

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

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

www.mf.gov.pl

**Departament Polityki Wydatkowej
Warszawa sierpień 2018 r.**

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017.

Dokument „**Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2017**” został przygotowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

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

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

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji sektora publicznego przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te informacje.

Spis treści

1. Podsumowanie.....	2
2. Informacje wstępne	2
3. Organizacja audytu wewnętrznego.....	3
4. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego.....	4
4.1. Zrealizowane zadania zapewniające	4
4.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone	7
4.3. Czynności doradcze	7
4.4. Czynności sprawdzające.....	8
5. Efektywność audytu wewnętrznego.....	9
5.1. Analiza zasobów osobowych.....	9
5.2. Cykl audytu	13
5.3. Oszczędności (skutki finansowe)	13
5.4. Zalecenia.....	14
6. Jakość audytu wewnętrznego.....	16
6.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne.....	16
6.2. Szkolenia i rozwój zawodowy.....	16

1. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza odnosi się do poniższych obszarów funkcjonowania audytu wewnętrznego w roku 2017:

- 1) organizacja audytu wewnętrznego:
 - w 92% jednostek audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce, w pozostałych - przez usługodawcę,
 - w komórkach audytu wewnętrznego¹ nastąpił wzrost zatrudnienia o 1,8 % etatów,
 - do 38% wzrósł udział KAW, w których audyt był prowadzony przez audytorów zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy;
- 2) planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego:
 - na poziomie zbliżonym do lat poprzednich utrzymuje się liczba zrealizowanych zadań zapewniających, wynosząca średnio 2,6 zadania w jednostce,
 - na podobnym poziomie jak w ubiegłych latach - ok. 70% - utrzymała się wartość wskaźnika *Stopień realizacji planu audytu* ²;
- 3) efektywność audytu wewnętrznego:
 - ok. 70 % jednostek osiągnęło rekomendowaną przez Ministerstwo Finansów wartość wskaźnika *Efektywny czas audytu*³,
 - średni cykl audytu wyniósł 9,1 roku i uległ skróceniu o 0,7 roku w porównaniu do roku 2016,
 - na bardzo wysokim poziomie utrzymuje się poziom akceptacji zaleceń;
- 4) jakość audytu wewnętrznego:
 - w 76% jednostek została dokonana samoocena audytu wewnętrznego, w pozostałych nie podjęto działań w tym zakresie,
 - 50% jednostek nie zostało poddanych ocenie zewnętrznej audytu wewnętrznego,
 - 8% jednostek nie wykazało czasu poświęconego na szkolenia i rozwój zawodowy audytorów wewnętrznych.

2. Informacje wstępne

Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴, kierownicy jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 1, 2 i 4-6 ustawy, z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego, są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim⁵. Informację za rok 2017 złożyło 581 jednostek, z czego 88,6% (515) w terminie wynikającym z przepisów ustawy, tj. do końca stycznia 2018 r.

Analiza funkcjonowania audytu wewnętrznego została przeprowadzona dla 554 jednostek. Z analizy wyłączono 4,6% (27) jednostek ze względu na prowadzenie audytu w jednostce przez mniej niż 3 miesiące w ciągu roku lub przekazanie niepełnych albo niespójnych danych. Należy

¹ dalej jako: KAW.

² Dotyczy zadań zapewniających rozpoczętych i zakończonych w roku sprawozdawczym, z wyjątkiem zadań zleconych.

³ Ministerstwo Finansów rekomenduje, aby czas przeznaczony na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego nie był niższy niż 70% łącznego budżetu czasu pracy KAW.

⁴ Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z późn. zm., dalej jako: *ustawa*.

⁵ Wzór informacji został określony Komunikatem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 listopada 2017 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. poz. 220), dalej jako: *Informacja*.

zwrócić uwagę, że w dalszym ciągu identyfikowane są jednostki, które nie wywiązują się z ustawowego obowiązku złożenia *Informacji*⁶.

Wstępna weryfikacja dokumentów wskazała na konieczność przeprowadzania przez Ministerstwo Finansów indywidualnych korekt w przypadku 58% (324) przekazanych *Informacji*. Głównymi przyczynami był brak podania: liczby zaleceń, tematów zakończonych zadań, adresu Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej⁷ jednostki, właściwej podstawy prawnej prowadzenia audytu, właściwego działu administracji rządowej. Liczba *Informacji* wymagających poprawy wskazuje na utrzymujący się brak należytej staranności w wypełnianiu przesyłanych dokumentów.

93% (541) jednostek przekazało *Informację* za pomocą e-PUAP, zgodnie z wymaganym trybem. W przypadku 39% (224) jednostek *Informacja* nie posiadała jednak wymaganego kwalifikowanego podpisu elektronicznego albo podpis nie został pozytywnie zweryfikowany przez Ministerstwo Finansów.

3. Organizacja audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 275 *ustawy* audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce⁸.

W 76% badanych jednostek audyt wewnętrzny był prowadzony na podstawie przepisów art. 274 ust. 1 i 2 *ustawy* (jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego), natomiast w pozostałych jednostkach – na podstawie wskazania ministra kierującego działem, Prezesa Rady Ministrów lub decyzji kierownika jednostki. W 91,9% (509) jednostek audyt wewnętrzny prowadzili zatrudnieni w nich audytorzy, w pozostałych 8,1% (45) jednostek audyt był realizowany przez usługodawców.

Na koniec roku 2017 zatrudnienie w KAW wynosiło 850 osób (718,2 etatów)⁹, z czego:

- na stanowiskach audytorów wewnętrznych - 758 osób na 634,4 etatach,
- na pozostałych stanowiskach – 92 osoby na 83,3 etatach.

