDNOSTEK	LICZBA ETATÓW, PRZEWIDZIANYCH NA ODBYWANIE PRAKTYKI
AGENCJE WYKONAWCZE	3,5
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	8,2
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	0,5
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	Nie dotyczy ¹⁹
INSTYTUCJE KULTURY	0
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	3
JEDNOSTKI MON	3,25
MINISTERSTWA I KPRM	2
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	6
PROKURATURY	3
SĄDY	7,125
SŁUŻBY MUNDUROWE	3,5
SZPITALE	2,25
UCZELNIE PUBLICZNE	8,5
URZĘDY CENTRALNE	9
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	7
SUMA	66,825

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Jednostki wykazały, że praktykę odbywało **49** osób, niemniej jednak w przypadku **7** jednostek (**9** osób odbywających praktykę) nie wykazano etatu przewidzianego na odbywanie praktyki.

4.5. Kierownik KAW

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

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

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

Tylko **4** JSFP (każda z innej grupy jednostek) wykazało, że kierownikiem KAW nie jest audytor wewnętrzny.

¹⁹ W przypadku instytucji gospodarki budżetowej w ankiecie wzięli udział wyłącznie usługodawcy.

5. Spełnianie wybranych przepisów prawa i standardów w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego

Przepisy prawa (uofp i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu²⁰ dalej: rozporządzenie) oraz standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych²¹ (dalej: standardy) nakładają na kierowników jednostek oraz na kierowników KAW/usługodawców określone obowiązki, przypisują im konkretne zadania.

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

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

Na pytania dotyczące zorganizowania podstaw do funkcjonowania audytu wewnętrznego w JSFP, czyli pierwsze 4 pytania, niemal wszystkie JSFP udzieliły odpowiedzi pozytywnych (ponad 97% pozytywnych odpowiedzi na każde z tych zagadnień). Niemniej jednak analiza odpowiedzi na poszczególne pytania wskazuje, że odsetek odpowiedzi pozytywnych powinien być niższy.

Generalnie większość JSFP potwierdziło realizację ww. zadań przez kierownika jednostki. W przeciwieństwie do JST, najczęściej negatywne odpowiedzi były udzielane przez JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce (nie

²⁰ Dz.U. z 2018 r. poz. 506.

²¹ Standardy zostały ogłoszone komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Rozwoju i Finansów, poz. 28).

usługodawca). Warto jednak podkreślić, że w przypadku badanych JSFP usługodawcy prowadzą audyt w zaledwie **13%** jednostek, podczas gdy w przypadku JST usługodawcy prowadzą audyt w większości badanych jednostek (**62%**).

Wystąpiły **4** JSFP, które poinformowały, że żadnego z powyższych zadań nie wykonuje kierownik jednostki – w tym **2** jednostki z grupy „prokuratury” i po **1** jednostce z grupy „ministerstwa i KPRM” oraz „uczelnie publiczne”. We wszystkich tych jednostkach audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce.

W przeciwieństwie do ankiety skierowanej do JST, w ankiecie skierowanej do JSFP nie ujęliśmy pytań dotyczących spełnienia następujących wymogów standardów:

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

Dane na temat opracowania powyższych dokumentów pozyskaliśmy bowiem w związku z realizacją audytu wewnętrznego zleconego w 2024 r. (analiza dotyczy **528** JSFP), natomiast dane dotyczące przeprowadzania ocen gromadzone są w informacji rocznej i uwzględniane są w raporcie benchmarkingowym (analiza dotyczy **696** JSFP). W związku z tym, analiza spełniania wymogów powyższych standardów opiera się na danych gromadzonych poza ankietą.

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

Zgodnie z art. 282 ust. 1 uofp obowiązek zapewnienia takich warunków spoczywa na kierowniku jednostki.

Pytanie o zapewnienie tych warunków ma charakter ogólny. Wpływ na niezależność, obiektywizm i efektywność może mieć szereg czynników, w tym te uwzględnione w innych pytaniach ankiety.

Niemal wszystkie JSFP poinformowały, że kierownik jednostki zapewnił takie warunki. Wyjątek stanowiły **3** jednostki (w tym **2** z grupy „ministerstwa i KPRM” i jedna z grupy „uczelnie publiczne”). Jednakże wśród JSFP, które udzieliły odpowiedzi pozytywnej było:

- **11** jednostek, w których nie zapewniono organizacyjnej odrębności KAW;
- **22** jednostki, które wykazały, że KAW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym przypisano wykonywanie innych zadań (lub sprawowanie nadzoru nad innymi zadaniami) niż prowadzenie audytu wewnętrznego;
- **7** JSFP, które wykazało, że kierownik KAW nie podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki.

W kontekście powierzania audytowi wewnętrznemu innych zadań, warto zwrócić uwagę, że tylko **2** JSFP, w których audytowi wewnętrznemu powierzono dodatkowe zadania zaznaczyły jednocześnie, że w jednostce nie zapewniono warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego.

5.1.1 Powierzenie audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań

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

Łącznie w **6% (24 z 408)** JSFP powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania. Tabela nr 12 oraz tabela nr 13 przedstawiają odsetek JSFP, w których powierzono audytowi wewnętrznemu dodatkowe zadania odpowiednio w podziale na grupy jednostek oraz wielkość budżetu.

Tabela nr 12

GRUPA JEDNOSTEK	LICZBA JSFP, W KTÓRYCH POWIERZONO AUDYTOWI DODATKOWE ZADANIA	ODSETEK TAKICH JSFP
AGENCJE WYKONAWCZE	2	33%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	4	15%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1	14%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	1	Wyłącznie usługodawcy
INSTYTUCJE KULTURY		25%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0	0%
JEDNOSTKI MON	2	5%
MINISTERSTWA I KPRM	3	25%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	1	33%
PROKURATURY	1	3%
SĄDY	0	0%
SŁUŻBY MUNDUROWE	0	0%
SZPITALE	2	6%
UCZELNIE PUBLICZNE	4	6%
URZĘDY CENTRALNE	3	14%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0	0%
ŁĄCZNIE JSFP	24	6%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Tabela nr 13

GRUPA JEDNOSTEK	LICZBA JSFP, W KTÓRYCH POWIERZONO AUDYTOWI DODATKOWE ZADANIA	ODSETEK TAKICH JSFP
WYDATKI DO 25 MLN ZŁ	0	0%
WYDATKI DO 50 MLN ZŁ	2	6%
WYDATKI DO 100 MLN ZŁ	3	2,5%
WYDATKI DO 200 MLN ZŁ	4	6%
WYDATKI POWYŻEJ 200 MLN ZŁ	15	8%
ŁĄCZNIE JSFP	24	6%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Najwięcej przypadków powierzenia audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań wystąpiło w grupie „inne jednostki budżetowe” i „uczelnie publiczne” (po 4 jednostki) oraz w grupie

„ministerstwa i KPRM” oraz „urzędy centralne” (po 3 jednostki). Dodatkowo widać, że w jednostkach o większym budżecie, takie sytuacje występują częściej.

W 2/3 JSFP, w których powierzono audytowi dodatkowe zadania nie występują stanowiska pomocnicze – co oznacza, że zadania te realizują audytorzy wewnętrzni. W 5 z tych jednostek audytor był zatrudniony w wymiarze poniżej 1 etatu.

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

Spośród 24 JSFP, które poinformowały o powierzeniu audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań 5 jednostek (21%) potwierdziło, że tego typu problemy wystąpiły. Niemniej jednak w grupie JSFP, które stwierdziły, że powierzenie dodatkowych zadań nie spowodowało trudności w prowadzeniu audytu ani nie ograniczyło zasobów KAW, większość (74%) nie zrealizowała zaplanowanych na 2024 r. zadań zapewniających (na podstawie danych zgromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.).

Dodatkowe zadania dotyczyły przede wszystkim zadań z zakresu kontroli, obsługi zgłoszeń sygnalistów, koordynacji zarządzania ryzykiem, ochrony danych osobowych.

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

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

Spośród 24 JSFP, w których audytowi wewnętrznemu powierzono dodatkowe zadania, tylko w przypadku 4 (17%) poinformowano, że nie wprowadzono zabezpieczeń w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego. Pozostałe 20 JSFP zadeklarowało wprowadzenie zabezpieczeń we wszystkich tych trzech aspektach.

Na 20 jednostek, które zadeklarowały wprowadzenie mechanizmów zabezpieczających niezależność, obiektywizm lub efektywność prowadzenia audytu wewnętrznego – 18 zadeklarowało, że mechanizmy te są oceniane pod kątem ich skuteczności.

