

SPRAWOZDANIE ROCZNE

AUDYT WEWNĘTRZNY I KONTROLA ZARZĄDCZA W SEKTORZE PUBLICZNYM

Sprawozdanie prezentuje funkcjonowanie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych w 2012 roku

Spis treści

1. PODSUMOWANIE.....	3
2. AUDYT WEWNĘTRZNY.....	6
2.1. ORGANIZACJA SYSTEMU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO	6
2.1.1. Audyt wewnętrzny w jednostkach administracji rządowej.....	7
2.1.2. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego.....	7
2.1.3. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego.....	9
2.2. PLANOWANIE.....	9
2.2.1. Znaczenie procesu planowania w działalności audytu wewnętrznego	9
2.2.2. Analiza ryzyka.....	10
2.2.3. Plan audytu.....	12
2.3. PRZEPROWADZANIE AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	13
2.3.1. Zadania zapewniające	13
2.3.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone	15
2.3.3. Czynności doradcze	15
2.3.4. Czynności sprawdzające.....	16
2.4. EFEKTYWNOŚĆ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO	16
2.4.1. Analiza zasobów osobowych.....	16
2.4.3. Cykl audytu.....	18
2.4.4. Oszczędności.....	19
2.4.5. Zalecenia	20
2.5. JAKOŚĆ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO.....	20
2.5.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne.....	21
2.5.2. Szkolenia.....	22
2.5.3. Formuła „Przeprowadzono zgodnie ze standardami”	22
2.6. DANE ŹRÓDŁOWE	22
3. KONTROLA ZARZĄDCZA.....	24
3.1. KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ.....	24
3.1.1. Planowanie działalności.....	24
3.1.2. Zarządzanie ryzykiem	26
3.1.3. Audyt wewnętrzny w dziale a zarządzanie ryzykiem.....	26
3.1.4. Ocena kontroli zarządczej	27
3.2. KONTROLA ZARZĄDCZA W JST	28
3.2.1. Planowanie działalności.....	28
3.2.2. Zarządzanie ryzykiem	30
3.2.3. Audyt wewnętrzny a zarządzanie ryzykiem.....	30
4. KOMITETY AUDYTU.....	32
4.1. ANALIZA SPRAWOZDAŃ Z DZIAŁALNOŚCI KOMITETÓW AUDYTU W 2012 R.	32
4.2. ANALIZA ANKIET DOTYCZĄCYCH WYBRANYCH ASPEKTÓW KONTROLI ZARZĄDCZEJ PRZEPROWADZONYCH W MINISTERSTWACH W ZAKRESIE UDZIAŁU KOMITETÓW AUDYTU W PROCESIE PRZYGOTOWANIA PLANÓW DZIAŁALNOŚCI NA 2012 R.....	33
4.3. ANALIZA WYNIKÓW OCEN KOMÓREK AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ZAKRESIE WYZNACZANIA PRZEZ KOMITETY AUDYTU PRIORYTETÓW DO PLANÓW AUDYTU WEWNĘTRZNEGO NA 2012 R.	33

1. Podsumowanie

Rok 2012 był trzecim rokiem obowiązywania przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej oraz komitetów audytu. W tym roku przypadło również dziesięciolecie funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej. Poniższe podsumowanie przedstawia najważniejsze informacje i wnioski odnośnie do wskazanych obszarów¹ – szczegółowe dane i analizy zostały zaprezentowane w dalszej części Sprawozdania.

Audyt wewnętrzny

Ocena systemu audytu wewnętrznego za 2012 r. została przedstawiona w zmienionym w porównaniu do lat poprzednich układzie, który nawiązuje do procesu audytu wewnętrznego. Objęła bloki dotyczące: organizacji komórki audytu wewnętrznego, planowania rocznego, przeprowadzania audytu wewnętrznego, efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego oraz zapewnienia wysokiej jakości.

Zdecydowanie najczęstszym rozwiązaniem w zakresie **organizacji audytu wewnętrznego** jest prowadzenie audytu przez audytora zatrudnionego w jednostce na pełny etat w ramach jednoosobowego stanowiska pracy. Komórka audytu wewnętrznego jest zazwyczaj wyodrębniona organizacyjnie oraz prawidłowo usytuowana w strukturze jednostki, co oznacza bezpośrednią podległość kierownikowi jednostki. Jednakże nadal odnotowujemy przypadki niezgodności w zakresie organizacji audytu wewnętrznego z obowiązującymi przepisami prawa, szczególnie w zakresie braku pełnej niezależności organizacyjnej. Tendencja włączania stanowisk/komórek audytu do innych komórek organizacyjnych ma prawdopodobnie uzasadnienie praktyczne, wiążące się z tym, że nieliczna obsada komórek audytu stosunkowo łatwo poddaje się włączeniu w strukturę innej komórki organizacyjnej, co jednocześnie pozwala zmniejszyć liczbę samodzielnych komórek i stanowisk kierowniczych. Argumenty o konflikcie interesów, jaki wiąże się z funkcjonowaniem w ramach innej komórki organizacyjnej, wydają się przegrywać z ww. praktycznymi względami. Łączenie audytu z komórkami kontroli najprawdopodobniej wiąże się z postrzeganiem działalności kontrolnej i audytowej jako działalności pokrewnej.

Odnosząc się do obszaru **planowania audytu** należy stwierdzić, że audytorzy wewnętrznymi terminowo opracowują roczne plany audytu wewnętrznego. Plany zawierają elementy określone w przepisach prawa i zgodnie z deklaracjami samych kierowników, odpowiadają na oczekiwania ministra kierującego działem/kierownika jednostki, co należy ocenić pozytywnie. Niestety struktura identyfikowanych przez audytorów obszarów ryzyka nadal wskazuje, że obszary działalności wspomagającej liczbowo przewyższają obszary działalności podstawowej, co nie jest zjawiskiem prawidłowym. Aby audyt wewnętrzny wypełniał cel wyznaczony ustawową definicją, dotyczący wsparcia ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, powinien koncentrować się na ocenie systemu kontroli zarządczej w podstawowych obszarach działania jednostki. Cele i zadania wyznaczone na dany rok powinny stanowić wyznacznik struktury obszarów ryzyka (stosunek obszarów działalności podstawowej do wspomagającej). Stałe utrzymująca się przewaga obszarów ryzyka dotyczących działalności wspomagającej może świadczyć o tym, iż katalog obszarów ryzyka pozostaje niezmienny od lat, wywodząc się z czasów, kiedy audyt wewnętrzny skupiał się na działalności podległej dyrektorom generalnym.

Audytorzy wewnętrznymi nadal mają trudności z prawidłowym przeprowadzeniem analizy ryzyka. Odnosząc się do wykonania planu audytu wewnętrznego, należy negatywnie ocenić niski wskaźnik zadań zapewniających zrealizowanych w stosunku do zadań

¹ Informacje dotyczące audytu wewnętrznego zostały oparte na danych pozyskanych z jednostek sektora finansów publicznych prowadzących audyt wewnętrzny, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego.

zaplanowanych. Wskaźnik ten wyniósł tylko 71,5%. Przyczynami, które m.in. wpływają na niskie wykonanie planu audytu w ww. zakresie są fluktuacja kadr oraz realizacja zadań pozaplanowych.

W ramach **przeprowadzania audytu wewnętrznego** audytorzy najczęściej przeprowadzili 2 zadania zapewniające, które średnio trwały 50 osobodni. W wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających wydano średnio 12 zaleceń (6 zaleceń/zadanie). Zdecydowana większość komórek audytu wewnętrznego realizowała czynności doradcze, na które najczęściej przeznaczano 10 osobodni. Zdecydowanie negatywnie należy ocenić fakt, że nie wszystkie komórki audytu wewnętrznego realizowały czynności sprawdzające. Co więcej, 1/3 komórek audytu wewnętrznego nie poświęciła na monitorowanie wykonania zaleceń ani jednego dnia. Wiedza o skuteczności własnej działalności, uzyskiwana w wyniku monitorowania zaleceń, pozbawia audyt wewnętrzny jednego z ważniejszych źródeł samooceny oraz podstaw do poprawy własnej działalności.

W odniesieniu do **efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego** należy odnotować, że audytorzy poświęcili na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym średnio 70% dostępnego czasu, a więc osiągnęli rekomendowaną przez Departament DA wartość tego wskaźnika. Pozytywnie należy ocenić bardzo wysoki stopień akceptacji przez kierowników komórek audytowanych i kierowników jednostek zaleceń wydanych przez audytorów w wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających.

W obszarze zapewnienia wysokiej **jakości pracy audytu wewnętrznego** nadal obserwujemy istotne problemy, które mogą wpływać na negatywne postrzeganie audytu wewnętrznego. Nie wszyscy audytorzy dokonują samooceny, która powinna być przeprowadzana corocznie. Jeszcze gorzej wyglądają statystyki w zakresie ocen zewnętrznych. W tym zakresie szczególnie zastrzeżenia dotyczą usługodawców zewnętrznych. Odnotowujemy jednak pozytywny trend w zakresie zwiększenia się liczby komórek audytu wewnętrznego, które były oceniane przez niezależną osobę lub zespół w ostatnich latach.

Porównanie danych dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w 2012 i latach ubiegłych pokazuje, że określone statystyki pozostają niezmiennie od lat, zaś zalecenia formułowane przez kilka ostatnich lat przez Ministerstwo Finansów są nadal aktualne. Praktyki przyjęte na początku kształtowania się systemu audytu wewnętrznego w administracji publicznej (w takim zakresie, w jakim bada to MF) nie zmieniają się z upływem czasu, pomimo zmieniającego się otoczenia i wymagań.

Kontrola zarządcza

Podstawą oceny skuteczności kontroli zarządczej winna być skuteczność w realizowaniu celów i zadań. Aby te cele właściwie wyznaczyć i efektywnie osiągać, poszczególne jednostki bądź grupy jednostek wdrażają różne systemy zarządzania i narzędzia zarządzania. Bywa jednak, iż ich wdrażanie odbywa się w sposób nieskoordynowany, a jednostki traktują kontrolę zarządczą jako kolejne rozwiązanie, funkcjonujące obok innych systemów zarządzania (np. przez cele, procesowego czy jakością). Wśród badanych jednostek doszukać się można dobrych praktyk, częściowo będących efektem projektów realizowanych m.in. przez Szefa Służby Cywilnej czy Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji.

Przeprowadzone badania wskazują, że dużym problemem jest zapewnienie spójności oraz funkcjonalności wprowadzanych rozwiązań. W ministerstwach, jednostkach w działach, jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach organizacyjnych słabością kontroli zarządczej są procesy **planowania**. Planowanie w rocznej perspektywie, w działach administracji rządowej narzucone przepisami ustawy o finansach publicznych, a w jednostkach samorządu terytorialnego wymagane przez standardy kontroli zarządczej, występuje w większości badanych przypadków. Proces ten nie jest jednak skoordynowany w stopniu wystarczającym zarówno z planowaniem strategicznym, jak i rocznym planowaniem działalności jednostek w działach (w przypadku ministerstw) oraz jednostek organizacyjnych (w przypadku jednostek samorządu terytorialnego). Badanie tzw. kaskadowania celów wykazało, że kierownicy jednostek w działach i kierownicy samorządowych jednostek organizacyjnych przeważnie mają niemal pełną swobodę w wyznaczaniu celów i zadań co może oznaczać, iż jednostki te nie są włączone

w realizację celów wskazanych w planie ministra albo jednostki samorządu terytorialnego. Może to świadczyć albo o braku realnego wpływu planowania działalności na zarządzanie działem/jednostką samorządu terytorialnego albo o nikłej roli jednostek podległych w realizacji celów i zadań ministra albo jednostki samorządu terytorialnego.

W kontekście planowania, negatywnie ocenić należy współlistnienie pozytywnych ocen funkcjonowania kontroli zarządczej (na poziomie A) zawartych w oświadczeniach o stanie kontroli zarządczej niektórych ministrów z niskim stopniem osiągania celów wyznaczonych w planach działalności. Skuteczność jest podstawowym kryterium oceny kontroli zarządczej, dlatego tylko w wyjątkowych przypadkach jednostka, która nie realizuje założonych celów, może charakteryzować się właściwie funkcjonującą kontrolą zarządczą.

Nieco ponad połowa ministerstw deklaruje monitorowanie realizacji celów i zadań z planu ministra częściej niż raz do roku. Częściej od samego planowania deklarowane monitorowanie realizacji celów/zadań w jednostkach samorządu terytorialnego wiąże się prawdopodobnie z kontrolą realizacji zadań publicznych, nie zaś realizacją mierzalnych celów, gdyż jak wskazano wyżej, ich formułowanie w głównej mierze pozostawione zostało inicjatywie kierujących jednostkami organizacyjnymi.

Zarządzanie ryzykiem jako element kontroli zarządczej jest procesem wspomagającym wyznaczanie odpowiednich celów i ich osiąganie. Wyniki przeprowadzonych badań ankietowych wskazują na deklaratywne wdrożenie procesów zarządzania ryzykiem w większości badanych jednostek, a nawet ich dokumentowanie. Badanie nie wykazało jednak ścisłego wiązania zarządzania ryzykiem z procesami planowania i monitorowania realizacji celów i zadań, a tylko takie zarządzanie ryzykiem ma szansę stanowić wartość dodaną, nie będąc wyłącznie formalnym wypełnieniem obowiązku.

Komitety audytu

Komitety audytu dokonywały oceny kontroli zarządczej z perspektywy funkcjonowania konkretnych rozwiązań przyjętych w ministerstwach i działach (analizując np. sposób wyznaczania celów, grupowanie ryzyk, funkcjonowanie audytu wewnętrznego). Oprócz zadań wskazanych w art. 289 ustawy o finansach publicznych, komitety podejmowały działania o charakterze konsultacyjno-doradczym. Wszystkie komitety zadeklarowały dokonanie przeglądu i analizy informacji, które mogły wskazywać na zagrożenie realizacji celów jednostek w dziale oraz istotne słabości kontroli zarządczej. Efektem tych przeglądów było wydanie zaleceń, mających na celu usprawnienie systemu kontroli zarządczej i wyeliminowanie lub zmniejszenie zidentyfikowanych ryzyk.

Niekorzystnie o roli komitetów w systemie kontroli zarządczej świadczy to, iż nieliczne z nich uczestniczyły w procesie wyznaczania celów do planu działalności ministra oraz procesie monitorowania stopnia realizacji celów w nim zawartych.

Większość komitetów uczestniczyło w procesie przygotowania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej za rok 2012 złożonych przez ministrów kierujących działami administracji rządowej. Za szczególnie cenne należy uznać inicjatywy komitetów zmierzające do oceny oświadczeń o stanie kontroli zarządczej składanych przez zobligowane do tego jednostki w dziale oraz porównanie ich z opiniami audytorów wewnętrznych.