Zatrudnienie na stanowiskach innych niż audytor wewnętrzny dotyczyło 12% (62) jednostek.

Liczba etatów w KAW na koniec 2017 r. wzrosła w porównaniu z początkiem tego roku o 1,8% (12,4 etatu), natomiast zatrudnienie - o 1,6% (13 osób).

Z analizy danych wynika, że w 43% (212) badanych jednostek audytor był zatrudniony w wymiarze jednego etatu, w 38% (188) - w wymiarze mniejszym niż 1 etat, a w 33% (162) jednostek w wymiarze wynoszącym 0,5 i mniej etatu.

Na Wykresie 1 przedstawiono udział jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych w zależności od wymiaru etatu w latach 2014-2017.

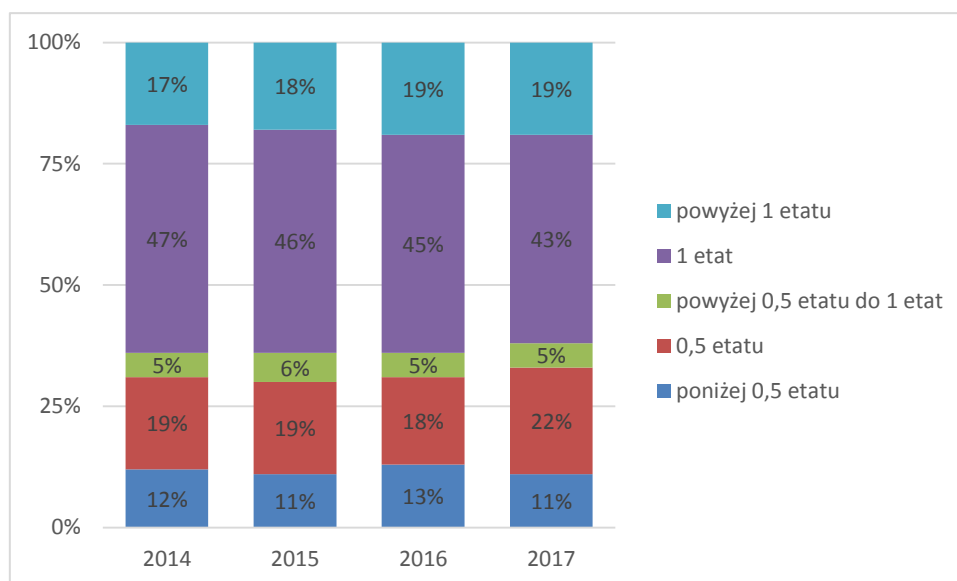
⁶ *Informacji* za 2017 r. nie złożyło 6 jednostek.

⁷ dalej: e-PUAP.

⁸ dalej jako: usługodawca.

⁹ Różnica między liczbą osób zatrudnionych oraz liczbą etatów wynika z zatrudnienia na część etatu części audytorów i pracowników na stanowiskach pomocniczych. Jeśli w dwóch jednostkach audytorzy wewnętrzni są zatrudnieni na 1/2 etatu to suma etatów wyniesie 1, a liczba zatrudnionych audytorów – 2 osoby.

Wykres 1. Procent jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych w zależności od wymiaru etatu w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wymiar zatrudnienia audytorów wewnętrznych w KAW jest jednym z czynników wpływających na właściwą i efektywną realizację funkcji audytu wewnętrznego. Udział jednostek, w których audytorzy wewnętrzni byli zatrudnieni w wymiarze co najmniej 1 etatu zmniejszył się w stosunku do tego udziału z lat 2014-2016 o 2 punkty procentowe (z 64% do 62%). Jednocześnie nastąpił wzrost udziału jednostek (o 2-3 punkty procentowe) zatrudniających audytorów wewnętrznych w wymiarze 0,5 etatu. W opinii Ministerstwa Finansów przedstawione dane wskazują na wystąpienie tendencji mogącej mieć niekorzystny wpływ na właściwą realizację funkcji audytu wewnętrznego.

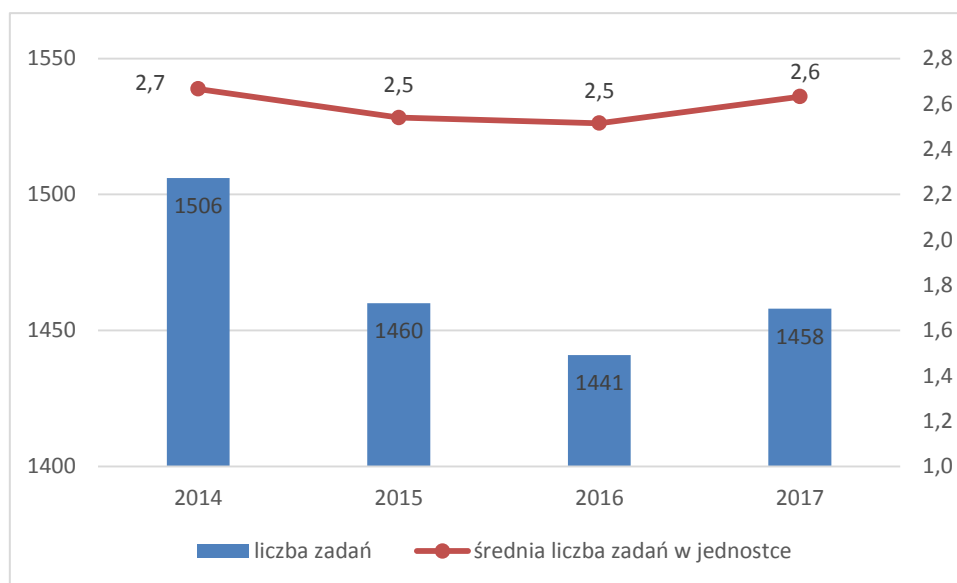
4. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego

4.1. Zrealizowane zadania zapewniające

W 2017 r. zrealizowano łącznie 1458 zadań zapewniających, co oznacza wzrost w stosunku do roku poprzedniego o 1,2% (17). 1060 stanowiły zadania wynikające z planów audytu, 345 – zadania kontynuowane z lat poprzednich oraz zadania zlecone. Pozostałe 53 to zadania pozaplanowe. Należy zauważyć, że zmieniła się obserwowana w latach 2015-2016 tendencja do zmniejszania się liczby realizowanych zadań zapewniających.

Przeciętnie w jednostce zrealizowano 2,6 zadania zapewniającego. Porównanie powyższych danych w latach 2014-2017 przedstawiono na Wykresie 2.

Wykres 2. Liczba zadań zapewniających oraz średnia liczba zadań zapewniających zrealizowanych w jednostce, w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Szczegółowe dane i wskaźniki dotyczące realizacji zadań zapewniających w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce przedstawiono w Tabeli 1.

Tabela 1. Realizacja zadań zapewniających w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego

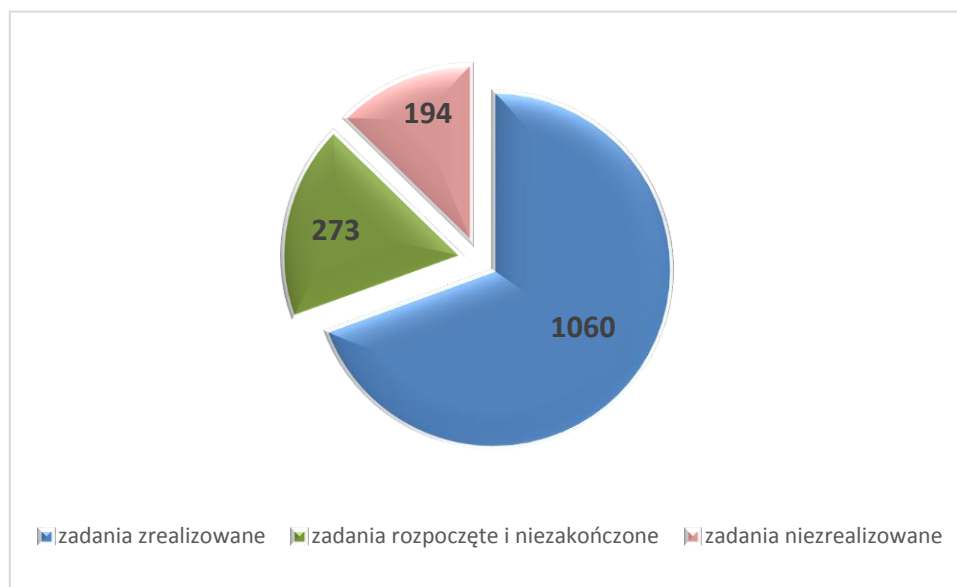
Wskaźnik	KAW	Usługodawca	Ogółem
Przeciętny czas przeznaczony na realizację 1 zadania (osobodni)	46	45	28
Przeciętna liczba zrealizowanych zadań w jednostce	2,7	2,6	2,3
Najczęściej realizowana liczba zadań	2	2	2
Przeciętna liczba zadań na 1 osobę zatrudnioną w KAW	1,9	-	-
Przeciętna liczba zadań na 1 etat w KAW	1,9	-	-
Przeciętna liczba zadań na zatrudnionego 1 audytora wewnętrznego	1,8	-	-
Przeciętna liczba zadań na 1 etat zatrudnionego audytora wewnętrznego	2,1	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźnik *Stopień realizacji planu audytu* w zakresie realizacji zadań zapewniających dla wszystkich jednostek poddanych badaniu wyniósł 69,4%. Jego wartość kształtuje się na poziomie zbliżonym do lat 2014-2016, zawierającym się w przedziale 69,5% - 72%.

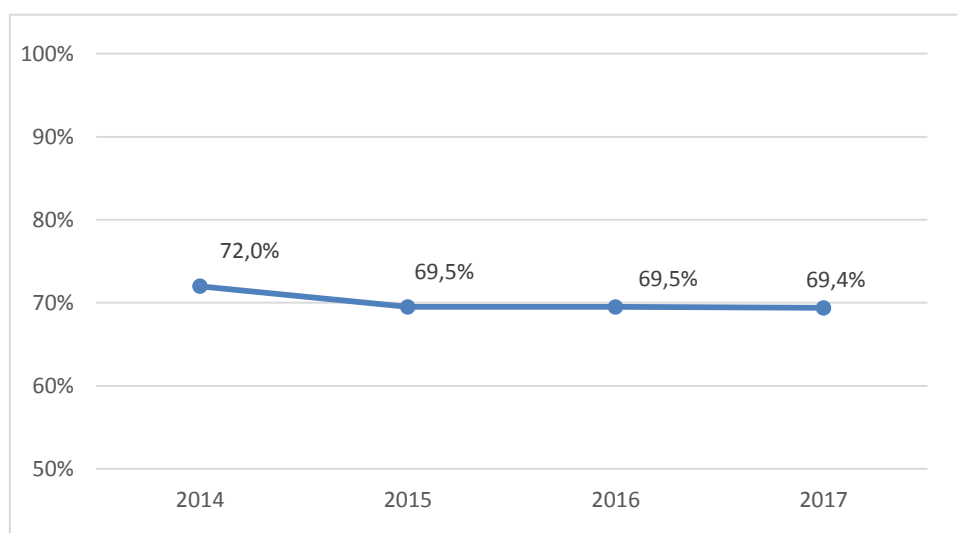
Na Wykresach 3 i 4 zaprezentowano odpowiednio strukturę wykonania zadań ujętych w planach audytu na 2017 r. oraz kształtowanie się poziomu wskaźnika *Stopień realizacji planu audytu* w latach 2014-2017.