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

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

Zapisy takie były ujmowane w kartach audytu, regulaminach wewnętrznych, a także w procedurach audytu.

Warto zwrócić uwagę na rozwiązanie polegające na dokonywaniu analizy bezstronności członków zespołu audytowego (w tym ekspertów) pod kątem ewentualnego konfliktu interesów a następnie podejmowaniu działań minimalizujących takie ryzyko.

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

- rozdzieleniu zadań, obowiązków audytorów i innych pracowników KAW (audytorzy nie wykonują innych zadań niż związane z prowadzeniem audytu);
- niepodjmowaniu zadań audytowych w obszarach, za które audyt odpowiada;
- bezpośredniej podległości pod kierownika jednostki;
- informowaniu o wystąpieniu sytuacji wpływających na bezstronność, niezależność, o potencjalnym konflikcie interesów.

Jednostki wskazywały również na zobowiązanie audytorów do stosowania kodeksów etyki, a także na przeprowadzanie ocen wewnętrznych i zewnętrznych.

Zwrócono również uwagę na rolę szkoleń – dzięki podnoszeniu kompetencji audytora, zwiększa się jego zdolność do obiektywnej oceny (nieuleganie wpływowi, opiniom).

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

- rozdzieleniu zadań audytorów i innych pracowników KAW i planowaniu zadań z uwzględnieniem tego podziału;
- monitoringu postępu prac, realizacji zadań, ewidencji czasu pracy;
- realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości.

Wystąpiły również jednostki, które poinformowały o stosowaniu mierników efektywności audytu wewnętrznego. Ponadto jedna JSFP zwróciła uwagę, że na efektywność audytu wpływ ma m.in. kultura organizacji – właściwe zrozumienie roli audytu w jednostce.

5.2 Zapewnienie organizacyjnej odrębności KAW

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

Odsetek JSFP, które poinformowały, że zapewniono organizacyjną odrębność KAW wynosi **97% JSFP (396 z 408)**.

Brak odrębności KAW wykazało **12 JSFP**, w tym:

- **4** jednostki z grupy „ministerstwa i KPRM”;
- **2** jednostki z grupy „urzędy centralne”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „inne jednostki budżetowe”;
 - ✓ „sądy”;
 - ✓ „służby mundurowe”
 - ✓ „szpitale”;
 - ✓ „uczelnie publiczne”;

✓ „urzędy wojewódzkie”.

Jednostki zostały poproszone o podanie przyczyny niezapewnienia odrębności KAW. Tylko w jednym przypadku wskazano na korzyści związane z takim rozwiązaniem, twierdząc, że „połączenie w jednej komórce organizacyjnej zadań z zakresu funkcji oceniających tj. audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej, w konsekwencji usprawniło realizację zadań związanych z tymi obszarami”. W kilku przypadkach poinformowano o planowanej zmianie, w kierunku wyodrębnienia KAW w związku z wynikami oceny zewnętrznej.

Wśród JSFP, które wykazały, że zapewniono organizacyjną odrębność KAW, wystąpiło kilkanaście jednostek, w których podana w informacji rocznej za 2024 r. nazwa KAW wskazuje, że audyt wewnętrzny jest jednak połączony z innymi funkcjami. Skala ta jest znacznie mniejsza niż w przypadku ankiety skierowanej do JST (gdzie liczba takich jednostek przekroczyła 100).

Przyjmując, że również w tych JSFP nie zapewniono odrębności KAW, problem ten dotyczy **10%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. W największym stopniu problem taki występuje w grupie „ministerstwa i KPRM” (**58%** takich jednostek).

5.3 Zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego

Kolejnym z obowiązków nałożonym na kierownika jednostki w art. 282 ust. 1 uofp jest zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego. W ankiecie pytanie o zapewnienie ciągłości dotyczyło lat 2022-2024.

Blisko **97,6% JSFP (449 z 460)** potwierdziło zapewnienie ciągłości prowadzenia audytu wewnętrznego w ww. okresie.

Nie zapewniono ciągłości w **11 JSFP**, w tym znalazły się:

- po 2 jednostki z grupy:
 - ✓ „jednostki MON”;
 - ✓ „sądy”;
 - ✓ „szpitale”;
 - ✓ „urzędy centralne”;
- po 1 jednostce w grupach:
 - ✓ „izby administracji skarbowej”;
 - ✓ „ministerstwa i KPRM”;
 - ✓ „służby mundurowe”.

Sytuacja taka wynikała najczęściej z konieczności przeprowadzenia naboru po rozwiązaniu stosunku pracy z audytorem. Jednostki wskazywały na brak osób chętnych do podjęcia pracy na stanowisku audytora, konieczność przeprowadzania kolejnych naborów.

5.4 Zapewnienie bezpośredniej podległości kierownika KAW pod kierownika jednostki

Zgodnie z art. 280 uofp, kierownik KAW podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami.

Pytanie w tym zakresie zostało skierowane wyłącznie do tych JSFP, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. Ogółem **98% (400 z 408)** JSFP potwierdziło, że zapewniono bezpośrednią podległość kierownika KAW pod kierownika jednostki.

Jedynie **8** JSFP poinformowało, że kierownik KAW nie podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki – w tym:

- **3** jednostki z grupy „ministerstwa i KPRM”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „inne jednostki budżetowe”;
 - ✓ „szpitale”;
 - ✓ „uczelnie publiczne”;
 - ✓ „urzędy centralne”;
 - ✓ „urzędy wojewódzkie”.

Najczęściej wskazywano, że kierownik KAW podlega bezpośrednio dyrektorowi generalnemu jednostki na podstawie upoważnienia kierownika jednostki do wykonywania czynności związanych z prowadzeniem audytu.

5.5 Udział kierownika jednostki w przygotowaniu rocznego planu audytu wewnętrznego i jego zmian

W myśl art. 283 ust. 3 uofp, plan audytu przygotowywany jest przez kierownika KAW/usługodawcę w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Rozporządzenie precyzuje w § 9 ust. 2, że plan ten podpisywany jest przez osoby pełniące te funkcje. Ponadto § 10 rozporządzenia stanowi, że zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem KAW²² i kierownikiem jednostki.

Tabela nr 14 prezentuje odsetek JSFP, które udzieliły odpowiedzi twierdzącej w podziale na grupy benchmarkingowe.

Tabela nr 14

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI UCZESTNICZY W PRZYGOTOWANIU ROCZNEGO PLANU AUDYTU I JEGO ZMIAN
AGENCJE WYKONAWCZE	100%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	97%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%
INSTYTUCJE KULTURY	75%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	100%
MINISTERSTWA I KPRM	83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	91%
SĄDY	97%
SŁUŻBY MUNDUROWE	100%
SZPITALE	100%

²² Zgodnie z § 3 ust. 2 rozporządzenia, przepisy dotyczące kierownika KAW stosuje się odpowiednio do usługodawcy.

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI UCZESTNICZY W PRZYGOTOWANIU ROCZNEGO PLANU AUDYTU I JEGO ZMIAN
UCZELNIE PUBLICZNE	99%
URZĘDY CENTRALNE	100%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	93%
ŁĄCZNIE JSFP	98%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Niemal wszystkie – **97,6% (449 z 460)** JSFP potwierdziła, że kierownik jednostki wykonuje to zadanie. Największa liczba jednostek, które poinformowały o braku realizacji tego zadania przez kierownika jednostki wystąpiła w grupie „prokuratury” – sytuacja taka dotyczyła **3** jednostek. Względnie niski odsetek w grupie „instytucje kultury” wynika z niewielkiej liczby jednostek w tej grupie (wystąpiła tylko jedna odpowiedź negatywna).

Niemal wszystkie odpowiedzi negatywne (**10 z 11**) zostały udzielone przez JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce (nie usługodawca).

Najczęściej wskazywaną osobą (inną niż kierownik jednostki) wykonującą to zadanie był dyrektor generalny.

Ponadto, **2** JSFP pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazały jednocześnie, że powyższe zadania realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

5.6 Określanie priorytetów do planu audytu

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

Ogółem **97%** JSFP (**447 z 460**) potwierdziło, że kierownik jednostki wyznacza priorytety do planu audytu. Tabela nr 15 przedstawia odsetek ankietowanych JSFP, które udzieliły takiej odpowiedzi.