Komitety podobnie jak w latach ubiegłych podkreślały konieczność stałego poprawiania jakości audytu (np. jakości sprawozdań z zadań audytowych) i jego efektywności, a także zwiększenia jego zaangażowania w badanie działalności podstawowej jednostek. Komitety zwracały także uwagę na niewystarczającą obsadę kadrową komórek audytu wewnętrznego.

2. Audyt wewnętrzny

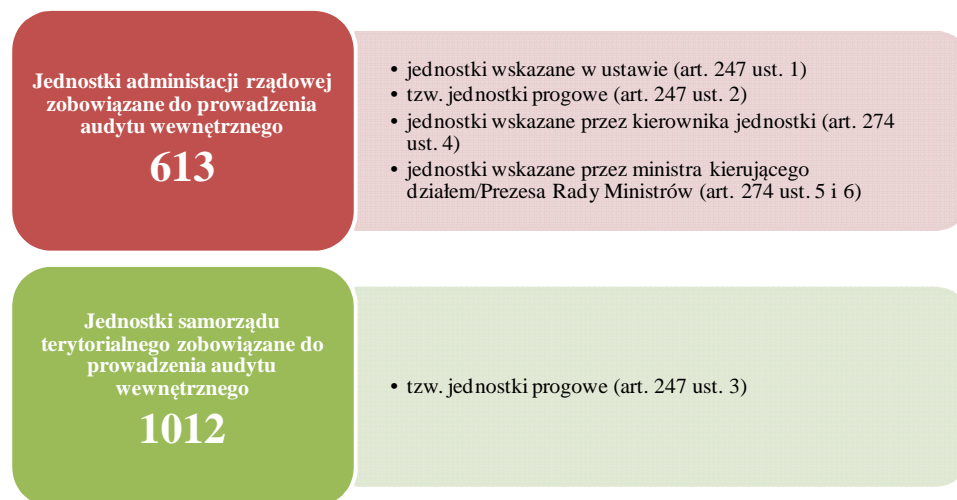
Do sporządzenia analiz przedstawionych w Sprawozdaniu wykorzystano dane zebrane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych² w ramach wykonywanych zadań ustawowych w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych³, tj.:

- audytów zleconych – w 2012 r. na zlecenie Ministra Finansów zostały przeprowadzone 2 audyty zlecone, które łącznie objęły 39 jednostek,
- ocen audytu wewnętrznego w jsfp – przeprowadzone według Planu oceny na 2012 r. oceny objęły 45 jednostek⁴,
- Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w 2012 roku - liczba jednostek administracji rządowej, zobowiązanych do złożenia Informacji wyniosła 623, z czego 613 jednostek było zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego w dniu 31 grudnia 2012 r. Analiza danych została przeprowadzona dla grupy 575 spośród 600 jednostek, które złożyły Informację, z pominięciem dokumentów tych jednostek, wobec których stwierdzono wysokie prawdopodobieństwo nierzetelności danych⁵.

2.1. Organizacja systemu audytu wewnętrznego

Jsfp, w których prowadzi się audyt wewnętrzny, zostały wymienione w art. 274 ustawy o finansach publicznych⁶. W ramach powyższej grupy jednostek można wskazać dwie zasadnicze podgrupy tj.: jednostki administracji rządowej⁷ oraz jednostki samorządu terytorialnego⁸, co zostało przedstawione na schemacie 1.

Schemat 1. Jsfp zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji oraz innych sprawozdań gromadzonych w Ministerstwie Finansów.

² Dalej: Departament DA.

³ Dalej: jsfp.

⁴ Z zaplanowanych do przeprowadzenia 45 ocen audytu wewnętrznego, 30 ocen przeprowadzono do 31 grudnia 2012 r., pozostałe zostały zakończone do 15 marca 2013 r. Analizę na potrzeby Sprawozdania przeprowadzono na podstawie wszystkich 45 wyników ocen.

⁵ Więcej na temat przysłanych Informacji oraz wyników przeprowadzonej weryfikacji w pkt 2.6.

⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.), dalej: ustawa.

⁷ Termin „jednostki administracji rządowej” odnosi się do jednostek, o których mowa w art. 274 ust. 1, 2, 5 i 6 ustawy oraz jednostek nienależących do administracji samorządowej, o których mowa w ust. 4 tego artykułu.

⁸ Dalej: jst.

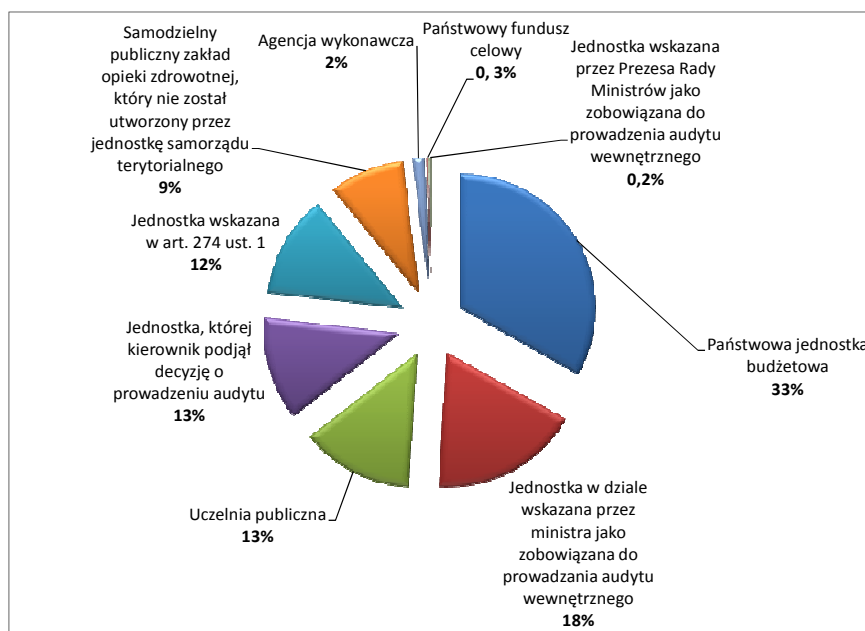
Oprócz ww. jednostek, audyt wewnętrzny prowadzą również jst oraz jednostki organizacyjne jst, w których podstawą prowadzenia audytu wewnętrznego była decyzja kierownika jednostki. Ponieważ jst oraz jednostki organizacyjne jst nie są zobowiązane do przedstawiania Ministrowi Finansów Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim, nie można precyzyjnie określić ich liczby⁹.

2.1.1. Audyt wewnętrzny w jednostkach administracji rządowej

Na dzień 31 grudnia 2012 r. do prowadzenia audytu wewnętrznego było zobowiązanych **613 jednostek administracji rządowej**. W ramach analizowanej grupy¹⁰, w blisko 93% przypadków audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce¹¹ (534 jednostek), natomiast w pozostałych 7% przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce¹² (41 jednostek).

Podział jednostek administracji rządowej ze względu na podstawę prawną prowadzenia audytu wewnętrznego przedstawia wykres 1.

Wykres 1. Podział jednostek administracji rządowej prowadzących w 2012 r. audyt wewnętrzny z uwzględnieniem podstawy prawnej jego prowadzenia



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

2.1.2. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego

Istotne znaczenie dla prowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora wewnętrznego ma właściwe usytuowanie w strukturze jednostki oraz wyodrębnienie organizacyjne komórki audytu wewnętrznego. Zgodnie z art. 280 ustawy, kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien podlegać bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w której tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu w zakresie określonym odrębnymi ustawami. Przepis ten określa rozdział podległości kierownika komórki audytu wewnętrznego na tzw. podległość merytoryczną (podległość kierownikowi jednostki) i organizacyjną (dyrektorowi generalnemu). Kierownik jednostki nadzorując merytorycznie pracę audytu wewnętrznego wykonuje m.in. następujące działania:

- zatwierdza kartę audytu,
- uzgadniania i akceptuje plan audytu,

⁹ Wskazana na schemacie 1 liczba jst, zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego, została określona na podstawie danych gromadzonych przez właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów.

¹⁰ Analiza danych została przeprowadzona na podstawie Informacji z 575 jednostek.

¹¹ Dalej: audytor wewnętrzny.

¹² Dalej: usługodawca.

- otrzymuje sprawozdania z wykonania planu audytu, sprawozdania z realizacji zadań oraz inne informacje na temat działalności audytu wewnętrznego, w tym o ewentualnych ograniczeniach zakresu audytu,
- rozstrzyga ewentualne spory w przypadku braku decyzji kierowników komórek organizacyjnych odnośnie do wdrożenia zaleceń audytora wewnętrznego.

W kontekście podległości merytorycznej istotny jest niezakłócony dostęp kierownika komórki audytu wewnętrznego do kierownika jednostki.

Dyrektorzy generalni wykonują natomiast wobec audytorów wewnętrznych czynności z zakresu prawa pracy oraz odpowiadają za:

- zapewnienie warunków niezbędnych do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego,
- wyraźne oddzielenie funkcji audytu od działalności operacyjnej urzędu,
- ciągłość prowadzenia audytu w jednostce.

Bezpośrednia podległość kierownika komórki audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki ma na celu umożliwienie audytorowi wewnętrznemu wspierania kierownika jednostki w osiąganiu celów i zadań jednostki, tj. realizację podstawowego zadania audytu wewnętrznego w sposób systematyczny i ciągły. Natomiast wyodrębnienie organizacyjne komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki oraz odrębność realizowanych zadań ma na celu uniknięcie ryzyka ograniczenia zakresu działania audytu wewnętrznego lub potencjalnego konfliktu interesów, jaki może się pojawić w sytuacji łączenia audytu wewnętrznego z inną działalnością jednostki.

Z ocen audytu wewnętrznego przeprowadzonych według Planu oceny na rok 2012 r. wynika, że w zdecydowanej większości ocenianych jednostek przyjęte rozwiązania w zakresie usytuowania komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki są zgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Jednak w przypadku 8 z 45 ocenionych jednostek (18%) oceniający zwrócili uwagę na następujące kwestie:

- brak wyodrębnienia w strukturze jednostki komórki audytu wewnętrznego,
- brak bezpośredniej podległości kierownika komórki audytu wewnętrznego kierownikowi jednostki,
- brak wyznaczenia kierownika komórki audytu.

Szczególną uwagę należy zwrócić na utrzymującą się w 2012 r. tendencję łączenia działalności audytu wewnętrznego z działalnością kontrolną w ramach jednej komórki organizacyjnej. Powyższe rozwiązanie szczególnie często stosowane jest w ministerstwach, w których tylko w 4 funkcjonowały wyodrębnione komórki audytu wewnętrznego.

Pełną zgodność z przepisami i standardami audytu wewnętrznego uzyskują te komórki audytu wewnętrznego, które są kierowane przez audytora wewnętrznego, bezpośrednio podporządkowane kierownikowi jednostki oraz samodzielnie organizacyjnie.

Zdaniem Departamentu DA należy dążyć do wyodrębniania w strukturze jednostki komórki audytu wewnętrznego oraz do zapewnienia takich rozwiązań organizacyjnych, aby działalność audytu wewnętrznego nie była łączona z inną działalnością jednostki, w tym z działalnością kontrolną. W przypadku przyjęcia takiego rozwiązania, należy w sposób jednoznaczny w wewnętrznych uregulowaniach określić zasady podległości merytorycznej oraz organizacyjnej audytora wewnętrznego oraz rozgraniczyć zakres obowiązków pomiędzy audytem wewnętrznym a pozostałą działalnością jednostki. Należy też pamiętać, że o ile z formalnoprawnego punktu widzenia możliwe jest powierzenie dyrektorowi generalnemu nadzoru merytorycznego nad audytem wewnętrznym, to jednak koliduje to z intencją ustawodawcy, który celowo rozdzielił podległość merytoryczną i organizacyjną audytu wewnętrznego.

2.1.3. Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego

Na koniec 2012 r. w komórkach audytu wewnętrznego, utworzonych w jednostkach administracji rządowej, zatrudnionych było łącznie 914 osób, w tym 813 audytorów wewnętrznych. W porównaniu ze stanem na 1 stycznia 2012 r., zatrudnienie w komórkach audytu wzrosło o prawie 2%, w tym w większym stopniu na stanowiskach pomocniczych, niż na stanowiskach audytorów wewnętrznych.

Komórki audytu wewnętrznego na koniec 2012 r. dysponowały łącznie 860 etatami, w tym 758 etatami dla audytorów wewnętrznych¹³. Z tego 8% etatów audytorów wewnętrznych i 10% etatów stanowisk pomocniczych nie było obsadzonych. Liczba przyznaczonych etatów na obu rodzajach stanowisk na koniec 2012 r. nieznacznie wzrosła (o 1,11%) w porównaniu z początkiem 2012 r.

Zdecydowanie najczęstszym rozwiązaniem w organizacji audytu wewnętrznego w jednostce są jednoosobowe stanowiska pracy, w ramach których audytor wewnętrzny zatrudniony jest w wymiarze 1 etatu (48% jednostek zatrudniających audytora wewnętrznego) lub w wymiarze 0,5 etatu (13%). Warto podkreślić, że powyższa tendencja pozostaje praktycznie niezmienna od kilku lat.

2.2. Planowanie

2.2.1. Znaczenie procesu planowania w działalności audytu wewnętrznego

Planowanie działań audytu wewnętrznego jest istotnym czynnikiem, służącym prawidłowej realizacji funkcji audytu wewnętrznego, jaką jest systematyczna ocena kontroli zarządczej, wykonywana poprzez zadania zapewniające oraz czynności doradcze. Plan audytu, stanowiący podstawę działań podejmowanych przez audyt w wewnętrzny w danym roku, powinien być zatem sporządzany na podstawie wyników przeprowadzonej analizy ryzyka oraz uwzględniać rzeczywiste zasoby osobowe, a także priorytety i oczekiwania kierownika jednostki. Ponieważ audyt wewnętrzny ma na celu wspieranie ministra kierującego działem administracji rządowej¹⁴ lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, działalność audytu musi być zgodna z tymi celami i zadaniami. Opracowując plan audytu wewnętrznego, audytor wewnętrzny lub usługodawca powinien korzystać z informacji płynących z istniejącego systemu zarządzania ryzykiem w jednostce oraz dokumentów o charakterze planistycznym i wytycznych, w tym planu działalności, planu strategicznego jednostki, wytycznych ministra kierującego działem, wytycznych komitetu audytu. Planowanie działań audytu wewnętrznego w perspektywie rocznej, przeprowadzane zgodnie z wymaganiami określonymi w rozporządzeniu w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego¹⁵, pozwala na efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów oraz dostarczenie informacji na czas, w tym także informacji o adekwatności i skuteczności procesów zarządzania ryzykiem. Umożliwia także przedstawienie rzetelnych informacji dla kierownika jednostki o zasobach komórki audytu wewnętrznego.