Wykres 3. Struktura wykonania zadań zapewniających ujętych w planach audytu na 2017 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 4. Stopień realizacji planów audytu w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

W przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, wskaźnik *Stopień realizacji planu audytu* wyniósł 68,5%, tj. zrealizowano 975 zadań zapewniających spośród 1424 wynikających z planów. Ponadto audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach zrealizowali 52 zadania zapewniające nieujęte w planach audytu. W 2017 r. zostało również zakończonych 157 zadań zapewniających, których realizacja rozpoczęła się roku poprzednim.

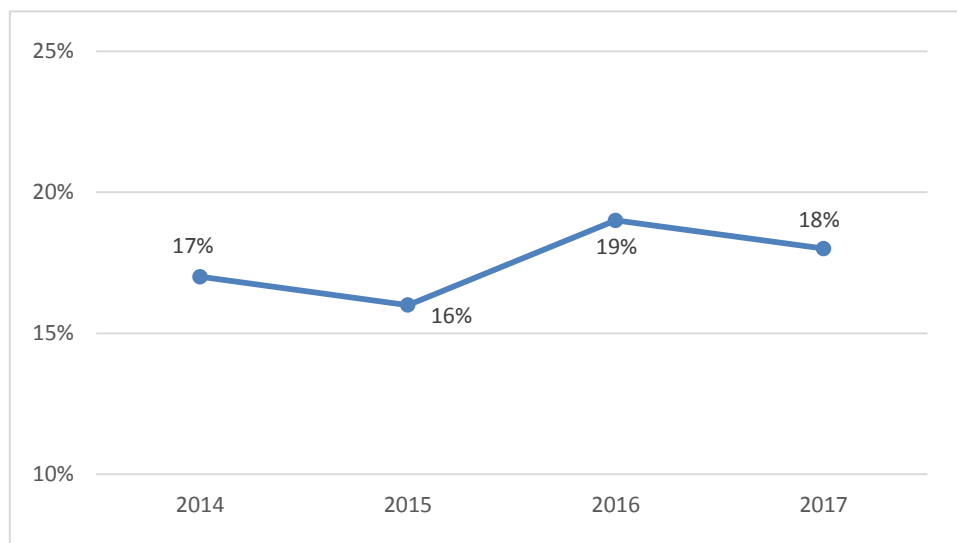
Usługodawcy zrealizowali 85 zadań zapewniających spośród 103 zadań zaplanowanych. Dla usługodawców wskaźnik *Stopień realizacji planu audytu* wyniósł 82,5%. Dodatkowo zostało zrealizowane 1 pozaplanowe zadanie zapewniające, zakończono również 4 zadania rozpoczęte w roku 2016.

4.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone

Łącznie nie zostało zrealizowanych 500 zadań zapewniających, z czego 294 stanowiły zadania rozpoczęte i niezakończone w badanym roku. Spośród nich 273 to zadania ujęte w planach audytu, 20 – zadania pozaplanowe oraz 1 zadanie zlecone.

W odniesieniu do zadań ujętych w planach audytu bez realizacji pozostało 18% (194) zadań zapewniających. Poziom tego wskaźnika w 2017 r. zmniejszył się o 1% w stosunku do roku poprzedniego, przy czym nie odbiega on znacząco od wartości osiągniętych w latach 2014-2016. Szczegółowe dane zaprezentowano na Wykresie 5.

Wykres 5. Odsetek niezrealizowanych zadań zapewniających ujętych w planach audytu na lata 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Spośród zadań zaplanowanych - 185 nie zostało zrealizowanych przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych w jednostkach, pozostałe 9 - przez usługodawców.

Czas przeznaczony przez audytorów wewnętrznych na rozpoczęte i niezakończone zadania stanowił 12% budżetu czasu KAW przeznaczonego na realizację zadań zapewniających.

W 2017 r. wskaźnik Stopień realizacji planu audytu w zakresie realizacji zadań zapewniających wynosił 69,4% i utrzymał tendencję z lat 2014-2016.

Średnia liczba zadań zapewniających zrealizowanych w jednostce w 2017 r. wynosiła 2,6 i utrzymała się na poziomie zbliżonym do wartości z lat 2014-2016.

4.3. Czynności doradcze

Zakończone oraz rozpoczęte i niezakończone czynności doradcze zostały przeprowadzone w 86% (474) analizowanych jednostek.

Średnia liczba osobodni na realizację zakończonych czynności doradczych w jednostce wyniosła 62, a mediana dla ww. wielkości - 30.

Wskaźniki dotyczące czynności doradczych w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach zaprezentowano w Tabeli 2.