Tabela nr 15

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OKREŚLA PRIORYTETY DO PLANU AUDYTU
AGENCJE WYKONAWCZE	100%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	97%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%
INSTYTUCJE KULTURY	75%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	100%
MINISTERSTWA I KPRM	83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	91%
SĄDY	97%
SŁUŻBY MUNDUROWE	98%
SZPITALE	100%
UCZELNIE PUBLICZNE	97%

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OKREŚLA PRIORYTETY DO PLANU AUDYTU
URZĘDY CENTRALNE	100%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	93%
ŁĄCZNIE JSFP	97%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Największa liczba jednostek, które poinformowały o braku realizacji tego zadania przez kierownika jednostki wystąpiła w grupie „prokuratury” – sytuacja taka dotyczyła **3** jednostek.

Niemal wszystkie odpowiedzi negatywne (**12 z 13**) zostały udzielone przez JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Jednostki najczęściej informowały, że zadanie to realizowane jest (zamiast przez kierownika jednostki) przez komitet audytu lub ministerstwo nadzorujące. Warto zauważyć w tym kontekście, że priorytety może wskazywać zarówno kierownik jednostki, jak i komitet audytu.

Ponadto, **2** JSFP pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazały jednocześnie, że powyższe zadanie realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

5.7 Podpisywanie planu audytu

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

Ogółem **98,5%** JSFP (**453 z 460**) potwierdziło, że kierownik jednostki podpisuje plan audytu.

We wszystkich **7** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Dotyczy to:

- **3** jednostek z grupy „prokuratury”;
- **2** jednostek z grupy „ministerstwa i KPRM”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „uczelnie publiczne”;
 - ✓ „urzędy wojewódzkie”.

Najczęściej zadanie to jest powierzane dyrektorom generalnym.

5.8 Udzielanie upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego

W myśl § 4 rozporządzenia, audyt wewnętrzny przeprowadza się na podstawie pisemnego upoważnienia kierownika jednostki.

Ogółem **97,8%** JSFP (**450 z 460**) potwierdziło, że kierownik jednostki udziela upoważnień do przeprowadzania audytu wewnętrznego.

We wszystkich **10** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Dotyczy to:

- **po 2** jednostek z grup:
 - ✓ „ministerstwa i KPRM”;
 - ✓ „prokuratury”;
 - ✓ „sądy”;
 - ✓ „szpitale”;
- **po 1** jednostce w grupach:

- ✓ „urzędy centralne”
- ✓ „uczelnie publiczne”.

Najczęściej zadanie to jest powierzane dyrektorom generalnym.

5.9 Otrzymywanie sprawozdań z prowadzenia audytu wewnętrznego

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

Ogółem **98,5% JSFP (453 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z prowadzenia audytu wewnętrznego.

We wszystkich 7 JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Dotyczy to:

- **3** jednostek z grupy „prokuratury”;
- **2** jednostek z grupy „ministerstwa i KPRM”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „uczelnie publiczne”;
 - ✓ „urzędy wojewódzkie”.

Tylko **3 z 7** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej, wskazało kto wykonuje to zadanie – we wszystkich tych przypadkach sprawozdania z prowadzenia audytu otrzymywał dyrektor generalny.

Ponadto, **2** JSFP pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazały jednocześnie, że powyższe zadanie realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

5.10 Otrzymywanie sprawozdań z zadań zapewniających

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

Ogółem **99% JSFP (454 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje sprawozdania z zadań zapewniających.

We wszystkich **6** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Dotyczy to:

- **3** jednostek z grupy „prokuratury”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „ministerstwa i KPRM”;
 - ✓ „szpitale”;
 - ✓ „uczelnie publiczne”.

Tylko jedna z tych JSFP wskazała, kto zamiast kierownika jednostki otrzymuje te sprawozdania – osobą tą był dyrektor generalny.

Ponadto, **2** JSFP pomimo udzielenia odpowiedzi pozytywnej wskazały jednocześnie, że powyższe zadanie realizuje inna osoba niż kierownik jednostki.

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

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

Ogółem **95% JSFP (439 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje informacje od audytowanego o sposobie i terminie realizacji zaleceń oraz o osobach odpowiedzialnych za realizację zaleceń. Tabela nr 16 przedstawia odsetek ankietowanych JSFP, które udzieliły takiej odpowiedzi.

Tabela nr 16

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE O SPOSOBIE I TERMINIE REALIZACJI ZALECEŃ ORAZ O OSOBACH ODPOWIEDZIALNYCH ZA REALIZACJĘ ZALECEŃ
AGENCJE WYKONAWCZE	100%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	97%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%
INSTYTUCJE KULTURY	100%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	95%
MINISTERSTWA I KPRM	83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	94%
SĄDY	94%
SŁUŻBY MUNDUROWE	97%
SZPITALE	97%
UCZELNIE PUBLICZNE	96%
URZĘDY CENTRALNE	92%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	93%
ŁĄCZNIE JSFP	95%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

We wszystkich JSFP, które poinformowały, że kierownik jednostki nie otrzymuje takich informacji, audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Największa liczba takich jednostek występuje w grupie „sądy” – 5 jednostek

3 JSFP, które poinformowały, że kierownik jednostki nie otrzymuje takich informacji, wskazały, że informacje te otrzymuje dyrektor generalny, w takiej samej liczbie jednostek wskazano, że informacje te otrzymuje audytor.

W przypadku **2** jednostek wskazano, że kierownik jednostki decyduje o terminie i sposobie realizacji zaleceń, dodatkowo **1 JSFP** poinformowała, że kierownik jednostki akceptuje zalecenia, które mają być zrealizowane „do końca następnego roku po roku, w którym zalecenia zostały wydane”.

5.12 Otrzymywanie informacji od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń

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

Ogółem, **94% JSFP (434 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje informacje od audytowanego o odmowie realizacji zaleceń lub wskazało, że audytowani nie odmawiali realizacji zaleceń.

Tabela nr 17 przedstawia odsetek ankietowanych JSFP, które potwierdziły, że kierownik jednostki otrzymuje te informacje.

Tabela nr 17

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE O ODMOWIE REALIZACJI ZALECEŃ LUB WSKAZAŁY, ŻE NIE MIAŁ MIEJSCA PRZYPADEK, GDY AUDYTOWANY ODMÓWIŁ REALIZACJI ZALECEŃ	
AGENCJE WYKONAWCZE		100%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE		97%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE		100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ		100%
INSTYTUCJE KULTURY		100%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ		100%
JEDNOSTKI MON		95%
MINISTERSTWA I KPRM		83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ		100%
PROKURATURY		91%
SĄDY		94%
SŁUŻBY MUNDUROWE		98%
SZPITALE		92%
UCZELNIE PUBLICZNE		92%
URZĘDY CENTRALNE		92%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE		93%
ŁĄCZNIE JSFP		94%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W **24 z 26** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła) audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce (w pozostałych **2** przypadkach audyt prowadził usługodawca).

Największa liczba jednostek, które udzieliły odpowiedzi negatywnej (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła) występuje w grupie „uczelnie publiczne” – **6** jednostek i „sądy” – **5** jednostek.

3 JSFP, które poinformowały, że kierownik jednostki nie otrzymuje takich informacji (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła), wskazały, że informacje te otrzymuje dyrektor generalny.

Spośród jednostek, które udzieliły odpowiedzi negatywnej i wykazały, że sytuacja odmowy zaleceń nie wystąpiła, w jednym przypadku poinformowano, że informacje takie otrzymywałby audytor wewnętrzny.

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

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

Ogółem **94% JSFP (433 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń audytu w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń.

Tabela nr 18 przedstawia odsetek ankietowanych JSFP, które potwierdziły, że kierownik jednostki decyduje o realizacji zaleceń w przypadku, gdy audytowany odmówił ich realizacji lub nie miał miejsca przypadek, w którym audytowany odmówił realizacji zaleceń.

Tabela nr 18

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI DECYDUJE O REALIZACJI ZALECEŃ W PRZYPADKU, GDY AUDYTOWANY ODMÓWIŁ ICH REALIZACJI LUB NIE WYSTĄPIŁA ODMOWA REALIZACJI ZALECEŃ
AGENCJE WYKONAWCZE	100%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	97%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%
INSTYTUCJE KULTURY	100%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	95%
MINISTERSTWA I KPRM	83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	91%
SĄDY	92%
SŁUŻBY MUNDUROWE	98%
SZPITALE	90%
UCZELNIE PUBLICZNE	91%
URZĘDY CENTRALNE	100%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	93%
ŁĄCZNIE JSFP	94%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W **24 z 27** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła) audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce (w pozostałych **3** przypadkach audyt prowadził usługodawca).

Największa liczba jednostek, które udzieliły odpowiedzi negatywnej (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła) występuje w grupie „uczelnie publiczne” – **7** jednostek i „sądy” – **6** jednostek.