Ze względu na wagę procesu planowania, ocena audytu wewnętrznego, prowadzona na podstawie art. 292 ust. 1 pkt 2 ustawy, obejmowała w 2012 r. proces identyfikacji i szacowania ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu na 2012 r. Wytypowano 45 jednostek, które zostały poddane ocenie w oparciu o następujące kryteria:

- skuteczność - obejmujące opracowanie w ustawowym terminie planu audytu wewnętrznego na 2012 r. z uwzględnieniem wszystkich elementów wymienionych w rozporządzeniu metodologicznym,
- sprawność – obejmujące opracowanie planu audytu zgodnie z trybem określonym w rozporządzeniu metodologicznym oraz uzyskanie 70% wartości wskaźnika udziału czasu zaplanowanego przez kierownika komórki audytu wewnętrznego na prowadzenie audytu wewnętrznego w odniesieniu do dostępnego budżetu czasu,
- użyteczność – obejmujące opracowanie planu audytu odpowiadającego na oczekiwania ministra kierującego działem/kierownika jednostki oraz

¹³ Różnica między liczbą osób zatrudnionych oraz liczbą etatów wynika z tego, iż niektórzy audytorzy i pracownicy na stanowiskach pomocniczych są zatrudnieni na część etatu. Jeśli w dwóch jednostkach audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni na 1/2 etatu to suma etatów wyniesie 1, a suma zatrudnionych audytorów wyniesie 2.

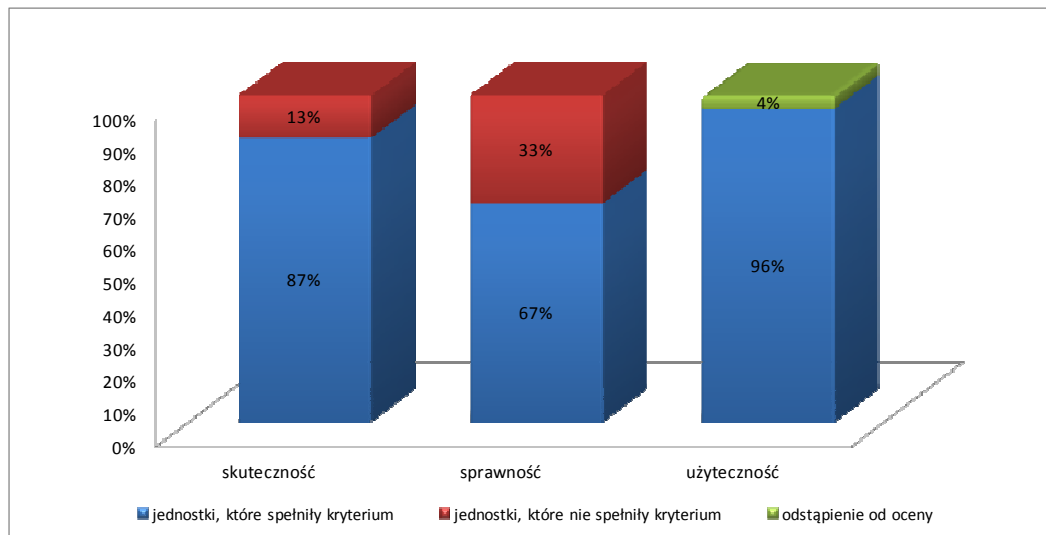
¹⁴ Dalej: dział.

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108), dalej: rozporządzenie metodologiczne.

działania audytu wspierające go w zakresie realizacji celów i zadań działu/jednostki.

W 2 jednostkach odstąpiono od oceny w odniesieniu do kryterium użyteczności ze względu na brak możliwości wyjaśnienia rozbieżności pomiędzy informacją przekazaną przez audytora wewnętrznego i kierownika jednostki lub brak opinii kierownika jednostki na temat audytu wewnętrznego realizowanego w kierowanej przez niego jednostce. Zaprezentowana na wykresie 2 struktura sformułowanych ocen według przyjętych kryteriów dotyczy wszystkich 45 ocen wynikających z planu oceny audytu wewnętrznego na 2012 r.

Wykres 2. Struktura wydanych ocen według przyjętych kryteriów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników i arkuszy ocen audytu wewnętrznego.

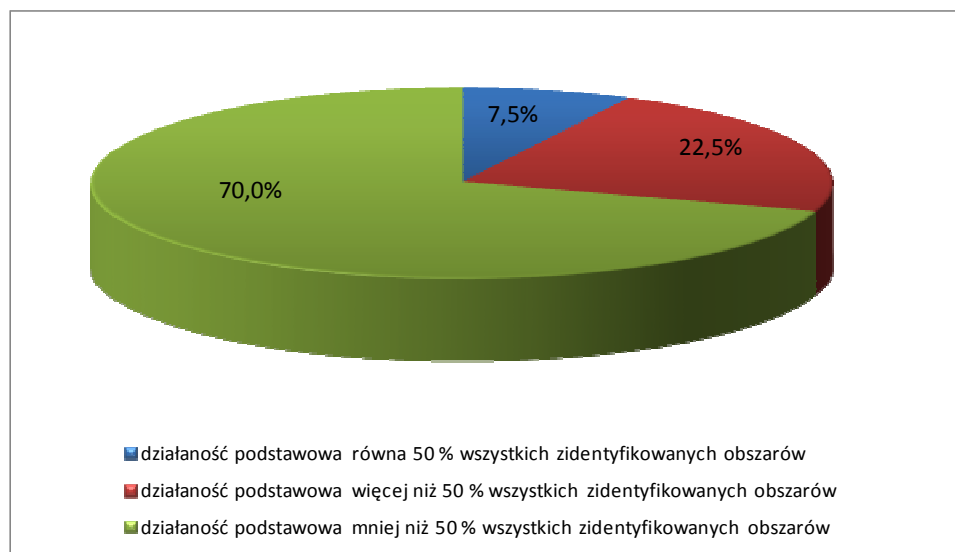
2.2.2. Analiza ryzyka

W 4 spośród 45 jednostek poddanych ocenie (ok. 9%) stwierdzono, że w ogóle nie zostały opracowane procedury audytu wewnętrznego. Jednocześnie w 5 jednostkach (11%) ustalono, że proces szacowania ryzyka był przeprowadzony niezgodnie z procedurami audytu wewnętrznego. W przypadku 8 jednostek rekomendowano dokonanie weryfikacji i uzupełnienie treści procedur w części dotyczącej sposobu przeprowadzania analizy ryzyka na potrzeby planowania rocznego, w szczególności zapisów odnoszących się do sposobu obliczania i klasyfikowania końcowych wyników analizy ryzyka.

W celu zwiększenia prawdopodobieństwa poddania audytowi obszarów obejmujących działalność podstawową jednostki, liczba zidentyfikowanych obszarów ryzyka, obejmujących działalność podstawową, powinna kształtować się powyżej połowy wszystkich zidentyfikowanych obszarów ryzyka. Wśród ocenianych jednostek pożądaną strukturę obszarów ryzyka stwierdzono tylko w 12 przypadkach (w proporcji od 50% do 81% obszarów działalności podstawowej do ogólnej liczby zidentyfikowanych obszarów), natomiast dla pozostałych 33 jednostek wystąpiła dysproporcja w zakresie liczby zidentyfikowanych obszarów ryzyka na niekorzyść obszarów obejmujących działalność podstawową.

Przeprowadzanie zadań audytowych w obszarach działalności podstawowej jest najbardziej wartościowe z punktu widzenia realizacji podstawowego celu audytu wewnętrznego, czyli wspierania kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Dobrą praktyką jest takie kształtowanie struktury obszarów ryzyka, by obszary zaliczane do działalności podstawowej stanowiły większość.

Wykres 3. Udział działalności podstawowej w strukturze obszarów ryzyka zidentyfikowanych przez audytorów wewnętrznych jednostek poddanych ocenie



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ocen audytu wewnętrznego.

W 5 ocenianych jednostkach (11%) obszary ryzyka zostały podzielone na trzy odrębne grupy, odpowiadające następującym rodzajom działalności jednostki: podstawowa, wspomagająca oraz procesy zarządcze/działalność zarządcza.

Dokonując oceny audytu wewnętrznego w zakresie procesu identyfikacji i szacowania ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu na 2012 r. zweryfikowano, czy zidentyfikowane obszary ryzyka:

- odnoszą się do celów i zadań jednostki,
- są spójne z innymi dokumentami o charakterze planistycznym i wytycznymi, w tym z planem działalności, planem strategicznym jednostki, wytycznymi ministra kierującego działem, wytycznymi komitetu audytu,
- są aktualne oraz czy ich lista nie została ograniczona.

Tylko w jednej jednostce ustalono, że wykaz zidentyfikowanych obszarów ryzyka nie odnosi się do celów i zadań jednostki.

W wyniku przeprowadzonej oceny ustalono, że w 1 ocenianej jednostce proces identyfikacji i szacowania ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu na 2012 r. nie został udokumentowany.

Informacje dotyczące udziału kierownika jednostki w analizie ryzyka zostały uzyskane na podstawie przeprowadzonego badania ankietowego¹⁶, w wyniku którego ustalono, że:

- w 32 jednostkach (71% wszystkich ocenianych jednostek) kierownik jednostki uczestniczył w procesie identyfikacji ryzyka oraz szacowania ryzyka, a także określił akceptowalny poziom ryzyka,
- w 6 jednostkach (13%) kierownik jednostki uczestniczył w procesie identyfikacji ryzyka oraz w szacowaniu ryzyka, ale nie określił akceptowalnego poziomu ryzyka,
- w 5 jednostkach (11%) kierownik jednostki uczestniczył tylko w procesie identyfikacji ryzyka (w 1 przypadku kierownik jednostki wskazał, że dokonał przeglądu wyników szacowania ryzyka),
- w 2 przypadkach (4%) kierownik jednostki nie uczestniczył w procesie analizy ryzyka.

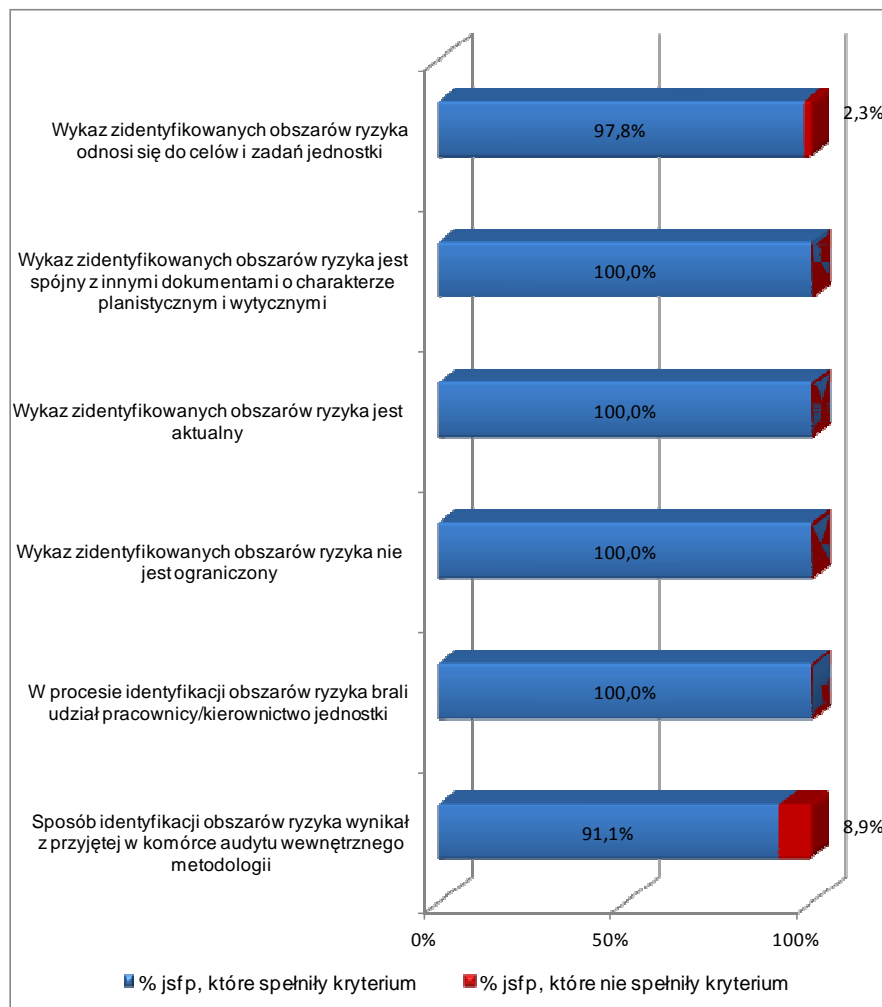
Pełne uczestnictwo kierownika jednostki w procesie identyfikacji i szacowania ryzyka stanowi przykład dobrej praktyki.

¹⁶ Badanie ankietowe stanowiło jedno z narzędzi oceny audytu wewnętrznego i było skierowane do kierowników jednostek oraz kierowników komórek audytu wewnętrznego.

W trakcie przeprowadzonych ocen audytu wewnętrznego stwierdzono następujące błędy związane z analizą ryzyka:

- brak formalnych procedur audytu wewnętrznego w ww. zakresie,
- brak dokumentacji z przeprowadzonej analizy ryzyka,
- brak udziału kierownika jednostki w procesie szacowania poziomu ryzyka,
- niespójności terminologiczne: np. stosowanie terminu „zadanie audytowe” zamiast „obszar ryzyka”,
- rozbieżności pomiędzy przyjętym i stosowanym nazewnictwem, dotyczącym takich pojęć jak: „obszar audytu”, „obszar ryzyka”, „zadanie audytowe”,
- różne poziomy ryzyka dla jednego obszaru ryzyka ustalone w planie audytu wewnętrznego,
- brak określonych kryteriów klasyfikacji obszarów ryzyka oraz kryteriów wyboru obszarów do przeprowadzenia zadań zapewniających,
- błędy w obliczeniach, w tym niewłaściwe przypisanie wartości procentowej priorytetu kierownictwa,
- niezgodne z przyznanymi w toku oceny ryzyka wartościami punktowymi umiejscowienie obszarów ryzyka na mapie ryzyka.