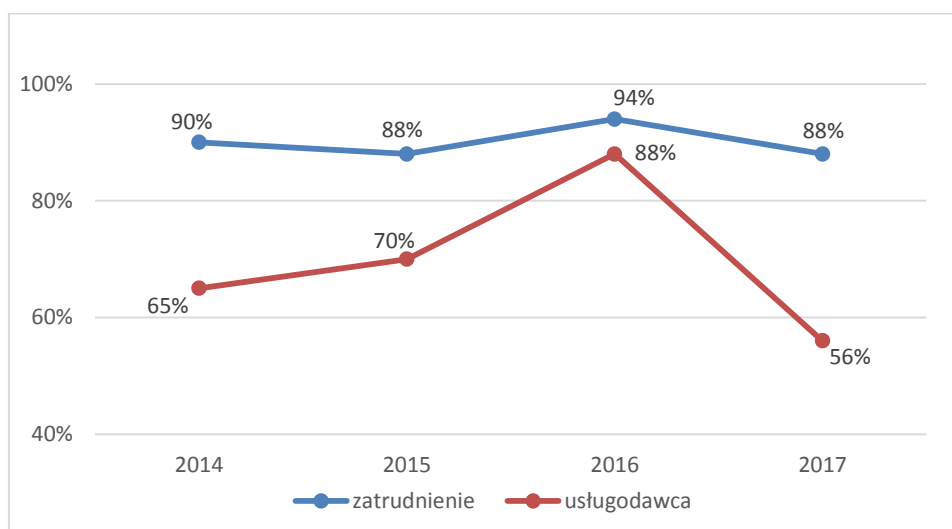
Tabela 2. Liczba i czas przeznaczony na realizację czynności doradczych w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w 2017 r.

Wskaźnik		KAW	Usługodawca
Jednostki realizujące czynności doradcze	liczba	449	25
	procent jednostek	88	56
Czas na realizację czynności doradczych (w osobodniach)	średnia	76	7
	mediana	40	10

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Na Wykresie 6 przedstawiono udział jednostek, w których zostały przeprowadzone czynności doradcze, w latach 2014-2017, w zależności o formy prowadzenia audytu.

Wykres 6. Odsetek jednostek przeprowadzających czynności doradcze w latach 2014-2017 w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce



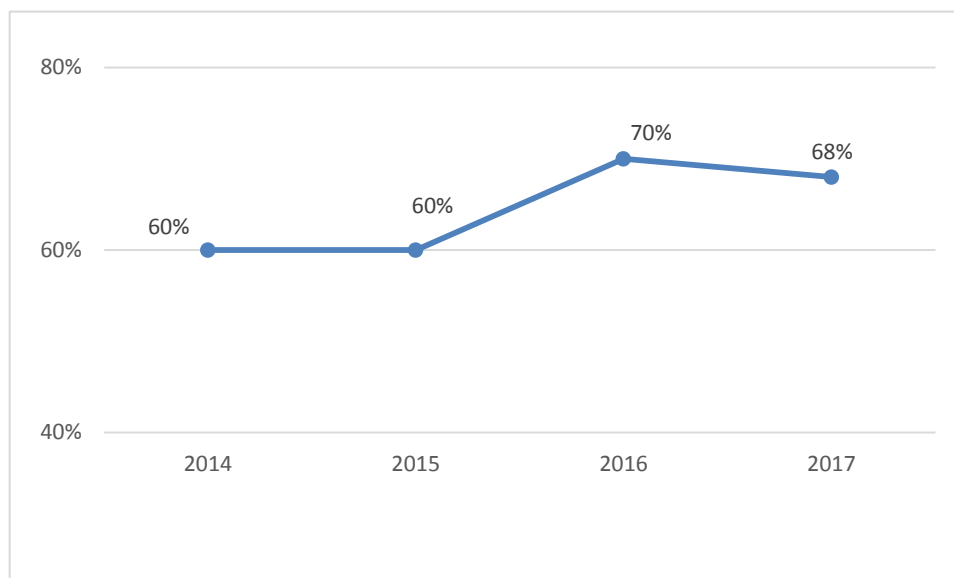
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

4.4. Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 68% (374) jednostek. Łącznie zrealizowano 889 czynności sprawdzających, a 87 czynności sprawdzających zostało rozpoczętych i niezakończonych w badanym roku.

Porównanie udziału jednostek, w których były przeprowadzane czynności sprawdzające w latach 2014-2017 zostało przedstawione na Wykresie 7.

Wykres 7. Odsetek jednostek, w których przeprowadzono czynności sprawdzające w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Audyt wewnętrzny zatrudniony w jednostce przeprowadził przeciętnie 1,7 czynności sprawdzających, przeznaczając średnio na 1 zrealizowaną czynność sprawdzającą 6,7 osobodnia. Najczęściej w jednostkach zrealizowano 1 czynność sprawdzającą (34% jednostek).

W 44% (20) jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, zostało przeprowadzonych łącznie 29 czynności sprawdzających. Uwzględniając liczbę wszystkich jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, średnia liczba przeprowadzonych czynności sprawdzających w jednostce wyniosła 0,6.

Jednocześnie należy podkreślić, że zgodnie z przepisami *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu*¹⁰ audyt wewnętrzny jest zobowiązany do przeprowadzania czynności sprawdzających po upływie terminów realizacji zaleceń.