3 JSFP, które poinformowały, że kierownik jednostki nie podejmuje takiej decyzji (i nie wskazały, że odmowa realizacji zaleceń nie wystąpiła), wskazały, że decyzje o realizacji zaleceń podejmuje dyrektor generalny.

Spośród jednostek, które udzieliły odpowiedzi negatywnej i wykazały, że sytuacja odmowy realizacji zaleceń nie wystąpiła, w jednym przypadku poinformowano, że decyzję w przypadku odmowy realizacji zaleceń przez audytowanego podejmowałby audytor wewnętrzny.

5.14 Otrzymywanie wyników czynności sprawdzających

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

Ogółem, **97% JSFP (447 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki otrzymuje wyniki czynności sprawdzających lub wskazano, że czynności sprawdzające nie były przeprowadzane.

W **11 z 13** JSFP, które udzieliły odpowiedzi negatywnej audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce (w pozostałych **2** przypadkach audyt prowadził usługodawca).

Odpowiedzi negatywnej udzieliły:

- **po 2** jednostki w grupach:
 - ✓ „jednostki MON”
 - ✓ „ministerstwa i KPRM”;
 - ✓ „prokuratury”;
 - ✓ „szpitale”;
 - ✓ „uczelnie publiczne”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „sądy”;
 - ✓ „służby mundurowe”;
 - ✓ „urzędy wojewódzkie”.

3 JSFP, które poinformowały, że kierownik jednostki nie otrzymuje wyników czynności sprawdzających (i nie wskazały, że nie realizowano czynności sprawdzających), wskazały, że wyniki tych czynności otrzymuje dyrektor generalny.

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

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

Ogółem, **97% JSFP (446 z 460)** poinformowało, że kierownik jednostki wnioskuje o przeprowadzenie czynności doradczych.

W **12 z 14** JSFP, które wskazały, że kierownik jednostki nie wnioskuje o przeprowadzenie czynności doradczych i nie uzgadniania ich celu i zakresu z kierownikiem KAW albo usługodawcą, audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce (w pozostałych **2** przypadkach audyt prowadził usługodawca).

Odpowiedzi negatywnej udzieliły:

- **po 3** jednostki w grupach:
 - ✓ „sądy”;
 - ✓ „uczelnie publiczne”;
- **2** jednostki w grupach:
 - ✓ „prokuratury”;
 - ✓ „szpitale”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „izby administracji skarbowej
 - ✓ „jednostki MON”;
 - ✓ „ministerstwa i KPRM”;
 - ✓ „służby mundurowe”.

Tylko **2** jednostki (z powyższych) wskazały inne osoby – w tym dyrektora generalnego i dyrektora sądu.

Dodatkowo **7** JSFP, które wskazały, że zadanie to wykonuje kierownik jednocześnie wskazały inne osoby – w tym m.in. wskazywano, że audytor wewnętrzny może wykonać czynności doradcze na wniosek kierowników komórek organizacyjnych jednostki.

5.16 Informacje, które kierownik otrzymuje bezpośrednio

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

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

Tylko jedna JSFP wykazała, że żadnych z powyższych informacji kierownik informacji nie otrzymuje bezpośrednio, natomiast należy podkreślić, że odpowiedzi twierdzących udzielały również te jednostki, które informowały, że kierownik jednostki nie otrzymuje tych dokumentów, informacji.

Tabela nr 19 przedstawia odsetek JSFP, które wskazały, że poszczególne rodzaje informacji kierownik jednostki otrzymuje bezpośrednio.

Tabela nr 19

RODZAJ INFORMACJI	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE BEZPOŚREDNIO
SPRAWOZDANIA Z PROWADZENIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO	99%
SPRAWOZDANIA Z ZADAŃ ZAPEWNIAJĄCYCH	99%
INFORMACJE OD AUDYTOWANEGO O SPOSOBIE I TERMINIE ZALECEŃ ORAZ O OSOBACH ODPOWIEDZIALNYCH ZA REALIZACJĘ ZALECEŃ	95%
INFORMACJE OD AUDYTOWANEGO O ODMOWIE REALIZACJI ZALECEŃ	89%

RODZAJ INFORMACJI	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH KIEROWNIK JEDNOSTKI OTRZYMUJE INFORMACJE BEZPOŚREDNIO
WYNIKI CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH	97%
WSZYSTKIE POWYŻSZE	87%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W przypadku grup:

- „agencje wykonawcze”;
- „inne państwowe osoby prawne”;
- „instytucje gospodarki budżetowej”;
- „instytucje kultury”;
- „państwowe fundusze celowe oraz ZUS, KRUS, NFZ”

wszystkie jednostki zadeklarowały, że wszystkie powyższe informacje kierownik jednostki otrzymuje bezpośrednio. Są to jednak najmniej liczne grupy benchmarkowe.

Uwzględniając podział na sposób prowadzenia audytu w jednostce – nie zaobserwowano istotnych różnic, jeśli chodzi o odsetek JSFP, w których kierownik jednostki otrzymuje ww. informacje bezpośrednio (**90%** JSFP, w których audyt prowadzi usługodawca wskazało, że kierownik jednostki otrzymuje wszystkie ww. informacje bezpośrednio, a w przypadku jednostek zatrudniających audytorów w jednostce odsetek ten wyniósł **87%**).

5.17 Opracowanie karty audytu

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

Badaniem objętych zostało **528** JSFP, które wzięły udział w audycie wewnętrznym zleconym w 2024 r. i uwzględnione zostały w analizie ilościowej²³. Ogółem, **99% JSFP (521 z 528)** przekazało kartę audytu wewnętrznego do Ministerstwa Finansów w związku z realizowanym audytem zleconym. Odsetek ten jest znacznie wyższy niż w przypadku JST – wśród JST, które wzięły udział w ankiecie i prowadzą audyt wewnętrzny, w **78,5%** opracowana była karta audytu.

Odpowiedzi negatywnej udzieliły:

- **po 2** jednostki w grupach:
 - ✓ „inne jednostki budżetowe”;
 - ✓ „służby mundurowe”;
- **po 1** jednostce w grupach:
 - ✓ „jednostki MON”;
 - ✓ „inne państwowe osoby prawne”;
 - ✓ „urzędy centralne”.

Zarówno w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, jak i w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, odsetek JSFP, w których opracowana została karta audytu wewnętrznego kształtuje się na podobnym, wysokim poziomie. Natomiast spośród **7** JSFP, w których nie opracowano karty audytu – w **6** audyt wewnętrzny prowadził audytor zatrudniony w jednostce.

²³ Wyniki analizy ilościowej dostępne są pod linkiem: [link do wyników](#).

5.18 Opracowanie procedur prowadzenia audytu wewnętrznego

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

Ogółem, **88% JSFP (462 z 528)** JSFP przekazało procedury do Ministerstwa Finansów w związku z realizowanym audytem zleconym. Odsetek ten jest wyższy niż w przypadku JST, które wzięły udział w ankiecie i prowadzą audyt wewnętrzny, wśród nich w 72,3% opracowane były procedury prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela nr 20 przedstawia odsetek JSFP, w których opracowano procedury audytu wewnętrznego.

Tabela nr 20

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH OPRACOWANO PROCEDURY AUDYTU WEWNĘTRZNEGO
AGENCJE WYKONAWCZE	91%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	84%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	85%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	67%
INSTYTUCJE KULTURY	100%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	93%
MINISTERSTWA I KPRM	83%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	80%
SĄDY	Nie objęte audytem zleconym
SŁUŻBY MUNDUROWE	91%
SZPITALE	89%
UCZELNIE PUBLICZNE	84%
URZĘDY CENTRALNE	82%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	94%
ŁĄCZNIE JSFP	88%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji przekazanej w związku z realizacją audytu zleconego w 2024 r.

W JSFP, w których audyt prowadzi usługodawca – procedury zostały opracowane w **79%** JSFP, zaś w przypadku jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, odsetek ten wyniósł **89%**.

Niższy wynik w przypadku grupy „instytucje gospodarki budżetowej” wynika z niewielkiej liczby (3) jednostek badanych w tej grupie. Warto natomiast zauważyć, że w grupach:

- „instytucje kultury”;
- „izby administracji skarbowej”;
- „państwowe fundusze celowe oraz ZUS, KRUS, NFZ”

wszystkie badane jednostki opracowały procedury audytu wewnętrznego.