Wykres 4. Identyfikacja obszarów ryzyka z uwzględnieniem kryteriów oceny



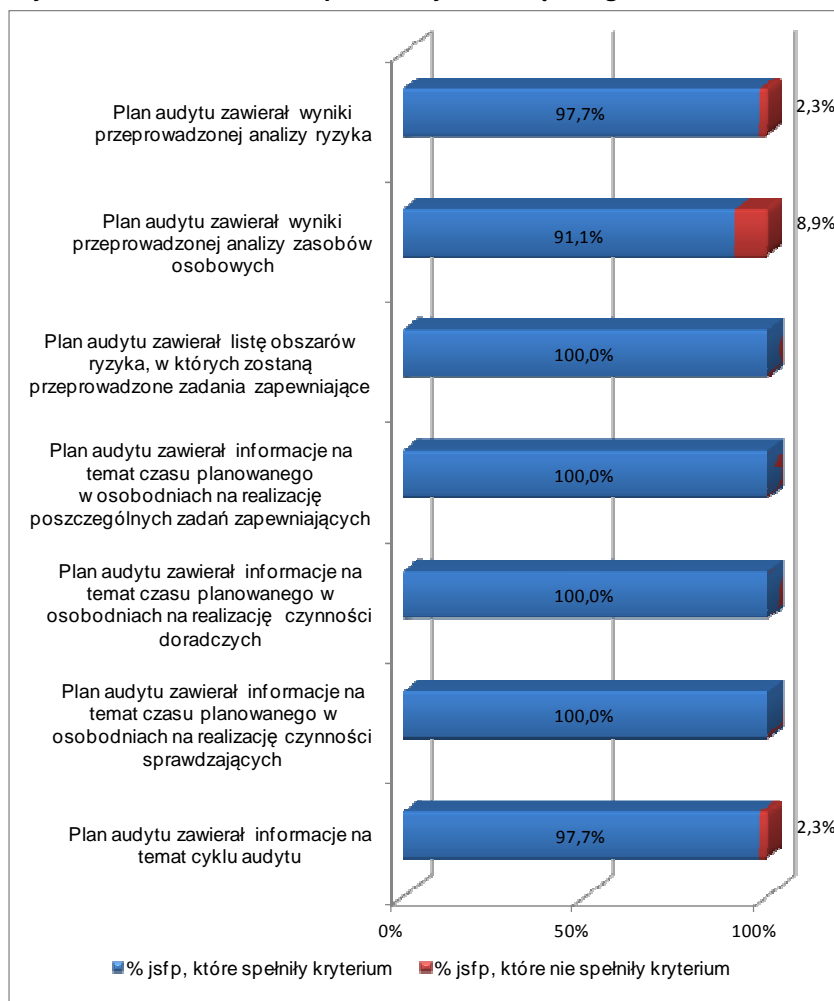
Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ocen audytu wewnętrznego.

2.2.3. Plan audytu

W trakcie prowadzonej oceny, sprawdzono, czy plan audytu wewnętrznego na 2012 r. został przygotowany na podstawie wyników przeprowadzonej analizy ryzyka oraz czy określone w nim priorytety działalności audytu wewnętrznego były zgodne z celami

jednostki. Ocena zawartości planu audytu wewnętrznego na 2012 r. została przeprowadzona także pod kątem ujęcia w nim elementów wynikających z przepisów prawa.

Wykres 5. Ocena zawartości planu audytu wewnętrznego na 2012 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ocen audytu wewnętrznego.

Ustalono, że we wszystkich ocenianych jednostkach został opracowany plan audytu wewnętrznego na 2012 r.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, plan audytu wewnętrznego powinien zostać przygotowany przez audytora wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego okres planistyczny.

W wyniku oceny stwierdzono, że w 39 jednostkach (ok. 87%) plan audytu wewnętrznego na 2012 r. został przygotowany w ustawowym terminie oraz zawierał wszystkie elementy wskazane w rozporządzeniu metodologicznym.

Wykryte niezgodności w zakresie struktury planu audytu wewnętrznego na 2012 r. wskazywały na brak:

- wyników przeprowadzonej analizy ryzyka w 2 jednostkach (4% ocenianych jednostek),
- wyników przeprowadzonej analizy zasobów osobowych w 4 jednostkach (9% ocenianych jednostek),
- informacji na temat cyklu audytu w 2 jednostkach (4% ocenianych jednostek).

2.3. Przeprowadzanie audytu wewnętrznego

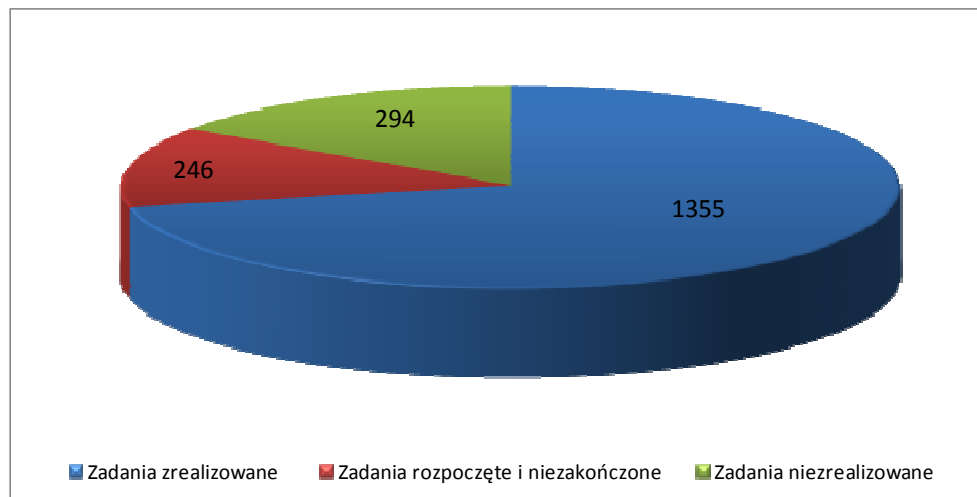
2.3.1. Zadania zapewniające

W jednostkach administracji rządowej w 2012 r. zrealizowano łącznie 1595 zadań zapewniających.

Spośród wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających, zdecydowaną większość tj. 1355 (prawie 85%) stanowiły zadania wynikające z planu audytu wewnętrznego. Pozostałe 240 zadań stanowiły zadania pozaplanowe – 201 (ok. 13% wszystkich zadań) oraz zadania zlecone przez Ministra Finansów – 39 (ok. 2,5%).

Obliczono, że stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2012 r. w zakresie prowadzenia zadań zapewniających dla wszystkich jednostek wyniósł 71,5%. Na wykresie 6 zaprezentowano strukturę wykonania zadań ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2012 r.

Wykres 6. Struktura wykonania zadań zapewniających ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2012 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

W jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadził audytor wewnętrzny, liczba zrealizowanych zadań zapewniających wyniosła 1508. W jednostkach, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez usługodawcę liczba zadań zapewniających wyniosła 87.

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2012 r. w przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce wyniósł 71%, co oznaczało realizację 1271 zaplanowanych zadań zapewniających w odniesieniu do łącznej liczby 1789 wszystkich zadań wynikających z planów audytu na 2012 r. Jednocześnie zrealizowano 198 zadań zapewniających nieujętych w planach audytu wewnętrznego oraz 39 zadań zleconych.

Z analizy danych wynika, że na wykonanie wszystkich zakończonych zadań zapewniających zatrudnieni w jednostce audytorzy wewnętrzni:

- przeznaczyci łącznie 75 550,02 osobodni,
- średnio na jedno zadanie wykorzystali 50,07 osobodni,
- średnio na jedną jednostkę zrealizowali 2,83 zadań zapewniających,
- najczęściej ukończyli 2 zadania zapewniające w roku.

Na podstawie analizy liczby zrealizowanych zadań zapewniających w stosunku do zatrudnienia w komórce audytu wewnętrznego ustalono następujące wartości:

- średnia liczba zadań na osobę zatrudnioną w komórce audytu wewnętrznego wyniosła 1,65
- średnia liczba zadań na 1 zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 1,86.

Usługodawcy w 2012 r. zrealizowali łącznie 87 zadań zapewniających, z czego 84 zadania wynikały z planu audytu wewnętrznego. Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2012 r. przez usługodawców wyniósł ponad 79%, co oznaczało realizację 84 zadań zapewniających na 106 zadań zaplanowanych. Średnia liczba wykonanych zadań zapewniających przypadających na jednostkę, w której audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca wyniosła 2,12. Z uzyskanych Informacji wynika, że w 5 jednostkach usługodawca nie przeprowadził w 2012 r. żadnego zadania zapewniającego.

Analiza sprawozdań z przeprowadzonych zadań zleconych umożliwiła sformułowanie kilku wniosków, dotyczących sposobu opracowywania sprawozdań przez audytorów wewnętrznych. Wnioski te nie dotyczą zgodności sporządzenia sprawozdania z przepisami prawa, sprawozdania zawierały bowiem wszystkie wymagane elementy. Zastrzeżenia budzi natomiast sposób prezentacji informacji zawartych w sprawozdaniach. Brak jasności i czytelności dokumentu może mieć negatywny wpływ na postrzeganie działalności audytu wewnętrznego przez kierownictwo jednostki.

Pośród problemów zidentyfikowanych w trakcie analizy sprawozdań należy wymienić:

- formułowanie w sposób niejednoznaczny opinii na temat adekwatności, skuteczności i efektywności funkcjonowania kontroli zarządczej w ocenianym obszarze,
- zbyt duży stopień szczegółowości opisywanych ustaleń, w szczególności ustaleń, które nie skutkują wydaniem zaleceń dla komórek audytowanych, co powoduje, że sprawozdanie jest nieproporcjonalnie długie w stosunku do potrzeb,
- brak klasyfikacji ustaleń, co utrudnia odbiorcy sprawozdania ocenę poziomu istotności ustaleń,
- brak jasnego powiązania pomiędzy przedstawianymi w sprawozdaniu ustaleniami oraz zaleceniami audytorów wewnętrznych.

Pozytywnie należy ocenić opisywanie w sprawozdaniach dobrych praktyk zidentyfikowanych przez audytorów wewnętrznych w ocenianym obszarze.

2.3.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone

Liczba niezrealizowanych zadań, które zostały ujęte w planie audytu wewnętrznego na 2012 r. wyniosła dla wszystkich badanych jednostek 294, co stanowiło 15,5% wszystkich zaplanowanych zadań zapewniających. W 2011 r. łączna liczba niezrealizowanych zadań zapewniających wyniosła 389 (odpowiednio 20% zaplanowanych zadań), co oznacza wzrost stopnia realizacji planu o 4,5% pomiędzy rokiem 2011 a 2012.

Audytorzy wewnętrzni nie zrealizowali 282 planowanych zadań, natomiast usługodawcy nie zrealizowali 12 zadań. Jednocześnie w 2012 r. audytorzy wewnętrzni zrealizowali pozaplanowe zadania zapewniające, w tym audytorzy wewnętrzni 198 zadań, a usługodawcy 3.

Liczną grupę stanowią również zadania rozpoczęte w 2012 r. ale nieukończone przed końcem roku. Dla wszystkich 575 analizowanych jednostek liczba takich zadań wyniosła 276, z czego 246 dotyczyło zadań ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2012 r., natomiast 30 zadań poza planem.

Czas przeznaczony przez audytorów wewnętrznych na rozpoczęte i niezakończone zadania wyniósł 10 177,04 osobodni.

2.3.3. Czynności doradcze

W 2012 r. czynności doradcze zostały przeprowadzone w 501 jednostkach, co stanowiło 87% analizowanych jednostek. Na przeprowadzenie czynności doradczych audytorzy wewnętrzni przeznaczyci łącznie 25 935,08 osobodni, tj. o 23,29% czasu więcej niż planowano na ich przeprowadzenie. Średnio na przeprowadzenie czynności doradczych w jednostce wykorzystano ponad 16% ogólnego budżetu czasu.

W ponad połowie jednostek (53%) na realizację czynności doradczych audytorzy wewnętrzni przeznaczyci od 2 do 40 osobodni. W 96 jednostkach na czynności doradcze wykorzystano od 2 do 10 osobodni.

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 483 jednostkach na 534 analizowanych jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny, co stanowiło 90% powyższej grupy jednostek. Na przeprowadzenie czynności doradczych audytorzy wewnętrzni:

- przeznaczyci łącznie 25 449,44 osobodni,
- wykorzystali średnio 18,13% z ogólnego budżetu czasu,
- przeznaczyci średnio 53,24 osobodni,
- przeznaczyci najczęściej 10 osobodni.

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 18 jednostkach na 41 analizowanych jednostek (44%), w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Na przeprowadzenie czynności doradczych usługodawcy:

- przeznaczyci łącznie 485,64 osobodni,
- wykorzystali średnio 26,98 osobodni,
- przeznaczyci najczęściej 2 osobodni.

Analiza porównawcza wskazuje na występowanie dużej dysproporcji pomiędzy jednostkami zatrudniającymi audytora wewnętrznego a jednostkami, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, na niekorzyść jednostek z usługodawcą. Powyższy wniosek odnosi się zarówno do udziału jednostek z przeprowadzonymi czynnościami doradczymi, jak również w zakresie czasu wykorzystanego na przeprowadzenie tego rodzaju zadań.

2.3.4. Czynności sprawdzające

W 2012 r. czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 329 jsfp, co stanowiło 57% wszystkich poddanych analizie jednostek. Łącznie przeprowadzono 775 czynności sprawdzających.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce przeznaczyci na ich realizację łącznie 5 798,84 osobodni, na 1 czynność przeznaczając średnio 7,64 osobodnia. Audytor wewnętrzny średnio przeprowadził 1,42 czynności sprawdzającej w jednostce.

Usługodawcy przeprowadzili łącznie 16 czynności sprawdzających w 12 jednostkach (co stanowi 29% jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca). Uwzględniając liczbę wszystkich jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, średnia liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w jednostce wyniosła 0,39.

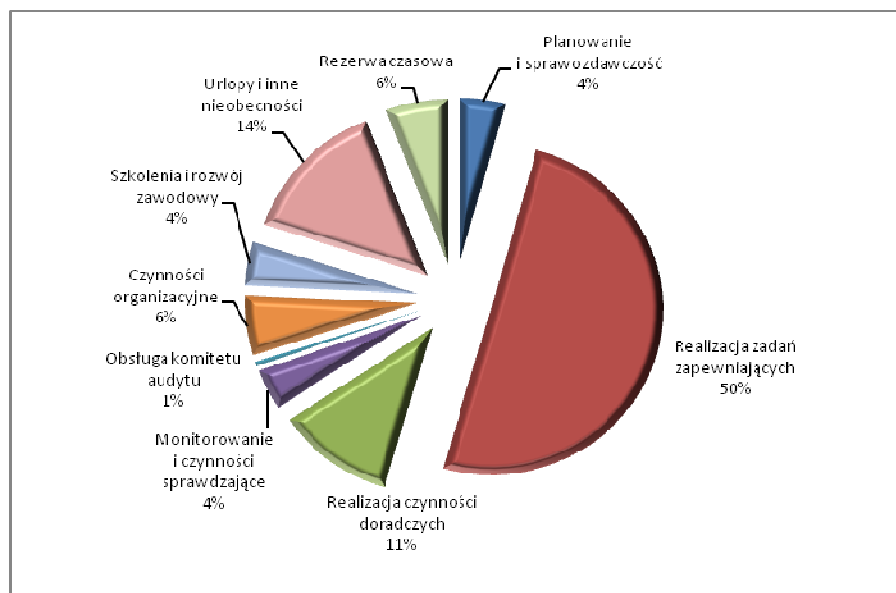
Zarówno audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostce, jak również usługodawcy najczęściej realizowali 1 czynność sprawdzającą.