5. Efektywność audytu wewnętrznego

5.1. Analiza zasobów osobowych

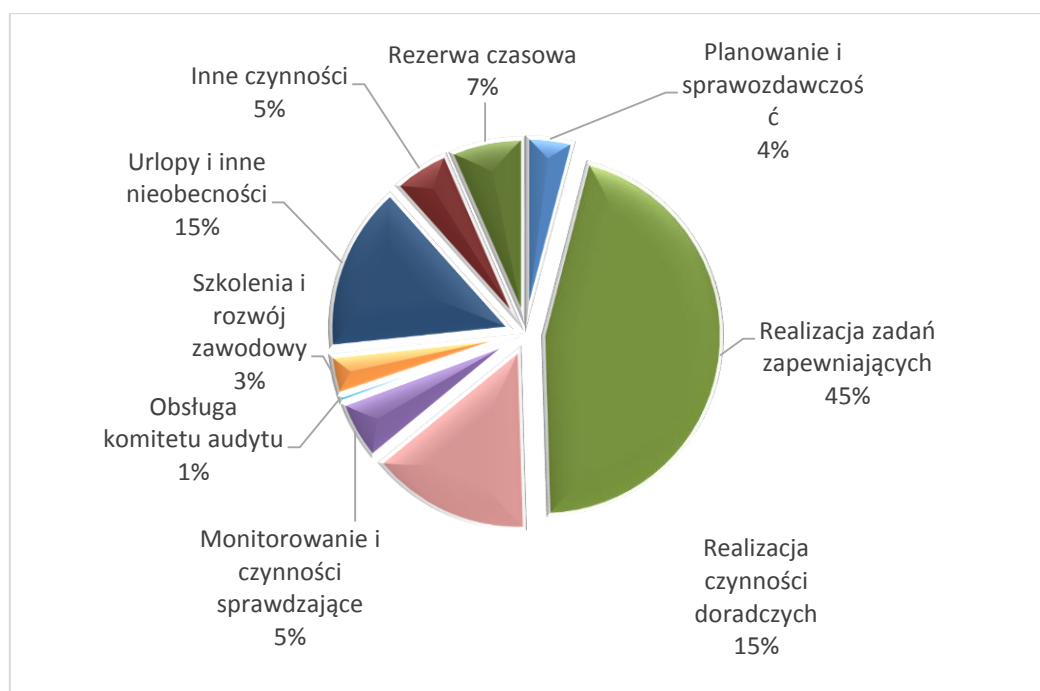
Analizą zasobów osobowych objęto 545 jednostek spośród 554 poddanych badaniu¹¹.

Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu na 2017 r., został przedstawiony na Wykresie 8.

¹⁰ Dz. U. poz. 1480, z późn. zm.

¹¹ Informacje przekazane od 9 usługodawców nie zawierały wymaganych danych dotyczących zasobów osobowych.

Wykres 8. Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu na 2017 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźnik *Efektywny czas audytu* na etapie planowania, tj. czas planowany na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego¹², wynoszący co najmniej 70%, osiągnęło 84% (454) jednostek.

Porównanie danych dotyczących planów i ich realizacji w zakresie poszczególnych czynności przedstawiono w Tabeli 3 oraz na Wykresie 9.

Tabela 3. Realizacja planu audytu w podziale na poszczególne czynności (w osobodniach)

Czynność	Plan audytu	Realizacja	Różnica
Planowanie i sprawozdawczość	7 168	8 048	880
Realizacja zadań zapewniających	80 993	74 756	-6 237
Realizacja czynności doradczych	25 897	34 371	8 474
Monitorowanie i czynności sprawdzające	9 411	7 234	-2 177
Obsługa komitetu audytu	1 047	992	-55
Szkolenia i rozwój zawodowy	6 060	6 792	732
Urlopy i inne nieobecności	26 779	34 293	7 514

¹² Wskaźnik jest obliczany jako iloraz sumy czasu przeznaczanego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności sprawdzających, rezerwy czasowej na zadania audytowe zlecone oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej w stosunku do łącznego, planowanego budżetu czasu KAW.

Inne czynności	9 010	12 174	3 164
Rezerwa czasowa	11 640		
w tym na zlecony	7 320		

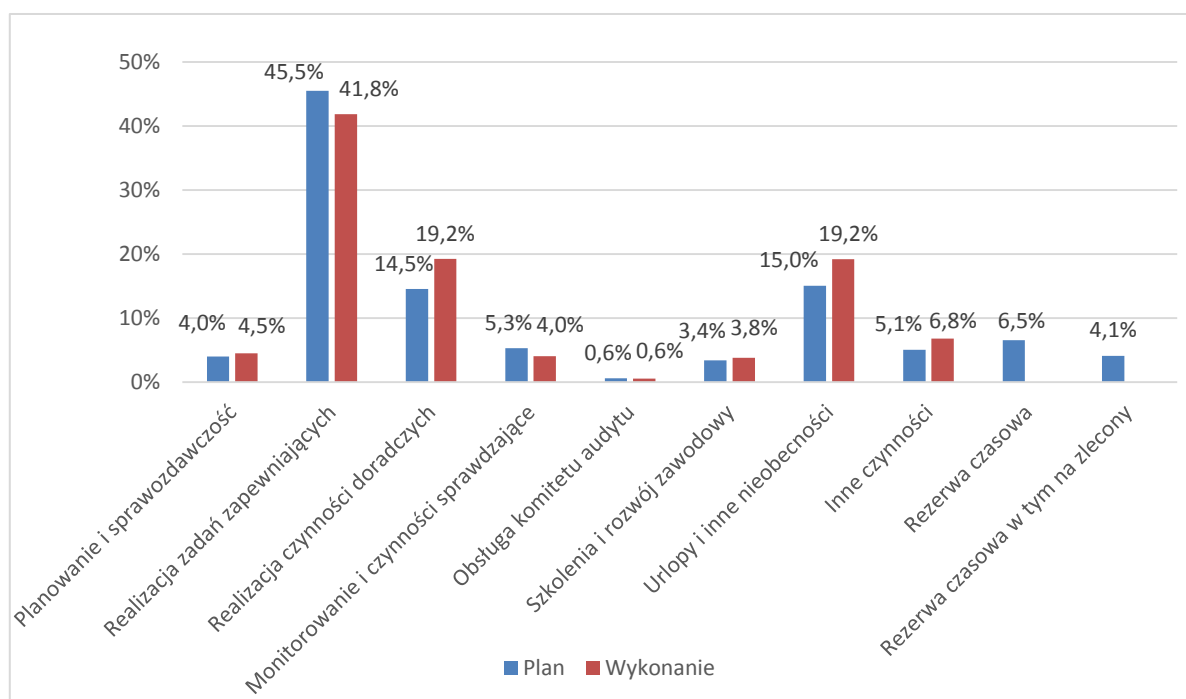
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Największy spadek wykorzystanej liczby osobodni w stosunku do wartości ujętych w planach audytu wystąpił w przypadku monitorowania i przeprowadzania czynności sprawdzających (o 23%) oraz realizacji zadań zapewniających (o 8%). Natomiast więcej czasu niż planowano przeznaczono przede wszystkim na realizację czynności doradczych (o 33%), inne czynności (o 35%) oraz nieobecności (o 28%).