5.19 Opracowanie programu zapewnienia i poprawy jakości

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

Ogółem, **94% JSFP (495 z 528)** przekazało program zapewnienia i poprawy jakości, bądź program ten był częścią procedur audytu wewnętrznego. Jest to wynik zdecydowanie wyższy niż w przypadku JST – wśród JST, które wzięły udział w ankiecie i prowadzą audyt wewnętrzny, w **54,8%** opracowano program zapewnienia i poprawy jakości.

Tabela nr 21 przedstawia odsetek JSFP, w których opracowano program zapewnienia i poprawy jakości.

Tabela nr 21

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, W KTÓRYCH OPRACOWANO PROGRAM ZAPEWNIENIA I POPRAWY JAKOŚCI
AGENCJE WYKONAWCZE	91%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	92%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	92%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	67%
INSTYTUCJE KULTURY	100%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	97%
MINISTERSTWA I KPRM	100%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%
PROKURATURY	94%
SĄDY	Nie objęte audytem zleconym
SŁUŻBY MUNDUROWE	95%
SZPITALE	93%
UCZELNIE PUBLICZNE	92%
URZĘDY CENTRALNE	86%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	94%
ŁĄCZNIE JSFP	94%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji przekazanej w związku z realizacją audytu zleconego w 2024 r.

W przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca odsetek JSFP z opracowanym programem zapewnienia i poprawy jakości jest niższy niż w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w JSFP (odpowiednio – **85%** i **95%** badanych JSFP).

W grupach:

- „instytucje kultury”;
- „izby administracji skarbowej”;
- „ministerstwa i KPRM”;
- „państwowe fundusze celowe oraz ZUS, KRUS, NFZ”

wszystkie badane jednostki opracowały program zapewnienia i poprawy jakości.

5.20 Przeprowadzenie samooceny (za ostatni rok) i oceny zewnętrznej raz na 5 lat

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

Dane na temat przeprowadzenia samooceny i oceny zewnętrznej zaczerpnięte zostały z raportu benchmarkingowego za 2024 r. (z dodatkowym wyodrębnieniem instytucji gospodarki budżetowej). Podobnie, jak w przypadku ankiety dotyczącej JST, również w niniejszej analizie uwzględniliśmy rok rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP. W związku z tym te JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzony jest krócej niż 5 lat nie zostały wzięte pod uwagę przy obliczaniu odsetka jednostek, w których przeprowadzono ocenę zewnętrzną. Dane prezentujące odsetek JSFP z przeprowadzoną samooceną oraz oceną zewnętrzną przedstawia tabela nr 22.

Tabela nr 22

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK JSFP, Z PRZEPROWADZONĄ SAMOOCENĄ	ODSETEK JSFP, Z PRZEPROWADZONĄ OCENĄ ZEWNĘTRZNĄ
AGENCJE WYKONAWCZE	100%	67%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	69%	49%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	83%	82%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	67%	33%
INSTYTUCJE KULTURY	100%	0%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%	6%
JEDNOSTKI MON	83%	84%
MINISTERSTWA I KPRM	89%	56%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	83%	20%
PROKURATURY	85%	52%
SĄDY	91%	80%
SŁUŻBY MUNDUROWE	79%	67%
SZPITALE	82%	49%
UCZELNIE PUBLICZNE	94%	82%
URZĘDY CENTRALNE	83%	66%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	94%	94%
ŁĄCZNIE JSFP	86%	67%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Samoocena została przeprowadzona w **88%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce i w **74%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. W przypadku oceny zewnętrznej – została ona przeprowadzona w **69%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce i **45%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

Odsetek JSFP, w których przeprowadzona została samoocena oraz odsetek JSFP, w których przeprowadzona została ocena zewnętrzna jest zdecydowanie wyższy niż w przypadku JST, gdzie wielkości te wynosiły odpowiednio **59%** i **23%**. Warto zwrócić uwagę na duże zróżnicowanie między grupami w przypadku przeprowadzania oceny zewnętrznej. Występują grupy, w którym ocenę taką przeprowadzono w niemal wszystkich JSFP (np. grupa „urzędy wojewódzkie”). Jak również grupy, w których nie przeprowadzono takiej oceny lub ocena zewnętrzna została przeprowadzona w niewielkiej liczbie JSFP.

6. Uprawnienia osób prowadzących audyt wewnętrzny

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

Najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień w badanych JSFP jest złożenie z pozytywnym wynikiem egzaminu na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów w latach 2003-2006 (egzamin MF). Uprawnienia takie stanowią niemal połowę wszystkich uprawnień, występujących w JSFP. Drugim najczęściej występującym sposobem nabycia uprawnień jest odbycie dwuletniej praktyki i ukończenie studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego (niemal **1/3** wszystkich uprawnień, występujących w JSFP).

Spśród certyfikatów wymienionych w art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. a uofp, najczęściej występującym uprawnieniem jest certyfikat CGAP (Certified Government Auditing Professional). Certyfikaty stanowią ogółem **18,1%** wszystkich uprawnień.

Tabela nr 23 przedstawia częstotliwość występowania w JSFP uprawnień kwalifikujących do prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela nr 23

RODZAJ UPRAWNIENIA	WYSTĘPOWANIE
EGZAMIN MF	46,7%
PRAKTYKA I STUDIA	32,8%
CGAP	12,0%
CIA	4,8%
BIEGŁY REWIDENT	1,0%
CISA	0,9%
CFE	0,3%
ACCA	0,1%
NIESPRECYZOWANE	1,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

W badanych jednostkach nie wystąpiły osoby posiadające następujące certyfikaty uprawniające do prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP:

- CCSA;
- CFSA;
- CFA.

W przypadku **10** JSFP nie sprecyzowano, jakie uprawnienia posiada dana osoba.

W jednym przypadku opisane kwalifikacje nie potwierdzają uprawnienia do prowadzenia audytu wewnętrznego i w tej jednostce nie wykazano innych osób z odpowiednimi uprawnieniami.

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

- czy zapoznano się z wymaganiami, jakie powinna spełniać osoba kandydująca na stanowisko audytora wewnętrznego w jednostce lub usługodawca²⁴;
- czy osoby prowadzące audyt wewnętrzny spełniają te wymagania.

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

²⁴ Informacje na temat obowiązków kierownika jednostki w zakresie weryfikacji uprawnień osób prowadzących audyt wewnętrzny opisane są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: [Link do publikacji](#).

7. Realizacja zadań audytowych, czynności sprawdzające, zalecenia

Dane na temat realizacji zadań audytowych, czynności sprawdzających²⁵ i zaleceń opracowane zostały na podstawie informacji rocznych za 2024 r., podsumowanych w raporcie benchmarkingowym za 2024 r.

W przypadku zadań zapewniających uwzględniliśmy podział na:

- zadania zaplanowane na 2024 r. (w tym zadania kontynuowane z lat poprzednich oraz zadania zlecone);
- zadania realizowane w 2024 r. a nieujęte w planie (zadania pozaplanowe);
- zadania zakończone w 2024 r.;
- zadania niezrealizowane w 2024 r.

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

Podobnie, jak w przypadku JST, w JSFP średnia liczba zadań audytowych i czynności sprawdzających jest niższa w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca (tabela nr 24 i 25). W szczególności różnica jest widoczna w realizacji czynności doradczych, których średnio 4 razy więcej realizowanych jest w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Tabela nr 24 Średnie liczby zadań zapewniających

SPOSÓB PROWADZENIA AW	ZAPLANOWANE	POZAPLANOWE	NIEZREALIZOWANE	ZREALIZOWANE
RAZEM	3,1	0,08	- 0,63	2,48
ZATR	3,18	0,08	-0,7	2,51
USŁ	2,43	0,05	-0,16	2,31

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Średnio JSFP planowały na 2024 r. realizację ok. **3** zadań zapewniających (w przypadku JST liczba ta była zbliżona – wynosiła **2,7**). W przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce średnia ta była wyższa niż w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

Zadania pozaplanowe w niewielkim stopniu były realizowane przez JSFP w 2024 r. Średnie wartości są niższe niż w przypadku JST (gdzie średnio realizowano **0,2** takich zadań). Prawdopodobnie na taki wynik miała wpływ realizacja przez JSFP audytu wewnętrznego zleconego w 2024 r.

Dane dotyczące zadań niezrealizowanych zaprezentowane zostały jako liczby ujemne, celem wykazania braku ich realizacji w badanym roku.

Średnio JSFP zrealizowały w 2024 r. **2,48** zadania zapewniającego. Jest to wynik nieco wyższy niż w przypadku JST, gdzie średnia ta wyniosła **2,2**. Uwzględniając podział na sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce widać, że dużo mniej niezrealizowanych zadań wystąpiło w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

²⁵ Pojęcia „zadanie audytowe”, „zadanie zapewniające” i „czynności sprawdzające” są zdefiniowane w § 2 rozporządzenia.