2.4. Efektywność audytu wewnętrznego

2.4.1. Analiza zasobów osobowych

Planowana struktura zasobów osobowych komórek audytu wewnętrznego na poszczególne czynności została przedstawiona na wykresie 7.

Wykres 7. Planowana struktura zasobów osobowych komórek audytu wewnętrznego na 2012 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni udział czasu planowanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego przez komórki audytu wewnętrznego, tj. czasu przeznaczanego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności sprawdzających, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej wyniósł w 2012 r. 70% i był na poziomie wskaźnika rekomendowanego przez Departament DA.

Z analizy danych wynika, że 366 jednostek (69% jednostek poddanych analizie) zaplanowało, że na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego przeznaczy przynajmniej 70% budżetu czasu. .
Szczegółowe dane dotyczące planowanego czasu pracy na czynności związane bezpośrednio z audytem wewnętrznym zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Struktura planowanego czasu pracy na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym

Planowany udział czasu pracy komórki audytu wewnętrznego na czynności bezpośrednio związane z realizacją audytu wewnętrznego (przedziały procentowe)	Liczba jednostek	Procentowy udział jednostek
	20 - 30	1
30 - 40	4	0,8%
40 - 50	6	1,1%
50 – 60	36	6,8%
60 – 70	118	22,3%
70 – 80	263	49,6%
80 – 90	96	18,1%
powyżej 90	6	1,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

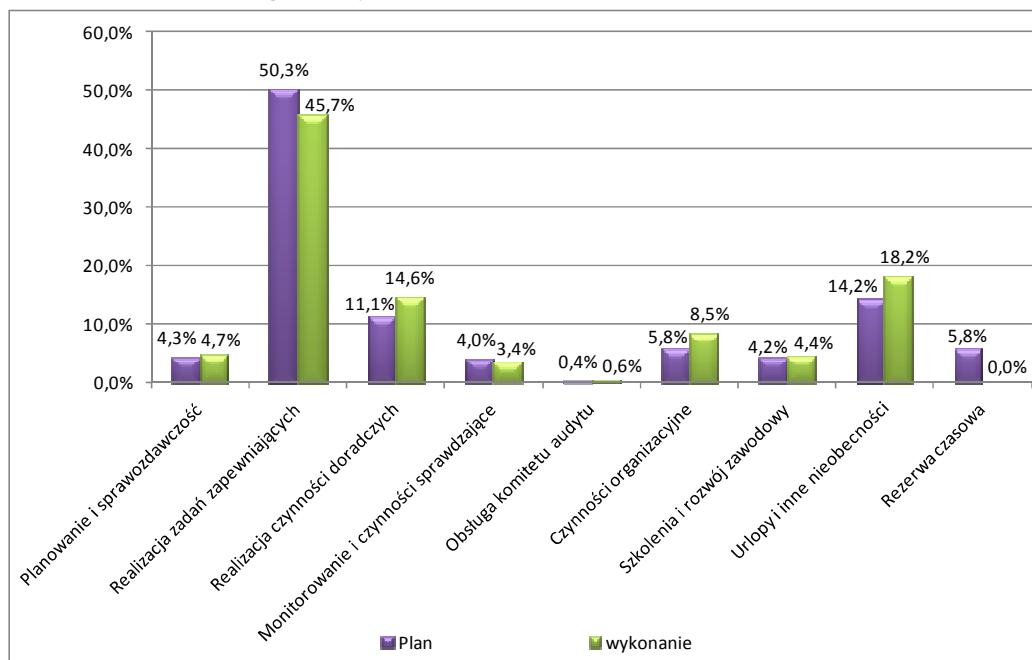
W 2012 r. łączny budżet czasu zaplanowany w jsfp, w których audyt wewnętrzny prowadzony jest przez audytora wewnętrznego, wyniósł 189 615 osobodni. Faktyczne wykorzystanie budżetu czasu wyniosło 187 431 osobodni, co oznacza, że planowany budżet czasu został wykonany w 98,85%. Porównanie danych dotyczących planu i jego realizacji w zakresie poszczególnych czynności komórek audytu wewnętrznego przedstawiono w tabeli 2 i na wykresie 8.

Tabela 2. Realizacja planu audytu wewnętrznego w podziale na poszczególne czynności

Czynności	Plan audytu wewnętrznego	Realizacja planu audytu wewnętrznego
	osobodni	
Planowanie i sprawozdawczość	8 063	8 745
Realizacja zadań zapewniających	95 296	85 678
Realizacja czynności doradczych	21 036	27 281
Monitorowanie i czynności sprawdzające	7 553	6 359
Obsługa komitetu audytu	837	1 042
Czynności organizacyjne	10 908	15 869
Szkolenia i rozwój zawodowy	7 961	8 281
Urlopy i inne nieobecności	26 888	34 174
Rezerwa czasowa	11 073	--

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 8. Porównanie planowanego i faktycznie wykorzystanego czasu na poszczególne czynności



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Największe różnice w zakresie udziału czasu planowanego w odniesieniu do udziału czasu wykorzystanego miały miejsce w przypadku realizacji zadań zapewniających (spadek udziału czasu faktycznego o ok. 4,6 punktu procentowego), realizacji czynności doradczych oraz czasu przeznaczanego na nieobecności (wzrost udziału czasu faktycznego, odpowiednio o ok. 3,5 punktu procentowego i o ok. 4 punkty procentowe). Jak wynika z analizy danych poszczególnych jednostek, plan audytu wewnętrznego w zakresie budżetu czasu został w pełni wykonany w 65% jednostek (342 jednostki). W przypadku 24% jednostek plan audytu wewnętrznego nie został w części zrealizowany, natomiast 11% jednostek wykazało realizację budżetu czasu powyżej poziomu planowanego.

Spośród wskazywanych przyczyn zaistnienia różnicy pomiędzy planowanym a wykonanym budżetem czasu, najwyższy odsetek stanowiły argumenty o „fluktuacji kadr w komórce audytu wewnętrznego” (46% wskazań¹⁷). Inne przyczyny to: „niezaplanowane nieobecności” (15%) oraz „zmiany organizacyjne w jednostce” (11%). W przypadku 28% wskazań przyczyny ww. różnicy zostały określone jako „inne”. Średni poziom wskaźnika określającego rzeczywisty udział czasu przeznaczanego na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu w stosunku do całkowitego budżetu czasu był niższy o 2% od jego poziomu planowanego i wynosił 68%.

Rekomendowany przez Departament DA 70% poziom wskaźnika czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego osiągnęło 354 jednostek administracji rządowej, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez osoby zatrudnione w komórkach audytu wewnętrznego. Jednostki te stanowiły 66% populacji poddanej analizie.

2.4.3. Cykl audytu

Średni cykl audytu dla administracji rządowej w 2012 r. wyniósł 10,3 lat. Najczęściej występująca długość cyklu audytu mieściła się w przedziale od 3 do 6 lat (31% jednostek), natomiast w ponad połowie jednostek (58%) cykl audytu wynosił od 1 do 9 lat.

W tabeli poniżej zostały przedstawione wyniki analizy danych dotyczących cyklu audytu przedstawionych przez jednostki w Informacji.

¹⁷ Kierownicy jsfp wskazywali przyczynę powstania różnicy pomiędzy planowanym a faktycznym budżetem czasu komórki audytu wewnętrznego, gdy różnica wynosiła więcej niż 15%.

Tabela 3. Długość cyklu audytu w 2012 r.

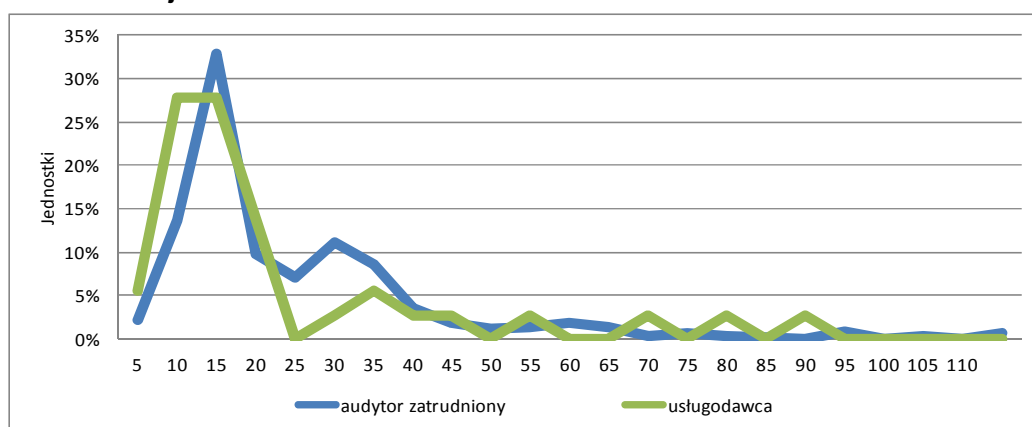
Cykl audytu w latach	Liczba jednostek w ujęciu procentowym.
1 - 3	12,70%
3 - 6	30,77%
6 - 9	14,96%
9 - 12	11,83%
12 - 15	6,09%
15 - 18	4,00%
18 - 21	2,09%
21 - 24	1,39%
25 - 27	2,43%
27 - 30	1,39%
30 - 50	3,13%
50 - 70	0,35%
70 - 90	0,17%
90 - 149	0,35%
(brak danych)	8,35%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Analiza danych w odniesieniu do sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego we wszystkich analizowanych jednostkach wykazała brak wpływu na długość cyklu audytu. Średni cykl audytu w jednostkach, w których audyt prowadzony był przez usługodawców wynosił 10,32 lat, natomiast w przypadku komórek audytu wewnętrznego 10,09 lat.

Niemniej jednak wystąpiła różnica w zakresie udziału procentowego jednostek, w których cykl audytu wynosił od 1 do 9 lat. Powyższy przedział długości cyklu audytu dla jednostek, w których audyt był prowadzony przez usługodawców osiągnęło 66% jednostek, natomiast odsetek ten w przypadku jednostek, gdzie audyt był prowadzony przez komórki audytu wewnętrznego wyniósł 58%. Na wykresie poniżej została przedstawiona długość cyklu audytu w powiązaniu ze sposobem prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach.

Wykres 9. Długość cyklu audytu a sposób prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

2.4.4. Oszczędności

W wyniku realizacji zaleceń/opinii lub wniosków z przeprowadzonych 84 zadań audytowych, audytorzy wykazali skutki finansowe w łącznej kwocie 36 378 416,43 zł. Takie zadania audytowe zostały przeprowadzone w 64 jednostkach (11% jednostek prowadzących audyt wewnętrzny w 2012 r.). Zadania, w których wykazano oszczędności

stanowiły 5% wszystkich przeprowadzonych zadań w jednostkach administracji rządowej.

Zdecydowana większość zadań (63) została zrealizowana w jednostkach, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce.

Średnia kwota oszczędności przypadająca na jedno zadanie audytowe, w którym wykazano skutki finansowe wyniosła 433 076,39 zł, natomiast średnia kwota oszczędności przypadająca na jednostkę, w której przeprowadzono ww. zadania wyniosła 568 412,76 zł.

Najwyższa kwota oszczędności wykazana w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego wyniosła 21 656 871,00 zł, co stanowiło 60% łącznej kwoty oszczędności.

Najniższa kwota skutków finansowych wyniosła 400 zł.

2.4.5. Zalecenia

W 2012 r. w 94% jednostek w wyniku przeprowadzonych zadań zapewniających wydano zalecenia. Średnia liczba wydanych zaleceń na 1 zadanie wyniosła 5,46. Natomiast średnia liczba wydanych zaleceń na 1 jednostkę wyniosła 17,6.

Najwyższa liczba wydanych zaleceń w jednostce wyniosła 384.

Średni poziom akceptacji zaleceń (mierzony jako iloraz sumy zaleceń uznanych za zasadne przez kierownika komórki audytowanej lub kierownika jednostki i sumy wydanych zaleceń) **wyniósł 96,53%**.

Zróżnicowanie wykazuje porównanie danych z jednostek, w których audyt jest prowadzony audytora wewnętrznego oraz usługodawcę. Średnia liczba rekomendacji przypadająca na jedno zadanie, jak i na jedną jednostkę jest niższa w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców, natomiast średni poziom akceptacji zaleceń w tych jednostkach jest wyższy.

W tabeli poniżej zostały przedstawione wyniki analizy danych dotyczących zaleceń w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Tabela 4. Porównanie danych dotyczących zaleceń w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego

Zalecenia	Komórka audytu wewnętrznego	Usługodawca
Średnia liczba wydanych zaleceń na jednostkę	18	8
Średnia liczba uznanych zaleceń na jednostkę	18	8
Średnia liczba wydanych zaleceń na 1 zadanie	6	3
Średnia liczba uznanych zaleceń na 1 zadanie	5	3
Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne	96%	98%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

2.5. Jakość audytu wewnętrznego

Problematyka wysokiej jakości audytu wewnętrznego była wielokrotnie poruszana przez Departament DA zarówno w publikacjach, jak i na comiesięcznych spotkaniach organizowanych w Ministerstwie Finansów¹⁸. Z jednej strony, audytorów dotyczą określone obowiązki w zakresie jakości audytu wewnętrznego wynikające ze standardów audytu wewnętrznego¹⁹, z drugiej strony rośnie potrzeba ze strony odbiorców audytu na istotne, z punktu widzenia zarządzania jednostką, wyniki pracy audytu wewnętrznego.

¹⁸ Dalej: MF.

¹⁹ Komunikatem Nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 23) „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” opracowane przez The Institute of Internal Auditors (IIA) zostały określone jako standardy audytu wewnętrznego dla jsfp, dalej: standardy audytu wewnętrznego. W dniu 24 czerwca 2013 r. został opublikowany Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15).

Program zapewnienia i poprawy jakości ma na celu racjonalne zapewnienie różnych interesariuszy, że audyt wewnętrzny:

- działa zgodnie z kartą audytu, standardami audytu wewnętrznego oraz Kodeksem Etyki²⁰,
- jest skuteczny i wydajny,
- przysparza wartości i usprawnia działanie jednostki.

Znaczenie ma tu zarówno zapewnienie wysokiej jakości, jak i stałe usprawnianie działalności audytu wewnętrznego.

Standardy audytu wewnętrznego nadają jednakowe znaczenie ocenom wewnętrznym i zewnętrznym, jednakże kwestia stosowania wybranych narzędzi lub metod należy do decyzji audytorów wewnętrznego.