Największe różnice w zakresie udziału czasu planowanego na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem w odniesieniu do udziału czasu przeznaczanego na te czynności w wykorzystanym budżecie czasu ogółem miały miejsce w zakresie:

- realizacji czynności doradczych - wzrost o 4,7 punktu procentowych,
- czasu przeznaczanego na nieobecności - wzrost o 4,2 punktu procentowego,
- realizacji zadań zapewniających - spadek o 3,7 punktu procentowego,
- czasu wykorzystanego na inne czynności niezwiązane bezpośrednio z realizacją audytu wewnętrznego - wzrost o 1,8 punktu procentowego.

Wykres 9. Porównanie planowanego i wykorzystanego udziału czasu na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem



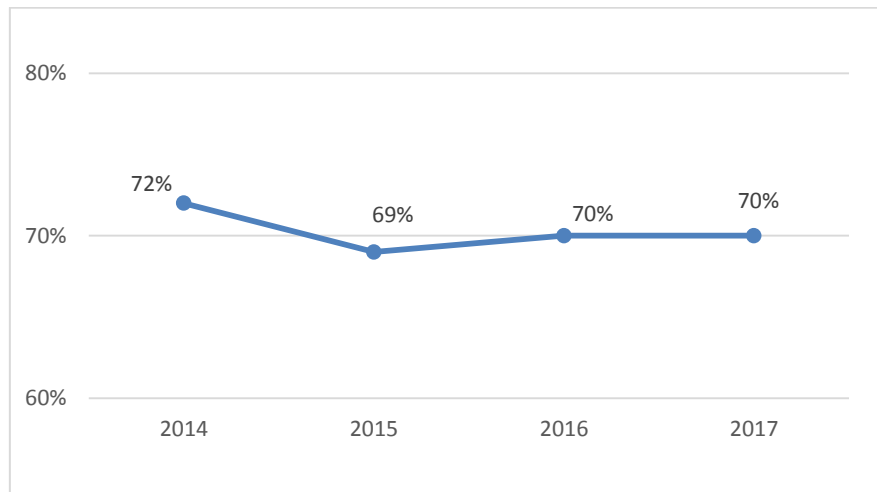
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Rekomendowany poziom wskaźnika *Efektywny czas audytu*¹³ na etapie realizacji planu, tj. czas faktycznie przeznaczony na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym w łącznym budżecie czasu, osiągnęły 374 jednostki poddane analizie, tj. 70% populacji. Wykres

¹³ Ministerstwo Finansów rekomenduje wskaźnik na poziomie co najmniej 70%.

10 przedstawia odsetek jednostek, które osiągnęły rekomendowany poziom wskaźnika w latach 2014-2017.

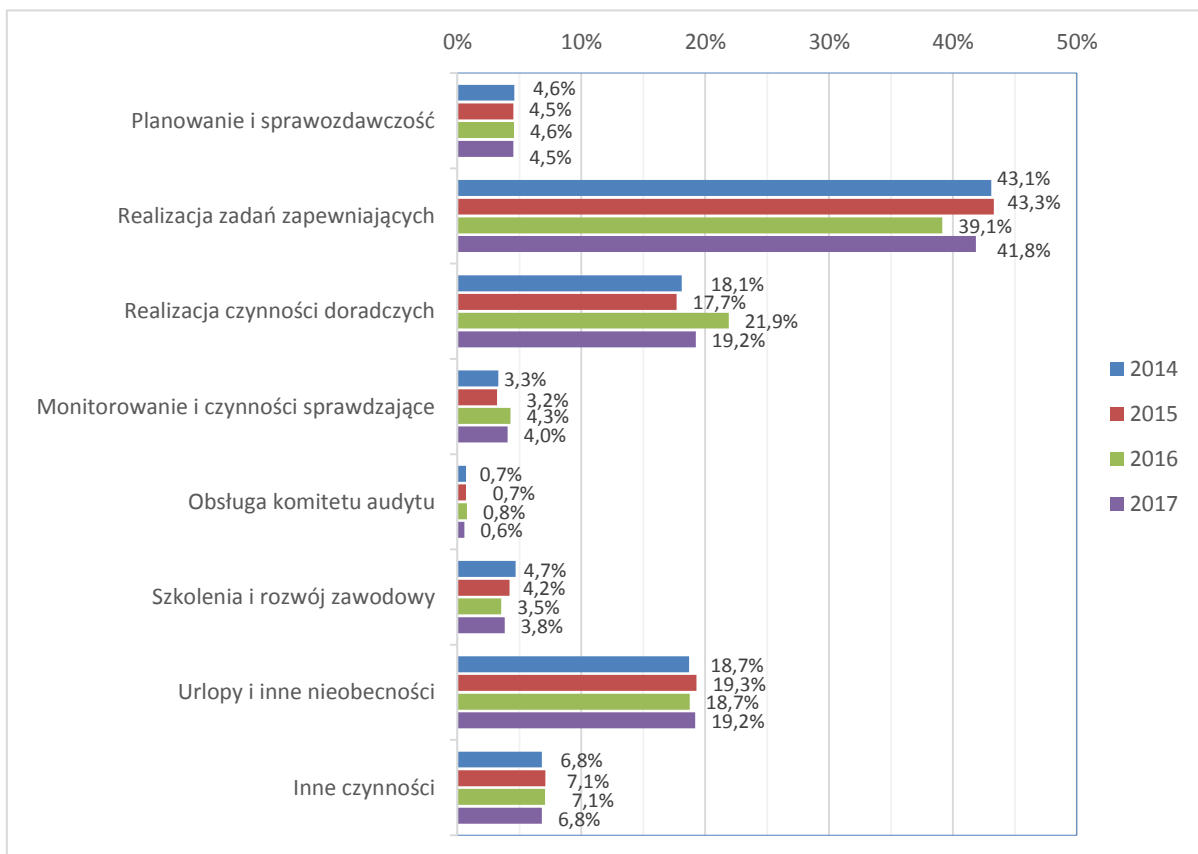
Wykres 10. Odsetek jednostek, które osiągnęły rekomendowany poziom wskaźnik *Efektywny czas audytu*, w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Udział czasu wykorzystanego na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem w roku 2017 r. w porównaniu do lat 2014-2016 nie wykazał znaczących zmian. Dane w tym zakresie przedstawia Wykres 11.