Tabela nr 25 Średnia realizacja czynności doradczych i czynności sprawdzających

SPOSÓB PROWADZENIA AW	CZYNNOŚCI DORADCZE	CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
RAZEM	3,26	1,51
ZATR	3,64	1,62
USŁ	0,85	0,82

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Podobnie, jak w przypadku JST, średnia liczba czynności doradczych przeprowadzonych w 2024 r. jest 4-krotnie wyższa w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce niż w JST, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

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

Z danych zgromadzonych na potrzeby opracowania benchmarkingu za 2024 r. wynika, że wystąpiło **6 JSFP** (niespełna **1%** JSFP uwzględnionych w benchmarkingu za 2024 r.), w których nie zrealizowano w 2024 r. żadnego z zadań audytowych. Jest to skala zdecydowanie mniejsza niż w przypadku JST, gdzie odsetek takich jednostek wynosił **12%**.

Liczba planowanych, zrealizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających uzależniona jest od wielkości KAW. Podobnie jak w przypadku wyników ankiety skierowanej do JST – w przypadku jednostek, w których audyt prowadzi usługodawca, średnie liczby planowanych oraz zrealizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających są na poziomie porównywalnym z KAW o wymiarze poniżej etatu. Taki wniosek nasuwa się również po uwzględnieniu mediany oraz najczęściej występujących wartości.

Dane w zakresie średniej liczby planowanych, zrealizowanych zadań zapewniających, zrealizowanych czynności doradczych i czynności sprawdzających przedstawia tabela nr 26. Tabele 27 i 28 przedstawiają odpowiednio medianę i najczęściej występującą wartość w odniesieniu do tychże zadań, czynności.

Tabela nr 26 Średnia realizacja zadań, czynności

Wielkość KAW	ZAPLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI DORADCZE	ZREALIZOWANE CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE
PONIŻEJ 0,5 ETATU	2,1	1,8	1,4	0,6
0,5 – 1 ETAT	2,5	1,9	2,1	1,2
1 ETAT	3,2	2,5	3,8	1,6
OD 1 DO 2 ETATÓW (WŁĄCZNIE)	4,0	3,2	3,9	1,8
POWYŻEJ 2 ETATÓW	5,8	4,5	10,6	4,0
USŁUGODAWCA	2,4	2,3	0,8	0,8
ŁĄCZNIE JSFP:	3,1	2,5	3,3	1,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Tabela nr 27 Mediana realizowanych zadań, czynności

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

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Tabela nr 28 Najczęściej występujące wartości

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

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

W porównaniu z wynikami ankiety skierowanej do JST, można zaobserwować, że w JSFP w większym stopniu niż w JST realizowane są czynności doradcze i czynności sprawdzające.

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

7.1 Planowanie zadań zapewniających

Przy analizie danych na temat planowania zadań zapewniających, uwzględniliśmy zadania kontynuowane oraz zadania zlecone. Zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia plan audytu powinien odnosić się również do zadań kontynuowanych. JSFP są również informowane co roku o potrzebie planowania rezerwy na audyt wewnętrzny zlecony.

W analizie uwzględniono dodatkowo wielkość KAW – dane dotyczące planowanych, realizowanych zadań audytowych i czynności sprawdzających prezentowane są w przeliczeniu na 1 etat, a w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca – w przeliczeniu na usługodawcę.

Tabela nr 29 przedstawia dane na temat planowania zadań zapewniających w podziale na rodzaj JSFP oraz na sposób prowadzenia audytu w jednostce (audytor zatrudniony albo usługodawca).

Tabela nr 29

GRUPA JEDNOSTEK	PLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NA 1 ETAT KAW	PLANOWANE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	0,8	2,3
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	2,3	1,6
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1,7	2,5
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	0,9	1,0
INSTYTUCJE KULTURY	2,5	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0,7	-
JEDNOSTKI MON	2,7	-
MINISTERSTWA I KPRM	1,0	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	1,2	-
PROKURATURY	2,3	1,8
SĄDY	3,2	2,0
SŁUŻBY MUNDUROWE	2,5	1,3
SZPITALE	2,8	1,7
UCZELNIE PUBLICZNE	1,8	1,8
URZĘDY CENTRALNE	1,9	2,3
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	1,4	-
ŁĄCZNIE JSFP	1,9	1,7

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Nieznacznie więcej zadań zapewniających w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę planowano w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. W grupach „instytucje kultury” oraz „sądy” planowano średnio co najmniej 2 zadania zapewniające, niezależnie od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w JSFP. Warto zauważyć, że grupa „sądy” nie jest obejmowana zadaniami zleconymi.

7.2 Zadania zapewniające pozaplanowe

Zgodnie z art. 283 ust. 2 uofp w uzasadnionych przypadkach audyt wewnętrzny przeprowadza się poza planem audytu. Tabela nr 30 pokazuje, ile w 2024 r. realizowanych było zadań pozaplanowych w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę.

Tabela nr 30

GRUPA JEDNOSTEK	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE POZAPLANOWE NA 1 ETAT KAW	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE POZAPLANOWE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	0,05	0,00
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	0,02	0,05
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	0,10	0,50
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	0,13	0,00
INSTYTUCJE KULTURY	0,31	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0,02	-
JEDNOSTKI MON	0,07	-
MINISTERSTWA I KPRM	0,06	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0,00	-

GRUPA JEDNOSTEK	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE POZAPLANOWE NA 1 ETAT KAW	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE POZAPLANOWE NA USŁUGODAWCĘ
PROKURATURY	0,00	0,00
SĄDY	0,09	0,00
SŁUŻBY MUNDUROWE	0,00	0,06
SZPITALE	0,19	0,00
UCZELNIE PUBLICZNE	0,12	0,10
URZĘDY CENTRALNE	0,12	0,00
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0,00	-
ŁĄCZNIE JSFP	0,07	0,05

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Zadania pozaplanowe w nieco większym stopniu były realizowane w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

Najwyższy poziom realizacji zadań pozaplanowych miał miejsce w grupie „inne państwowe osoby prawne” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca oraz w grupie „instytucje kultury” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

7.3 Zadania zapewniające zrealizowane

Tabela nr 31 przedstawia dane na temat zrealizowanych w 2024 r. zadań zapewniających w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę.

Tabela nr 31

GRUPA JEDNOSTEK	ZAKOŃCZONE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NA 1 ETAT KAW	ZAKOŃCZONE ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	0,95	3,00
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	2,25	2,05
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1,69	4,00
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	1,13	2,00
INSTYTUCJE KULTURY	2,46	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0,81	-
JEDNOSTKI MON	3,63	-
MINISTERSTWA I KPRM	0,92	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0,98	-
PROKURATURY	2,70	2,75
SĄDY	2,47	1,91
SŁUŻBY MUNDUROWE	2,86	2,06
SZPITALE	3,29	2,43
UCZELNIE PUBLICZNE	2,06	2,45
URZĘDY CENTRALNE	1,73	3,25
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	1,39	-
ŁĄCZNIE JSFP	1,97	2,31

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Najwyższy poziom realizacji zadań zapewniających miał miejsce w grupie „inne państwowe osoby prawne” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca oraz w grupie „jednostki MON” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.

W 4 grupach zrealizowano w przeliczeniu na 1 etat KAW średnio poniżej 1 zadania zapewniającego w 2024 r., podczas gdy w przypadku JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca najniższy wynik był zbliżony do średnio 2 zadań zapewniających.

Średnia liczba zrealizowanych zadań zapewniających w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę jest wyższa w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, co również przekłada się na realizację w większym stopniu planu w zakresie zadań zapewniających w tych jednostkach (tabela nr 32).

Tabela nr 32

GRUPA JEDNOSTEK	PROCENT REALIZACJI PLANU (ŁĄCZNIE)	AUDYTOR ZATRUDNIONY	USŁUGODAWCA
AGENCJE WYKONAWCZE	87%	87%	86%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	75%	70%	90%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	66%	63%	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%	100%	100%
INSTYTUCJE KULTURY	67%	67%	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	70%	70%	-
JEDNOSTKI MON	84%	84%	-
MINISTERSTWA I KPRM	53%	53%	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	62%	62%	-
PROKURATURY	54%	48%	100%
SĄDY	78%	76%	95%
SŁUŻBY MUNDUROWE	71%	67%	92%
SZPITALE	77%	76%	91%
UCZELNIE PUBLICZNE	73%	69%	91%
URZĘDY CENTRALNE	63%	58%	100%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	62%	62%	-
ŁĄCZNIE JSFP	73%	70%	92%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

JSFP zrealizowały w 2024 r. **73%** zaplanowanych na ten rok zadań zapewniających. Jest to wynik niższy niż w przypadku JST, gdzie odsetek ten wyniósł **80%**. Wśród badanych JSFP jest wyraźna różnica w stopniu realizacji planu (w zakresie zadań zapewniających) w jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca a w jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. Stopień realizacji planu jest wyższy wśród usługodawców niż w przypadku audytorów zatrudnionych w jednostce o przeszło **20** punktów procentowych.