2.5.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne

W 2012 r. 70% komórek audytu wewnętrznego oraz tylko 39% usługodawców przeprowadziło samoocenę audytu wewnętrznego, która zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego powinna być przeprowadzana corocznie. Dużo gorsze wyniki prezentują się natomiast w odniesieniu do ocen zewnętrznych - tylko 29% komórek audytu wewnętrznego zadeklarowało, że zostały niezależnie ocenione w przeciągu ostatnich 5 lat, tj. od 2007 r. Z uzyskanych Informacji wynika, że ocenie zewnętrznej nie został poddany żaden z usługodawców.

Ze wszystkich komórek audytu wewnętrznego, deklarujących poddanie się ocenie zewnętrznej od 2007 r., połowa z nich została oceniona w latach 2011-2012. Ten fakt może świadczyć o tym, że niektóre komórki audytu wewnętrznego mogły uznać ocenę, która została przeprowadzona przez pracowników Departamentu DA w 2012 r. za ocenę zewnętrzną zgodną z wymaganiami standardów audytu wewnętrznego. MF zwraca uwagę, że z uwagi na ograniczony zakres przedmiotowy tej oceny, nie spełniała ona wymogów standardów audytu wewnętrznego i nie można było jej uznać za ocenę zewnętrzną.

W 2012 r. tylko 8% komórek audytu wewnętrznego zadeklarowało zastosowanie obu narzędzi z programu zapewnienia i poprawy jakości, tj. samooceny i oceny zewnętrznej.

Analiza powyższych danych wskazuje na dwa zasadnicze problemy:

- niestosowanie wszystkich obowiązkowych narzędzi programu zapewnienia i poprawy jakości,
- niestosowanie programu zapewnienia i poprawy jakości przez usługodawców.

Opis narzędzi i metod jakie mogą być stosowane w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości, został zawarty w wytycznych, opublikowanych na stronie internetowej MF²¹. W zamieszczonych tam wskazówkach zostały też przedstawione odpowiednie rozwiązania dla małych komórek audytu wewnętrznego.

W odniesieniu do usługodawców należy przypomnieć, że ma tu zastosowanie standard 2070 standardów audytu wewnętrznego, który stanowi, że jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, wówczas musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego. Zgodnie z interpretacją powyższego standardu, organizacja wykazuje tę odpowiedzialność realizując program zapewnienia i poprawy jakości, który ocenia zgodność działania audytu z definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem Etyki i standardami audytu wewnętrznego. W tym przypadku większa odpowiedzialność spoczywa zatem na jednostce, co jednak nie zmniejsza odpowiedzialności zarządzającego audytem wewnętrznym w tym zakresie.

Istotne jest, aby zarówno audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach, jak i usługodawcy, rozumieli, że program zapewnienia i poprawy jakości nie jest jedynie formalnym wymogiem.

Realizacja programu zapewnienia i poprawy jakości jest nie tylko obowiązkiem audytora wewnętrznego, wynikającym ze standardów audytu wewnętrznego ale przede wszystkim służy dokonaniu oceny jakości audytu,

²⁰ www.iaa.org.pl/Baza_wiedzy/Kodeks_Etyki.

²¹ www.mf.gov.pl/Dzialalnosc/Finanse_publiczne/Kontrola_zarzadcza_i_audyt_wewnetrzny/Audyt_wewnetrzny_w_sektorze_publicznym/Metodyka_i_dobre_praktyki/Metodyka.

wprowadzeniu działań usprawniających i zapewnieniu zgodności działań audytu ze standardami audytu wewnętrznego, umożliwi stałe doskonalenie audytu oraz uwiarygadnia wyniki audytu wewnętrznego.

2.5.2. Szkolenia

Warunkiem koniecznym dla zapewnienia wysokiej jakości audytu wewnętrznego są wykwalifikowani pracownicy. Aby zapewnić odpowiednio przygotowaną i wykwalifikowaną kadrę audytu wewnętrznego niezbędny jest jej udział w szkoleniach. Analiza Informacji wskazuje, że audytorzy rezerwują czas na szkolenia oraz faktycznie w nich uczestniczą. W 2012 r. na szkolenia wykorzystano łącznie 4% czasu więcej niż zaplanowano. Pracownik komórki audytu wewnętrznego w 2012 r. na szkolenia przeznaczył średnio 9 osobodni dni, co stanowiło 4% dostępnego budżetu czasu.

Pozytywnie należy ocenić fakt, że kierownicy komórek audytu wewnętrznego zawsze planowali czas na szkolenia oraz nie stwierdzono takich komórek audytu wewnętrznego, których pracownicy w ogóle nie uczestniczyli w szkoleniach.

2.5.3. Formuła „Przeprowadzono zgodnie ze standardami”

Zgodnie ze standardem 1321 standardów audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym może stwierdzić, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z standardami audytu wewnętrznego tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan. Zatem zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne powinny potwierdzać faktyczną zgodność działania komórki audytu wewnętrznego ze standardami.

Za niepokojący należy uznać fakt, że tylko w 1 na 39 otrzymanych sprawozdań z przeprowadzonych zadań audytowych w ramach audytów zleconych zawarto formułę stwierdzającą, że zadanie zostało przeprowadzone zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego²². Wśród potencjalnych przyczyn powyższego stanu rzeczy można wskazać:

- nieprzeprowadzenie ocen zewnętrznych,
- wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości nie potwierdzają zgodności ze standardami,
- rosnącą świadomość audytorów w zakresie wyzwań związanych z osiągnięciem przez komórkę audytu wewnętrznego zgodności ze standardami audytu wewnętrznego.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że każdy audytor wewnętrzny powinien kierować się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego, a umieszczenie w sprawozdaniu z zadania audytowego stwierdzenia, że zostało ono przeprowadzone zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego jest świadectwem wysokiej jakości pracy komórki audytu wewnętrznego.

2.6. Dane źródłowe

Na podstawie posiadanych dokumentów o rozpoczęciu bądź kontynuacji prowadzenia audytu wewnętrznego oraz danych otrzymanych, m.in. z komórek audytu wewnętrznego wszystkich ministerstw ustalono, że 623 jednostki były zobowiązane do przedstawienia Informacji Ministrowi Finansów. W terminie do dnia 31 stycznia 2013 r. Informację przekazało 556 jednostek, co stanowi blisko 93% wszystkich jednostek zobowiązanych. Dokumenty sprawozdawcze z 44 jednostek zostały przesłane już po ustawowym terminie, część z nich m.in. w wyniku podjętych działań monitorujących. Z powyższych danych liczbowych wynika, że z obowiązku sprawozdawczego wobec Ministra Finansów wywiązało się łącznie 600 jednostek, co stanowi ponad 96% wszystkich zobowiązanych jednostek.

Otrzymane dokumenty sprawozdawcze zostały poddane weryfikacji pod kątem kompletności, spójności i prawidłowości zamieszczonych danych. W wyniku powyższych działań 176 jednostek ponownie przesłało w wersji elektronicznej poprawiony dokument, co stanowiło prawie 29% wszystkich otrzymanych Informacji,

²² Natomiast dwa z nadesłanych sprawozdań z przeprowadzonego zadania zawierały formułę stwierdzającą, że zadanie zostało przeprowadzone zgodnie ze standardami audytu wewnętrznego, jednak wyłączały spełnianie standardu 1312.

a w przypadku 10 jednostek wystąpiła konieczność przesłania korekty również w wersji papierowej.

W wyniku prowadzonej weryfikacji z analizy danych wyłączono Informacje otrzymane z 25 jednostek, z czego:

- 5 jednostek przesłało Informację na nieobowiązującym wzorze,
- w 6 jednostkach czas prowadzenia audytu wewnętrznego był mniejszy niż $\frac{1}{4}$ wymiaru zatrudnienia na koniec 2012 r.,
- Informacje z 14 jednostek nie zostały zweryfikowane pozytywnie.

Należy zwrócić również uwagę na 11 jednostek, wobec których podjęta próba weryfikacji Informacji okazała się nieskuteczna. Przyczyną powyższego stanu rzeczy był m.in. brak możliwości kontaktu z zatrudnionym audytorem lub usługodawcą, a także brak dokumentacji roboczej audytu wewnętrznego w jednostce, co w przypadku zmian personalnych w komórce audytu wewnętrznego lub u usługodawcy uniemożliwiało wprowadzenie odpowiednich poprawek do Informacji.

Spośród wykrytych podczas weryfikacji błędów do najczęściej występujących należy zaliczyć:

- brak wszystkich wymaganych we wzorze danych, szczególnie danych dotyczących liczby zrealizowanych zadań zapewniających i sumy zaleceń wydanych oraz uznanych,
- błędną podstawę prawną prowadzenia audytu wewnętrznego,
- błędną wartość cyklu audytu,
- błędną wartość budżetu czasu dostępnego oraz wykorzystanego w komórce audytu wewnętrznego.

3. Kontrola zarządcza

Wnioski dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w wybranych obszarach zostały sformułowane na podstawie analizy ankiet przeprowadzonych w:

- 18 ministerstwach,
- 61 jednostkach w działach,
- 48 jst,
- 144 jednostkach organizacyjnych jst.

Wyniki analizy zostały przedstawione w odrębnych dokumentach opublikowanych na stronie internetowej MF.

3.1. Kontrola zarządcza w jednostkach administracji rządowej

3.1.1. Planowanie działalności

Zdecydowana większość ankietowanych ministerstw zadeklarowała, że podstawowym źródłem wyznaczania celów do planów działalności ministrów na 2012 rok²³ były dokumenty o charakterze strategicznym i programowym. Charakterystyczne jest przy tym wskazywanie w planach działalności, będących dokumentami o rocznym horyzoncie czasowym, celów ze strategii odnoszących się do działań znacznie wykraczających poza ten okres. Wynika to m.in. z faktu, że w administracji rządowej brakowało do niedawna systemowego rozwiązania dotyczącego planowania strategicznego. Szczegółowe rozwiązania w tej materii są stopniowo wdrażane począwszy od 2009 r. w ramach tworzenia zasad polityki rozwoju.

Odpowiedzi udzielone przez ministerstwa i jednostki w działach dowodzą, że powstawanie planów działalności, a zatem także formułowanie celów i zadań dla działów, nie przybrało jeszcze formy powtarzalnego procesu. Zdarza się, że planowanie przebiega niezależnie, obok istniejących procesów planowania, np. budżetu zadaniowego. W większości odpowiedzi opisowych otrzymanych z ministerstw nie pojawiła się informacja o czerpaniu danych do planowania z wewnętrznych zasobów analitycznych, np. z wykonania celów i zadań w poprzednich latach.

Tylko w połowie ministerstw stworzono pisemne procedury sporządzania planu. Stworzenie pisemnych procedur nie jest wymogiem formalnym, jednak w przypadku nieugruntowanego procesu planowania oraz przy konieczności wiązania wielu systemów planistyczno - sprawozdawczych w ministerstwach, racjonalne wydaje się opracowanie procedury, w której m.in.: opisane będą role komórek organizacyjnych, członków kierownictwa oraz innych ciał (komitetów, zespołów), określone terminy przygotowania i zatwierdzenia dokumentów, opisana metodyka formułowania celów. Optymalna procedura przygotowania planu, a więc planowania celów i zadań ministerstw i jednostek w działach (opisana bądź nie), nie powinna być jedynie odzwierciedleniem ścieżki przesyłania korespondencji w sprawie sporządzania planu działalności.

Za dobrą praktykę należy uznać postępowanie niektórych ministerstw, które ujęły cele zawarte w budżecie zadaniowym jako priorytetowe dla ministra również w części A, a nawet w części C planu. Takie podejście prowadzi do integrowania procesów planowania w ministerstwie, dzięki któremu proces planowania nie jest powielany i staje się bardziej efektywny. Wykorzystanie możliwości automatycznego uwzględnienia celów z dokumentów o charakterze strategicznym i programowym. Warunkiem jest jednak, aby cele jednostek klasyfikacyjnych budżetu zadaniowego zostały oparte na celach pochodzących z dokumentów strategicznych.

²³ Plany działalności ministra kierującego działem/działami administracji rządowej, o którym mowa w art. 70 ust. 1 ustawy, dalej: plan działalności.

Podstawowym celem zobowiązania przez ministra jednostek w dziale do sporządzenia planu działalności powinno być zapewnienie wykonania przez jednostki celów z planu działalności ministra. **Połowa ministrów zobowiązała wszystkie lub niektóre jednostki w działach do sporządzania planów działalności.** Niektóre ministerstwa deklarują jednak istnienie alternatywnych systemów planistyczno-sprawozdawczych, przez które minister zapewnia i monitoruje wykonanie celów i zadań działu. Kluczem do podjęcia decyzji o przyjęciu rozwiązań dla kontroli zarządczej winno być maksymalne wykorzystanie rozwiązań już istniejących w jednostkach i ocena ich użyteczności.

Planowanie i weryfikacja wykonania celów ministra z układu zadaniowego budżetu państwa mogą być tożsame z planowaniem i sprawozdawaniem z wykonania planu działalności, jeśli wszystkie cele w planie działalności ministra na 2012 rok pochodzą z układu zadaniowego, jak w przypadku planu działalności Ministra Spraw Zagranicznych. Na uwagę zasługuje również rozwiązanie Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej, które w sposób celowy nie nałożyło na kierowników jednostek dodatkowych obowiązków planistycznych i sprawozdawczych przy jednoczesnym wydaniu polecenia sporządzania przez kierownika oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok.

Jeśli istniejące w ministerstwach i jednostkach w działach systemy planistyczno-sprawozdawcze służą wykonaniu planu działalności ministra to można uznać, iż stanowi to wykonanie przepisów ustawy i standardów kontroli zarządczej²⁴ w zakresie planowania celów i zadań.

Odpowiedzi na obydwie ankiety nie wskazały, w jaki sposób jest realizowane ujmowanie celów z planu działalności ministra w planach działalności i innych dokumentach planistycznych jednostek w działach, czyli tzw. kaskadowanie celów. Trudno zatem ocenić, na ile proces ten jest koordynowany przez ministerstwa. Jednostki w działach wykonując przepis § 4 ust. 4 rozporządzenia w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania²⁵ wskazywały na uwzględnianie w swoich planach celów z planu sporządzonego przez właściwego ministra. To obowiązkowe uwzględnianie celów powinno jednak być koordynowane przez ministerstwa i powiązane z opisanym poniżej przypisywaniem odpowiedzialności za realizację celów i zadań.