7.4 Zadania zapewniające niezrealizowane

Na podstawie danych z informacji rocznej 2024 r. dokonaliśmy również analizy zadań planowanych na 2024 r. (wraz z kontynuowanymi) a niezakończonych w 2024 r. Dane na ten temat w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę zawiera tabela nr 33.

Tabela nr 33

GRUPA JEDNOSTEK	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NIEZREALIZOWANE NA 1 ETAT KAW	ZADANIA ZAPEWNIAJĄCE NIEZREALIZOWANE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	0,09	0,33
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	0,73	0,24
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	0,55	0,00
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	0,00	0,00
INSTYTUCJE KULTURY	1,23	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0,21	-
JEDNOSTKI MON	0,41	-
MINISTERSTWA I KPRM	0,46	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0,31	-
PROKURATORY	1,20	0,00
SĄDY	0,78	0,09
SŁUŻBY MUNDUROWE	0,83	0,11
SZPITALE	0,68	0,14
UCZELNIE PUBLICZNE	0,57	0,20
URZĘDY CENTRALNE	0,78	0,00
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0,44	-
ŁĄCZNIE JSFP	0,55	0,16

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Najwyższy poziom zadań zapewniających niezrealizowanych wystąpił w grupie „instytucje kultury”, a więc w grupie, w której poziomy planowanych i pozaplanowych zadań były najwyższe. Wśród JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca najwyższy poziom zadań zapewniających niezrealizowanych wystąpił w grupie „agencje wykonawcze”.

W przypadku **26 JSFP (4% z JSFP, które uwzględniono w benchmarkingu)** nie zrealizowano w 2024 r. żadnego zadania zapewniającego – wśród tych jednostek **65%** stanowiły jednostki z grupy „sądy”, natomiast tylko w **1** z takich JSFP audyt prowadził usługodawca. W JST skala takich jednostek była znacznie wyższa – brak realizacji jakiegokolwiek zadania w 2024 r. wykazało **16%** ankietowanych JST.

7.5 Czynności doradcze

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

Dane na temat liczby wykonanych czynności doradczych w 2024 r. w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę przedstawia tabela nr 34.

Tabela nr 34

GRUPA JEDNOSTEK	ZAKOŃCZONE CZYNNOŚCI DORADCZE NA 1 ETAT KAW	ZAKOŃCZONE CZYNNOŚCI DORADCZE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	8,59	0,33
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	1,55	0,62

INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1,43	1,00
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	0,50	1,00
INSTYTUCJE KULTURY	4,92	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	1,69	-
JEDNOSTKI MON	2,21	-
MINISTERSTWA I KPRM	0,94	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0,56	-
PROKURATURY	3,90	1,50
SĄDY	7,26	2,09
SŁUŻBY MUNDUROWE	1,90	0,61
SZPITALE	2,79	0,86
UCZELNIE PUBLICZNE	2,64	0,60
URZĘDY CENTRALNE	2,34	0,50
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	1,61	-
ŁĄCZNIE JSFP	2,85	0,85

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Największą liczbę czynności doradczych w przeliczeniu na 1 etat KAW zrealizowano w grupie „agencje wykonawcze” (**8,5** czynności doradczej na etat KAW). Wyłączając z tej grupy jednostkę o najwyższej wartości zrealizowanych czynności doradczych, wielkość ta wyniesie nieco ponad **5**. Warto zauważyć, że w grupach występuje duże zróżnicowanie, jeśli chodzi o liczbę realizowanych czynności doradczych.

Wśród analizowanych JSFP – w **20% (138 z 696)** jednostek, nie zrealizowano w 2024 r. żadnej czynności doradczej. W **29%** jednostek audyt prowadzony był przez usługodawcę. Z ankiety skierowanej do JST wynika, że brak realizacji czynności doradczych dotyczył około **2/3** JST a dominowały wśród takich jednostek te, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

7.6 Czynności sprawdzające

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

Dane na temat liczby wykonanych czynności sprawdzających w 2024 r. w przeliczeniu na 1 etat KAW/usługodawcę przedstawia tabela nr 35.

Tabela nr 35

GRUPA JEDNOSTEK	CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE NA 1 ETAT KAW	CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE NA USŁUGODAWCĘ
AGENCJE WYKONAWCZE	1,11	1,33
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	1,17	0,71
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	1,26	1,50
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	1,13	2,50
INSTYTUCJE KULTURY	3,08	-
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	0,74	-

JEDNOSTKI MON	2,12	-
MINISTERSTWA I KPRM	0,54	-
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	0,53	-
PROKURATURY	1,53	1,00
SĄDY	2,04	0,82
SŁUŻBY MUNDUROWE	1,41	0,61
SZPITALE	1,65	0,57
UCZELNIE PUBLICZNE	1,18	0,70
URZĘDY CENTRALNE	1,68	1,75
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	0,83	-
ŁĄCZNIE JSFP	1,27	0,82

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Najwyższy poziom realizacji czynności sprawdzających miał miejsce w grupie „instytucje kultury” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce oraz w grupie „instytucje gospodarki budżetowej” wśród jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca.

7.7 Zalecenia

Zgodnie z §2 pkt 5 rozporządzenia zalecenia są zdefiniowane jako propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki. Tabela nr 36 przedstawia procent akceptacji zaleceń – zaleceń przyjętych do realizacji względem wydanych zaleceń.

Tabela nr 36

GRUPA JEDNOSTEK	ODSETEK ZAAKCEPTOWANYCH ZALECEŃ
AGENCJE WYKONAWCZE	99%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	99%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	100%
INSTYTUCJE KULTURY	94%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%
JEDNOSTKI MON	98%
MINISTERSTWA I KPRM	99%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	98%
PROKURATURY	97%
SĄDY	98%
SŁUŻBY MUNDUROWE	97%
SZPITALE	98%
UCZELNIE PUBLICZNE	100%
URZĘDY CENTRALNE	100%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	98%
ŁĄCZNIE JSFP	99%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych gromadzonych na potrzeby benchmarkingu za 2024 r.

Stopień akceptacji zaleceń w przypadku JSFP jest nieco wyższy niż w przypadku JST (gdzie wyniósł on **96,4%**). W JST stopień akceptacji zaleceń był niższy w przypadku usługodawców,

natomiast w JSFP niższy, choć wciąż wysoki stopień akceptacji zaleceń (**98,5%**) dotyczy JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. W JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, niemal wszystkie zalecenia (**99,7%**) zostały przyjęte do realizacji.

8. Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej

Minister kierujący działem administracji rządowej zobowiązany jest do składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (dalej: OKZ) za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej, na podstawie art. 70 ust. 3 uofp. Może również zobowiązać kierownika jednostki w dziale do składania OKZ (art. 70 ust. 4 uofp). OKZ publikowane jest w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej: BIP), na podstawie art. 70 ust. 5 uofp.

W przypadku JSFP niezobowiązanych do składania OKZ na podstawie powyższych przepisów, standard nr 22 standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych²⁶ zaleca sporządzanie co roku OKZ.

W ankiecie jednostki udzielały odpowiedzi na pytanie o sporządzanie i publikację OKZ w BIP. Tabela nr 37 prezentuje odsetek pozytywnych odpowiedzi, w podziale na poszczególne grupy benchmarkingowe. W przypadku publikacji OKZ, odsetek liczony jest względem JSFP, które sporządzają OKZ.

Tabela nr 37

GRUPA JEDNOSTEK	SPORZĄDZENIE OKZ	PUBLIKACJA OKZ
AGENCJE WYKONAWCZE	100%	88%
INNE JEDNOSTKI BUDŻETOWE	77%	85%
INNE PAŃSTWOWE OSOBY PRAWNE	88%	100%
INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ	50%	100%
INSTYTUCJE KULTURY	100%	50%
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ	100%	81%
JEDNOSTKI MON	100%	3%
MINISTERSTWA I KPRM	92%	100%
PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE ORAZ ZUS, KRUS, NFZ	100%	67%
PROKURATURY	100%	97%
SĄDY	96%	95%
SŁUŻBY MUNDUROWE	98%	95%
SZPITALE	82%	53%
UCZELNIE PUBLICZNE	100%	97%
URZĘDY CENTRALNE	88%	96%
URZĘDY WOJEWÓDZKIE	47%	100%
ŁĄCZNIE JSFP	93%	82%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

Zobowiązani do sporządzania i publikowania OKZ na podstawie uofp są ministrowie kierujący działem – wszystkie ministerstwa biorące udział w ankiecie potwierdziły spełnienie tego obowiązku.