Przypisanie odpowiedzialności za realizację celów i zadań

W myśl standardu B.6 standardów kontroli zarządczej dla jsfp należy zadbać o to, aby określając cele i zadania wskazać jednostki, komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne bezpośrednio za ich wykonanie oraz zasoby przeznaczone do ich realizacji. Wszystkie cele z planu działalności ministra i planów jednostek w działach powinny mieć właściciela. W większości ministerstw albo opisano odpowiedzialność za wykonanie celów i zadań w wewnętrznych dokumentach wykonawczych do planu działalności albo zastosowano praktykę automatycznego przypisania tej odpowiedzialności komórkom organizacyjnym, zgłaszającym propozycje celów lub zajmującym się określonym zakresem spraw. Podobne praktyki można zaobserwować w większości jednostek w działach, które sporządziły plan działalności. Należy pamiętać, że wykonawcy powinni zostać ostatecznie wyznaczeni po ustaleniu celów, a odpowiedzialność za ich realizację nie powinna być domniemana. Należy również liczyć się z koniecznością uaktualnienia dokumentów, dotyczących struktury organizacyjnej jako następstwa jasnego ustalenia odpowiedzialności.

Należy uznać za dobrą praktykę działania tych ministerstw i jednostek w działach, które deklarują wyznaczanie, kto jest odpowiedzialny za wykonanie poszczególnych celów w planie działalności w formie wewnętrznych dokumentów wykonawczych do planu działalności, czy w formie rozszerzania planów o zadania komórek organizacyjnych lub jednostek w działach.

²⁴ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84), dalej: standardy kontroli zarządczej.

²⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254).

Monitorowanie realizacji celów i zadań

Tylko 55% ministerstw zadeklarowało monitorowanie realizacji celów i zadań z planu działalności ministra częściej niż raz w roku na dwóch poziomach zarządzania: kierownictwa komórek organizacyjnych ministerstw oraz na poziomie kierownictwa ministerstw.

Za dobrą praktykę należy uznać te rozwiązania, w których kierownictwu ministerstw jest przekazywana informacja na temat stanu realizacji celów lub zagrożeniach ich wykonania oraz propozycje działań zapobiegawczych.

72% ministerstw zadeklarowało, że monitoruje realizowanie przez jednostki w działach celów lub zadań z ich planów działalności. Jednocześnie spośród 39 jednostek w działach, które sporządziły plan działalności, 38% zadeklarowało, że zostały zobowiązane do przekazywania ministrom okresowych (częściej niż raz w roku) informacji o realizacji celów i zadań ujętych w tym planie. Z opisów bieżącego monitorowania wynika ponadto, że jest ono prowadzone z różną częstotliwością: raz na miesiąc, dwa razy w roku, a przez niektóre ministerstwa tylko raz w roku. Standard kontroli zarządczej B.6 wymaga, aby w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej był zapewniony odpowiedni system monitorowania realizowania celów i zadań przez jednostki w działach. Brak bieżącego monitorowania (czyli częstszego niż raz do roku) może świadczyć o zaniechaniu badania rezultatów prowadzonej działalności lub oderwaniu czynności planowania od rzeczywistej działalności ministra i ministerstwa. Uniemożliwia to wczesną reakcję na ryzyka związane z wykonaniem zadań i celów, co jest warunkiem skuteczności kontroli zarządczej. Wszystkie ministerstwa powinny zatem odpowiednio monitorować realizowanie celów i zadań wyznaczonych przez ministra przez jednostki w działach.

Aby wykonać ustawowe zadanie sygnalizowania istotnych ryzyk ministrowi komitet audytu powinien zapewnić sobie odpowiednie źródła informacji, jakim są wyniki monitorowania. Dobrą praktyką jest więc przedstawianie wyników monitorowania komitetowi audytu.

3.1.2. Zarządzanie ryzykiem

W pkt 7.1. wydanych w grudniu 2012 r. *Szczegółowych wytycznych dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem*²⁶ Minister Finansów zaleca: „Aby zarządzanie ryzykiem przebiegało w jednostce w sposób systematyczny, jednolity oraz by było prawidłowo dokumentowane, powinna zostać opracowana procedura zarządzania ryzykiem (...)”.

Ponad 78% ministerstw (14) dysponowało w 2012 r. opisanymi zasadami zarządzania ryzykiem. W 5 z nich zasady te obejmowały działy kierowane przez ministra, a nie wyłącznie ministerstwo.

Tylko 11 ministerstw (61%) zadeklarowało identyfikację ryzyka w odniesieniu do celów wyznaczonych w planie działalności ministra. W większości ministerstw zarządzanie ryzykiem odbywało się wyłącznie na poziomie kierownictwa komórek organizacyjnych.

Niewiele, bo 7% ankietowanych jednostek w działach przekazywało ministrom okresowe informacje o ryzykach odnoszących się do celów i zadań ujętych w planie działalności ministra na 2012 r.

Jako przykłady dobrej praktyki należy uznać budowanie przez 5 ministerstw centralnego zbioru ryzyk lub narzędzi informatycznych go obsługujących.

3.1.3. Audyt wewnętrzny w dziale a zarządzanie ryzykiem

Komórka audytu wewnętrznego w zakresie zarządzania ryzykiem powinna angażować się jedynie w te zadania, które zostały przedstawione w pkt 10.6 *Szczegółowych wytycznych dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania oraz zarządzania ryzykiem*.

10 ministerstw (55% ankietowanych) i 13 jednostek w działach (21% ankietowanych jednostek), w których był prowadzony audyt wewnętrzny, zadeklarowało przypisanie audytowi wewnętrznemu zadań i odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem w ministerstwie lub jednostkach w działach. Z opisu tych zadań i odpowiedzialności

²⁶ Załącznik do Komunikatu Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla jednostek sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 56).

wynika jednak, że tylko w 2 ministerstwach i 8 jednostkach stopień tego zaangażowania może stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu audytu wewnętrznego.

Przykładami zaangażowania audytu wewnętrznego w zarządzanie ryzykiem, które mogą wykraczać poza jego obowiązkowe zadania były:

- uczestnictwo w identyfikowaniu obszarów działalności i ocena zidentyfikowanych ryzyk,
- prowadzenie rejestru ryzyk, a następnie ich monitorowanie,
- wspomaganie merytoryczne w identyfikacji i ocenie ryzyka.

3.1.4. Ocena kontroli zarządczej

Oświadczenia o stanie kontroli zarządczej²⁷ za 2012 rok zawierały następujące oceny funkcjonowania kontroli zarządczej:

- **6 ministrów** (Skarbu Państwa, Rozwoju Regionalnego, Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Gospodarki oraz Nauki i Szkolnictwa Wyższego) **oceniło, że kontrola zarządcza w kierowanych przez nich działach funkcjonowała w stopniu wystarczającym** (w dziale I oświadczenia zaznaczono część A),
- **12 ministrów złożyło oświadczenie o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w ograniczonym zakresie**, zgłaszając zastrzeżenia oraz podając planowane działania służące jej poprawie (w dziale I oświadczenia zaznaczono część B).

Nie złożono żadnego oświadczenia mówiącego o braku adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej (w dziale I oświadczenia zaznaczona część C).

Porównanie oświadczeń złożonych za rok 2011 r. i 2012 r. wskazuje na to, że oceny kontroli zarządczej na najwyższym poziomie (A) oraz na poziomie (B) złożone zostały przez te same ministerstwa.

W przypadku 6 oświadczeń, zawierających najwyższą ocenę kontroli zarządczej ministrowie oświadczyli, że kontrolą zarządczą zapewniła realizację celów i zadań w 2012 r. bez żadnych zastrzeżeń.

Uwzględniając cele kontroli zarządczej określone w art. 68 ust. 2 ustawy, ministrowie składając oświadczenia na poziomie (B) wskazali na zastrzeżenia dotyczące funkcjonowania kontroli zarządczej w zakresie zapewnienia:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

Nie zostały zgłoszone żadne zastrzeżenia dotyczące zapewnienia wiarygodności sprawozdań.

Działania, które podejmowali w 2012 r. ministrowie kierujący działami miały na celu przede wszystkim doskonalenie procesu formułowania celów, zadań i mierników oraz systemu ich monitorowania, a także wdrożenia jednolitej metodyki zarządzania ryzykiem. Poszczególni ministrowie podejmowali także inne działania w odpowiedzi na zidentyfikowane słabości kontroli zarządczej. Jednocześnie podkreślano, że podejmowane działania w dużej mierze odnosiły się do wzmocnienia nadzoru nad jednostkami w działach.

Kontrola zarządcza jako sposób zarządzania działami administracji rządowej i jednostkami ma prowadzić przede wszystkim do zrealizowania celów i zgodnie z prawem, efektywnie, terminowo i oszczędnie. Oświadczenia stanowią indywidualną ocenę funkcjonowania jednostki w kontekście osiągnięcia przez nią celów i zadań przyjętych w planie działalności, dokonywaną corocznie przez ministra.

Analiza oświadczeń i sprawozdań²⁸ wskazuje jednak na niewielkie powiązanie ocen funkcjonowania kontroli zarządczej ze stopniem osiągnięcia celów i zadań przez ministrów. Zestawiając ze sobą złożone oświadczenia i sprawozdania odnosi się

²⁷ Oświadczenie, o którym mowa w art. 70 ust. 3 ustawy, dalej: oświadczenie.

²⁸ Sprawozdanie z wykonania planu działalności, o którym mowa w art. 70 ust. 3 ustawy, dalej: sprawozdanie.

wrażenie, jakby powyższe dokumenty były sporządzane w sposób niezależny. W zaledwie dwóch przypadkach sprawozdanie z wykonania planu działalności zostało wskazane jako źródło informacji wykorzystane do wydania oceny o stanie kontroli zarządczej. Należy podkreślić, że sprawozdanie powinno stanowić podstawowe źródło oceny, czy kontrola zarządcza zapewniła skuteczność i efektywność działania działu. Wyjątek stanowią także oświadczenia, w których nieosiągnięcie zakładanych w planie wartości mierników stanowiło jedno z zastrzeżeń dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej.

Wydanie oceny o stanie kontroli zarządczej na najwyższym poziomie, w sytuacji gdy nie zostały zrealizowane zaplanowane cele i zadania, może mieć miejsce jedynie wtedy, kiedy niezrealizowanie celów i zadań wynika ze zmateriałizowania się ryzyka zewnętrznego, którym nie można było zarządzać²⁹.

W oświadczeniach sporą grupę zastrzeżeń stanowiły słabości kontroli zarządczej, związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej w jednostkach w działach. Dotyczyło to zwłaszcza niewystarczającego powiązania zarządzania ryzykiem z realizacją celów i zadań, wynikających z planów działalności oraz nieskuteczności nadzoru sprawowanego przez ministrów nad jednostkami. Wskazywano także na konieczność wzmocnienia monitoringu realizacji celów i zadań, wpływającego na poprawę skuteczność i efektywności działania jednostek. W tym celu podejmowano działania zamierzające do opracowywania i wdrożenia zasad nadzoru nad jednostkami w działach. Część działań w tym zakresie będzie kontynuowana w 2013 r. tak, aby wzmocnić spójność oraz komplementarność działań jednostek w działach.

Jak wskazuje przeprowadzona analiza, szczególną wagę przykładają się do wdrażania rozwiązań przyczyniających się do osiągania zaplanowanych celów i zadań. Jednak duże zróżnicowanie jednostek w działach, a także często znaczna ich liczba w poszczególnych działach, sprawia, że proces ten podlega ciągłej ocenie i doskonaleniu.

Jednocześnie jako tendencję pozytywną, w przypadku ministrów składających oświadczenie na poziomie (B), należy ocenić dokonywanie coraz bardziej pogłębionej oceny stanu kontroli zarządczej. Szerokie omówienie zastrzeżeń oraz szczegółowe planowanie działań naprawczych wskazuje na traktowanie kontroli zarządczej jako sposobu zarządzania działami, skupionego na osiągnięciu przyjętych celów i zadań. Takie podejście zapewnia realizację idei organizacji samodoskonalącej, która przyświecała wdrożeniu oświadczeń.

3.2. Kontrola zarządcza w jst

3.2.1. Planowanie działalności

Przepisy ustawy nie obligują podmiotów odpowiedzialnych za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jst na II poziomie³⁰ do sporządzania rocznych planów działalności dla jst i sprawozdań z ich wykonania, tak jak ma to miejsce w przypadku ministrów kierujących działami administracji rządowej. Standardy kontroli zarządczej uznają jednak system wyznaczania celów i zadań w jst oraz system monitorowania ich realizacji za najistotniejszy element kontroli zarządczej.

Zakładając, że niezależnie od ww. regulacji zarówno w jst jak i jednostkach organizacyjnych jst planuje się ich działalność (np. podczas tworzenia budżetu jst czy planów finansowych i rzeczowo-finansowych) uznano, że kluczowym warunkiem skutecznego funkcjonowania procesów planowania na I i II poziomie kontroli zarządczej³¹ jest spójny system wyznaczania celów i zadań dla jednostek organizacyjnych jst.

Wyniki przeprowadzonego badania ankietowego wskazują, że 63% jednostek organizacyjnych jst sporządziło plany działalności na 2012 r. zawierające mierzalne cele.

Pozytywnym sygnałem jest zadeklarowana przez niektórych badanych praktyka wiązania planów działalności urzędów jst z dokumentami planistycznymi, obejmującymi całą działalność samorządu. Jako dokumenty,

²⁹ por. „Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym – zintegrowana struktura ramowa”, str. 42, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej, wrzesień 2004.

³⁰ Vide art. 69 ust. 1 ustawy, dalej: zarząd jst.

³¹ Kierownicy jednostek organizacyjnych jst, w tym urzędów jst odpowiadają za funkcjonowanie kontroli zarządczej I poziomu w jednostce, przewodniczący zarządów jst lub jednoosobowe organy wykonawcze jst odpowiadają za funkcjonowanie kontroli zarządczej II poziomu, tj. w całej jst.

w których planowano działalność całej jst, w tym działalność jednostek organizacyjnych jst, najczęściej wskazywano strategię. Funkcjonalność rozwiązań przyjętych w jst i jednostkach organizacyjnych jst w ramach stosowania standardów kontroli zarządczej jest tym większa, im bardziej rozwiązania te wpisują się w procesy już istniejące, często obligatoryjne, wynikające z innych aktów prawnych niż ustawa o finansach publicznych.

Te jst i jednostki organizacyjne jst, które nie sporządzały planu działalności na 2012 r. ani żadnego innego dokumentu o podobnym charakterze, jako najczęstsze uzasadnienie ich braku podawały brak obowiązków ustawowych. Należy podkreślić, iż postrzeganie kontroli zarządczej jako zestawu określonych obowiązków ustawowych nie jest właściwe. Jej funkcjonowanie, szczególnie w obszarach, które nie mają charakteru normatywnego, zależy w dużej mierze od motywacji zarządzających.

Relatywnie niski wskaźnik deklaracji o planowaniu działalności może wynikać z niedostrzegania ścisłego związku kontroli zarządczej, np. z planowaniem strategicznym w jst, planowaniem zadaniowym czy planowaniem budżetowym. Plany strategiczne tworzone w jst mogą oczywiście, ze względu na swój charakter i stopień ogólności, nie spełniać standardów kontroli zarządczej, niemniej jednak wyznaczają kierunki działania jst, a po sformułowaniu ich w sposób określający mierzalne cele, mogą stanowić plan działalności jst.

Nawet jeżeli zarządy jst wskazywały, że zobowiązały jednostki organizacyjne jst do sporządzania rocznych planów działalności, to w dużym stopniu deklaracje te nie znalazły potwierdzenia w odpowiedziach tychże jednostek organizacyjnych. Niespójność ta może wynikać np. z braku formalnego zobowiązania do planowania, nieegzekwowania nałożonego zobowiązania bądź różnego rozumienia zakresu systemu kontroli zarządczej przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych jst i zarząd jst.

Wysoka liczba jednostek organizacyjnych, które według deklaracji własnych i zarządów jst mają swobodę wyznaczania celów, niekorzystnie wpływa na ocenę zarządów jst pełniących rolę koordynatora kontroli zarządczej II poziomu w jst, pomimo wzięcia pod uwagę specyficznych uwarunkowań funkcjonowania poszczególnych jednostek organizacyjnych.

Przykładowo zadania własne gminy obejmują m.in. sprawy edukacji publicznej³². Kompetencje te są zawężone i sprowadzają się przede wszystkim do zapewnienia warunków działania szkół i placówek oświatowych, wyposażenia je w pomoce dydaktyczne i sprzęt oraz zapewnienia obsługi administracyjnej i finansowej³³. Działalność merytoryczna szkół jest kształtowana głównie przez Ministra Edukacji Narodowej, który wyznacza politykę oświatową państwa³⁴. Jst opracowują natomiast lokalne i regionalne polityki oświatowe, które powinny być zgodne z polityką oświatową państwa opracowaną przez MEN³⁵. Podstawowym organem nadzoru pedagogicznego jest zaś kurator oświaty. Uwzględniając powyższą specyfikę funkcjonowania oświaty i obowiązków, które są przypisane zarządowi jst, jego zadaniem jest wyznaczenie takich celów placówkom oświatowym, aby uwzględniały właściwość organu prowadzącego i nie wchodziły w kompetencje kuratora sprawującego nadzór pedagogiczny. W tym szczególnym przypadku cele, które organ prowadzący szkoły może im wyznaczyć, ograniczają się głównie do spraw technicznego, organizacyjnego i finansowego zapewnienia działalności, nie zapominając równolegle o potrzebie zadbania o realizację wyznaczonej lokalnej i/lub regionalnej polityki oświatowej.

Koordynacja planowania działalności jednostek organizacyjnych w pozostałych obszarach funkcjonowania jst powinna analogicznie uwzględniać ich zakres kompetencyjny. Pamiętając, że jednostki organizacyjne jst wykonują zadania przypisane jst, zadaniem zarządu jst jest wyznaczenie takich celów dla jednostek organizacyjnych, które mieszczą się w granicach prawa i właściwościach zarządu jst. Istotne dla osiągnięcia rezultatu jest skoordynowanie planowania w całej jst w taki sposób, aby cele jednostek organizacyjnych realizowały cele stawiane jst, ujmowane zarówno w dokumentach strategicznych, jak i budżetach jst.

Uzasadnienia obserwacji, że w grupie jednostek organizacyjnych placówki oświatowe i instytucje kultury wykazują największą dyscyplinę w sporządzaniu planów działalności

³² Art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594, z późn. zm.).

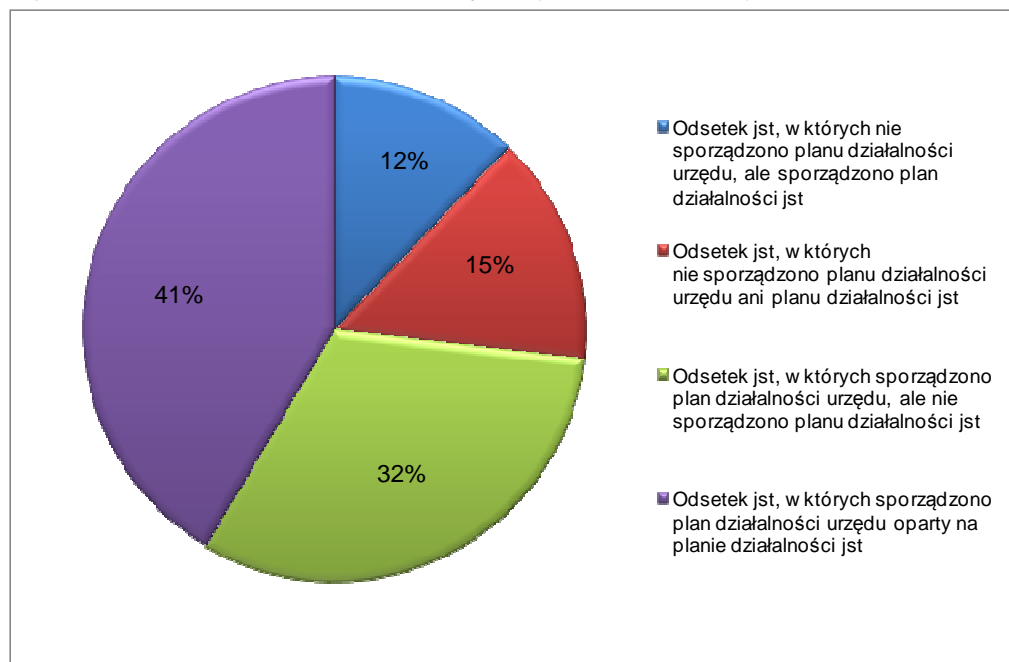
³³ Art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.).

³⁴ Art. 21 ustawy o systemie oświaty.

³⁵ Art. 31 ustawy o systemie oświaty.

można doszukać się w zapisach innych ustaw i rozporządzeń niż ustawa o finansach publicznych, które obligują do sporządzania planów. I tak: artystyczne instytucje kultury zobowiązane są do tworzenia planów repertuarowych obejmujących sezony³⁶, a placówki oświatowe do opracowywania koncepcji pracy³⁷, które często przyjmują formę rocznych planów pracy. Nie jest to jednak wniosek potwierdzony przez wyniki badania. Wskazać przy tym należy, że przywołane tu plany repertuarowe i plany pracy mogą być tożsame z planem działalności, o których mowa w przepisach dotyczących kontroli zarządczej, o ile zawierają mierzalne cele działalności tych jednostek. Planowanie w jst obrazuje poniższy wykres.

Wykres 10. Planowanie działalności w urzędach jst a planowanie w jst w 2012 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

3.2.2. Zarządzanie ryzykiem

Powszechnie jest zobowiązywanie wszystkich jednostek organizacyjnych do dokumentowania procesów zarządzania ryzykiem, co mimo zalecenia płynącego ze standardów kontroli zarządczej, może utrudniać sprawność działania małych jednostek organizacyjnych. Standardy kontroli zarządczej, mimo że rekomendują dokumentowanie tych procesów, nie nakazują tego bezwzględnie. Istotniejszym wyznacznikiem dla określenia sposobu zarządzania ryzykiem są ustawowe kryteria dla funkcjonowania kontroli zarządczej: adekwatności, skuteczności i efektywności. Warto zatem rozważyć, czy pełne dokumentowanie procesu zarządzania ryzykiem w małych jednostkach organizacyjnych (np. mała biblioteka gminna) przynosi oczekiwany rezultat dla tej jednostki oraz dla jst.

3.2.3. Audyt wewnętrzny a zarządzanie ryzykiem

Działania audytorów należy ocenić pozytywnie w kontekście zadeklarowanego przez większość ankietowanych udzielania wsparcia dla zarządzających w rozumieniu i stosowaniu przepisów ustawy oraz standardów kontroli zarządczej.

Mimo, że wyniki ankiety wskazują na niski odsetek jst, w których audytowi wewnętrznemu przypisano odpowiedzialność za zarządzanie ryzykiem, budzi on zastrzeżenia, bowiem zgodnie z intencją ustawodawcy wyrażoną w art. 272 ustawy audyt wewnętrzny jest działalnością niezależnie oceniającą kontrolę zarządczą. Obiektywizm tej oceny zapewnia w dużej mierze zasada nieangażowania audytu wewnętrznego w działania będące elementem kontroli zarządczej inne niż oceniające i doradcze³⁸. Zgodnie z Poradnikami do standardów audytu wewnętrznego, audytorom wewnętrznym nie wolno przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które

³⁶ Art. 11a ust. 1 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z dnia 25 października 1991 r. (Dz. U. z 2012 r., poz. 406).

³⁷ Załącznik do Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej w sprawie nadzoru pedagogicznego z dnia 7 października 2009 r. (Dz. U. Nr 168, poz. 1324).

³⁸ Standard 1130.A1, por. Wystąpienie pokontrolne nr LGD-4111-001-06/11/2011 Delegatury NIK w Gdańsku.

podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Jeżeli przyjęli taką odpowiedzialność, wówczas nie działają jako audytorzy wewnętrzni³⁹. Audyt wewnętrzny musi oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem.⁴⁰

Wskazany przez ankietowanych fakt przypisania audytowi wewnętrznemu odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem był często niesłusznie utożsamiany z analizą ryzyka, dokonywaną przez audytora na potrzeby sporządzenia planu audytu. Wyniki ankiety wskazują na wyraźną trudność w rozróżnieniu procesów zarządzania ryzykiem w jst od procesu analizy ryzyka przeprowadzanej w celu sporządzenia planu audytu. Elementem tworzenia planu audytu jest identyfikacja obszarów wrażliwych, która determinuje działania audytu. Jest to podstawowa działalność audytu wewnętrznego i należy ją odróżnić od zarządzania ryzykiem, za które odpowiada kierownictwo jednostki (wszystkich szczebli). Audytorzy wewnętrzni mogą pełnić rolę konsultantów wyrażoną, np. wsparciem przy określaniu procedur zarządzania ryzykiem. Nie oznacza to jednak angażowania się w sam proces zarządzania ryzykiem, a jedynie pomoc w jego tworzeniu lub udoskonalaniu⁴¹.

³⁹ Porada do Standardu 1130.A2 [za:] *Międzynarodowe ramowe zasady praktyki zawodowej. Poradnik*, The Institute of Internal Auditors, Warszawa 2011, s. 114.

⁴⁰ Standard 2120.

⁴¹ Standard 2120.C3: „Pomagając kierownictwu w tworzeniu lub usprawnianiu procesów zarządzania ryzykiem, audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od przejmowania obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami”.

4. Komitety audytu

4.1. Analiza sprawozdań z działalności komitetów audytu w 2012 r.

Do MF wpłynęło 18 sprawozdań z działalności komitetów audytu za 2012 r. Na ich podstawie można stwierdzić, że poza jednym przypadkiem⁴², komitety audytu zrealizowały wszystkie zadania nałożone ustawą. Zadania te obejmowały doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie dwóch obszarów: zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego.

Wszystkie komitety audytu zadeklarowały, że w toku prac dokonały przeglądu i analizy informacji, które mogły wskazywać na zagrożenie realizacji celów jednostek w dziale oraz istotne słabości kontroli zarządczej. Efektem tych przeglądów było wydanie zaleceń, które miały usprawnić system kontroli zarządczej w działach i wyeliminować lub zmniejszyć zidentyfikowane ryzyka. Jednak o ile w sprawozdaniach komitetów audytu za 2011 r. można było wyłonić dwa podstawowe obszary, których dotyczyły zalecenia (tj. brak formalnego systemu zarządzania ryzykiem bądź jego niedoskonałe funkcjonowanie oraz potrzeba szkolenia kadry kierowniczej i pracowników), to na podstawie sprawozdań za 2012 r. nie było możliwe wskazanie tych elementów kontroli zarządczej w działach, które byłyby zidentyfikowane jako słabości przez co najmniej trzy komitety audytu, tzn. można im przypisać charakter powszechny.

Wszystkie komitety poinformowały, że w działach zostały przyjęte niezbędne procedury i wydane odpowiednie zarządzenia, zmierzające do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Wprowadzone regulacje miały na celu uporządkowanie m.in. sposobu wyznaczania celów i zadań, doboru właściwych mierników ich realizacji, czy też systemu zarządzania ryzykiem w działach.

Wśród najważniejszych działań realizowanych przez komitety audytu w 2012 r. można wskazać m.in.:

w zakresie kontroli zarządczej:

- analizę istotnych ryzyk mogących zagrozić realizacji celów jednostek w dziale oraz analizę istotnych słabości kontroli zarządczej,
- uczestniczenie w przygotowaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej oraz monitorowanie wdrożenia programu naprawczego w związku z wypełnieniem części B oświadczenia,
- udział w procesie przygotowania planu działalności na 2013 r.,
- monitorowanie stopnia realizacji celów wskazanych w planie działalności;

w zakresie audytu wewnętrznego:

- udział w działaniach zmierzających do standaryzacji audytu wewnętrznego, np. ujednolicenia wzorów kluczowych dokumentów lub metody mierzenia efektywności audytu,
- wyznaczanie priorytetów do planu audytu wewnętrznego w oparciu o ryzyka wskazane w planie działalności ministra.

Ponadto część komitetów audytu podejmowała inne działania mające wpływ na jakość kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego w działach, np.:

- wydanie zaleceń dotyczących liczby lub typów jednostek w działach, w których powinien być prowadzony audyt wewnętrzny,
- aktualizowanie listy jednostek w działach zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego,

⁴² Jeden komitet nie wyznaczył priorytetów do planu audytu.

- zwracanie uwagi komórkom audytu wewnętrznego, aby zwiększyły liczbę zadań audytowych w obszarze działalności podstawowej jednostek.

4.2. Analiza ankiet dotyczących wybranych aspektów kontroli zarządczej przeprowadzonych w ministerstwach w zakresie udziału komitetów audytu w procesie przygotowania planów działalności na 2012 r.

W przeważającej większości ministerstw komitet audytu nie brał udziału w przygotowaniu planu działalności ministra na 2012 r. Około połowy ankietowanych wyraziło podgląd, że uczestnictwo w przygotowaniu planu działalności ministra nie należy do obowiązków komitetów audytu. Zgodnie z przepisami art. 289 ust. 1 ustawy katalog zadań komitetu audytu nie jest zamknięty, zatem w opinii Departamentu DA zaprezentowana przez część ministerstw interpretacja przepisu art. 288 ust. 4, jest błędna.

Dobłą praktykę stanowi opiniowanie przez komitet audytu projektu planu działalności ministra.

4.3. Analiza wyników ocen komórek audytu wewnętrznego w zakresie wyznaczania przez komitety audytu priorytetów do planów audytu wewnętrznego na 2012 r.

Z przeprowadzonych ocen komórek audytu wewnętrznego dotyczących procesu identyfikacji i szacowania ryzyka na potrzeby opracowania planu audytu na 2012 r. wynika, że komórki audytu wewnętrznego poddane ocenie uwzględniły w swoich planach priorytety do planu audytu na 2012 r., które otrzymały od komitetów audytu.