Zdecydowana większość jednostek sporządza OKZ. Jedynie w przypadku grup „instytucje gospodarki budżetowej” i „urzędy wojewódzkie” odsetek ten jest wyraźnie niższy, lecz w przypadku pierwszej z tych grup, niski procent wynika z niewielkiej liczby jednostek (2) biorących udział w ankiecie.

²⁶ Ogłoszonych komunikatem Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Większość jednostek sporządzających OKZ również publikuje ten dokument w BIP.
Zdecydowanie niższy odsetek takich jednostek występuje w grupie „jednostki MON”.

9. Podsumowanie

Najważniejsze spostrzeżenia wynikające z ustaleń:

Prowadzenie audytu przez usługodawców

- W **13%** badanych JSFP audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Jest to znacznie mniejszy odsetek niż w przypadku JST (gdzie usługodawcy prowadzili audyt wewnętrzny w **62%** badanych jednostek), jednakże prowadzenie audytu wewnętrznego przez usługodawców w JSFP jest obwarowane większą liczbą warunków niż w JST.
- Liczba JSFP, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez usługodawcę mimo niespełniania warunków, o których mowa w uofp jest niewielka (6 JSFP) – przy czym nie badano kwestii zgody ministra kierującego działem na prowadzenie audytu przez usługodawcę.
- Największa liczba JSFP obsługiwanych przez jednego usługodawcę (**4** jednostki) była zdecydowanie niższa niż w przypadku JST (**73** jednostki), natomiast w JST usługodawcy prowadzą audyt wewnętrzny w przeszło **10** razy większej liczbie jednostek.
- **15%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca wskazało, że umowa nie określa kar umownych za niewykonywanie lub nienależyte wykonywanie obowiązków w zakresie audytu wewnętrznego.
- Najczęściej nadzór merytoryczny nad umową z usługodawcą sprawuje kierownik jednostki (**56%** jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca).

Zatrudnienie w KAW

- Zatrudnienie poniżej 0,5 etatu audytora wewnętrznego występuje w około **10%** JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce (w przypadku JST, odsetek ten wyniósł blisko **33%**).
- JSFP częściej zatrudniały audytorów wewnętrznych w wymiarze co najmniej 1 pełnego etatu (**51%** jednostek), niż w wymiarze poniżej pełnego etatu. W przypadku JST jednostki takie stanowiły niespełna **41%**.
- W JSFP z budżetem powyżej 162 mln zł, znajdują się niemal wszystkie (**95%**) etaty osób zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych.
- W **61** JSFP (**15%** JSFP, które wypełniły ankietę i w których audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora zatrudnionego w jednostce), występują stanowiska, na których możliwe jest odbywanie praktyki celem zdobycia uprawnień do bycia audytorem wewnętrznym – łącznie **67** etatów. Jedynie 44 JST wykazały istnienie takich stanowisk o łącznym wymiarze etatu wynoszącym – **50**.
- Większość jednostek z grupy „ministerstwa i KPRM” (**7 z 12**) wykazało w ankiecie, że przy określaniu wymiaru etatu audytorów wewnętrznych nie uwzględniono liczby jednostek podległych i nadzorowanych, w których audytor może przeprowadzać czynności.

Powierzanie audytowi dodatkowych zadań

- Jedynie **6%** JSFP poinformowało, że KAW, kierownikowi KAW lub audytorom wewnętrznym przypisano dodatkowe zadania (inne niż prowadzenie audytu wewnętrznego). W przypadku JST odsetek ten wyniósł **20%**.

- Powierzanie audytowi wewnętrznemu dodatkowych zadań występuje częściej w jednostkach o wysokich budżetach.
- W zdecydowanej większości (**83%**) JSFP, w których audytowi wewnętrznemu powierzono dodatkowe zadania, wprowadzono zabezpieczenia w zakresie niezależności, obiektywizmu i efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego.

Realizacja zadań przypisanych kierownikowi jednostki

- W niemal wszystkich JSFP zadania kierownika określone w rozporządzeniu faktycznie wykonuje kierownik jednostki (potwierdzenie takie wykazało – w zależności od zagadnienia od **94%** do **99%** JSFP).
- Wystąpiły **4** JSFP, które poinformowały, że żadnego z badanych ankietą zadań przypisanych w rozporządzeniu kierownikowi jednostki nie wykonuje kierownik jednostki.
- W przeciwieństwie do JST, najczęściej negatywne odpowiedzi były udzielane przez JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce (nie usługodawca). Warto jednak podkreślić, że w przypadku badanych JSFP usługodawcy prowadzą audyt w zaledwie **13%** jednostek, podczas gdy w przypadku JST usługodawcy prowadzą audyt w większości badanych jednostek (**62%**).
- Około **13%** ankietowanych JSFP wykazało, że nie wszystkie wymagane rozporządzeniem dokumenty i informacje trafiają bezpośrednio do kierownika jednostki.

Spełnienie wymogów standardów

- Niemal wszystkie badane JSFP przekazały do Ministerstwa Finansów karty audytu.
- Odsetek JSFP, w których opracowano procedury prowadzenia audytu wewnętrznego oraz program zapewnienia i poprawy jakości jest wysoki i wynosi odpowiednio **88%** i **94%**. W JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzą usługodawcy odsetek ten jest niższy.
- Odsetek JSFP, w których przeprowadzona została samoocena (**86%**) oraz odsetek JSFP, w których przeprowadzona została ocena zewnętrzna (**67%**) jest zdecydowanie wyższy niż w przypadku JST, gdzie wielkości te wynosiły odpowiednio **59%** i **23%** – z uwzględnieniem daty rozpoczęcia prowadzenia audytu w jednostce).

Uprawnienia audytorów

- Najczęściej w JSFP audyt wewnętrzny prowadzą osoby, które zdały egzamin MF – takie osoby prowadzą audyt w **46%** JSFP, co jest wynikiem niemal takim samym, jak w przypadku JST.
- Drugim najczęściej występującym uprawnieniem jest praktyka i studia – **33%**. Oba te rodzaje uprawnień występują w około **79%** JSFP.
- W JSFP, które wzięły udział w ankiecie nie występują jednostki, gdzie audyt wewnętrzny prowadzą osoby posiadające certyfikaty: CCSA, CFSA, CFA (w JST wystąpili audytorzy posiadający wszystkie możliwe uprawnienia wymienione w art. 286 uofp).
- Tylko w jednym przypadku opisane kwalifikacje nie potwierdzają uprawnienia do prowadzenia audytu wewnętrznego i w tej JSFP nie wykazano innych osób z odpowiednimi uprawnieniami.

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

Zadania audytowe i czynności sprawdzające

- Podobnie, jak w przypadku JST, w JSFP średnia liczba zadań audytowych i czynności sprawdzających jest niższa w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca – w szczególności różnica jest widoczna w realizacji czynności doradczych, których średnio 4 razy więcej realizowanych jest w JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce.
- Wystąpiło **6** JSFP (niespełna **1%** JSFP uwzględnionych w benchmarkingu za 2024 r.), w których nie zrealizowano w 2024 r. żadnego z zadań audytowych. Jest to skala zdecydowanie mniejsza niż w przypadku JST, gdzie odsetek takich jednostek wyniósł **12%**.
- W porównaniu z wynikami ankiety skierowanej do JST, można zaobserwować, że w JSFP w większym stopniu niż w JST realizowane są czynności doradcze i czynności sprawdzające.

Zalecenia

- Stopień akceptacji zaleceń w przypadku JSFP (**99%**) jest nieco wyższy niż w przypadku JST (gdzie wyniósł on **96,4%**).
- W JSFP niższy, choć wciąż wysoki stopień akceptacji zaleceń (**98,5%**) dotyczy JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor zatrudniony w jednostce. W JSFP, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, niemal wszystkie zalecenia (**99,7%**) zostały przyjęte do realizacji.

Inne

- Wszystkie ministerstwa biorące udział w ankiecie potwierdziły spełnienie obowiązku dotyczącego składania i publikacji OKZ.