Wykres 11. Porównanie czasu wykorzystanego na poszczególne czynności w latach 2014-2017 (udział w budżecie czasu ogółem)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźnik Efektywny czas audytu na poziomie rekomendowanym przez Ministerstwo Finansów osiągnęło 70% (374) jednostek. Odsetek jednostek nie zmienił się w stosunku do roku poprzedniego i nie odbiegał od jego wartości z lat 2014-2016.

5.2. Cykl audytu

Cykl audytu obrazuje, w jakim czasie audyt wewnętrzny może poddać ocenie wszystkie obszary działalności jednostki. Przy czym krótszy cykl audytu oznacza możliwość częstszego dokonywania oceny poszczególnych obszarów. Należy zauważyć, że identyfikowanie niewielkiej liczby zagregowanych obszarów działalności, których nie da się objąć jednym zadaniem zapewniającym, jedynie pozornie skraca cykl audytu, ponieważ w takiej sytuacji nie jest możliwe wydanie opinii w odniesieniu do całego obszaru. Skrócenie cyklu audytu może być osiągnięte przez rosnącą specjalizację audytu wewnętrznego. Dzięki doświadczeniu i rozwojowi zawodowemu audytor wewnętrzny może łatwiej identyfikować potencjalne zagrożenia lub nieprawidłowości, odnajdywać ich przyczyny i projektować działania zapobiegawcze lub korygujące, a tym samym szybciej przeprowadzać zadania. Niewątpliwie, na skrócenie cyklu audytu może mieć wpływ zwiększenie zasobów kadrowych KAW, zwłaszcza w jednostkach, których zakres działalności jest rozległy i zróżnicowany.

Cykl audytu został wyliczony dla jednostek, które w 2017 r. zrealizowały co najmniej jedno zadanie zapewniające. W przypadku 52,4% (272) jednostek cykl audytu wyniósł 6 i mniej lat. W porównaniu z rokiem ubiegłym liczba tych jednostek zwiększyła się.

Badanie cyklu audytu wykazało, że jego poziom różni się w zależności od formy prowadzenia audytu w jednostce. W przypadku usługodawców średni cykl audytu wyniósł 8,4 roku, a mediana - 6,5, natomiast w przypadku jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych wielkości te kształtowały się odpowiednio na poziomie 9,2 i 6 lat. W Tabeli 4 zostały zaprezentowane wyniki analizy danych dotyczących długości cyklu audytu w jednostkach.

Tabela 4. Długość cyklu audytu w 2017 r.

Cykl audytu w latach	Procent jednostek
6 i mniej	52,4
6-12	27,0
12-18	11,4
powyżej 18	9,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni cykl audytu w 2017 r. wyniósł 9,1 roku. Uległ on skróceniu o 0,7 roku w porównaniu do roku 2016. Natomiast mediana wyniosła 6 lat i zmalała o 0,5 roku poprzedniego roku. Mimo tego, w blisko połowie jednostek audyt wewnętrzny wszystkich obszarów działalności jednostki jest możliwy dopiero po upływie 6 lat. Biorąc pod uwagę zapewniający charakter działań audytu wewnętrznego wskazane jest dążenie do skracania cyklu audytu w jednostce.

5.3. Oszczędności (skutki finansowe)

W Informacji wykazano 33 zadania audytowe, które przyniosły oszczędności w łącznej kwocie przeszło 27,3 mln zł., przy czym oszczędności na kwotę 2,7 mln zł. dotyczą 17 zadań zakończonych w 2017 r.

Oszczędności były identyfikowane w trakcie realizacji zadań dotyczących m.in.: gospodarowania mieniem, zarządzania zasobami ludzkimi, dochodzenia należności, bezpieczeństwa informacji, zamówień publicznych. Są to obszary podlegające audytowi wewnętrznemu w większości jednostek.

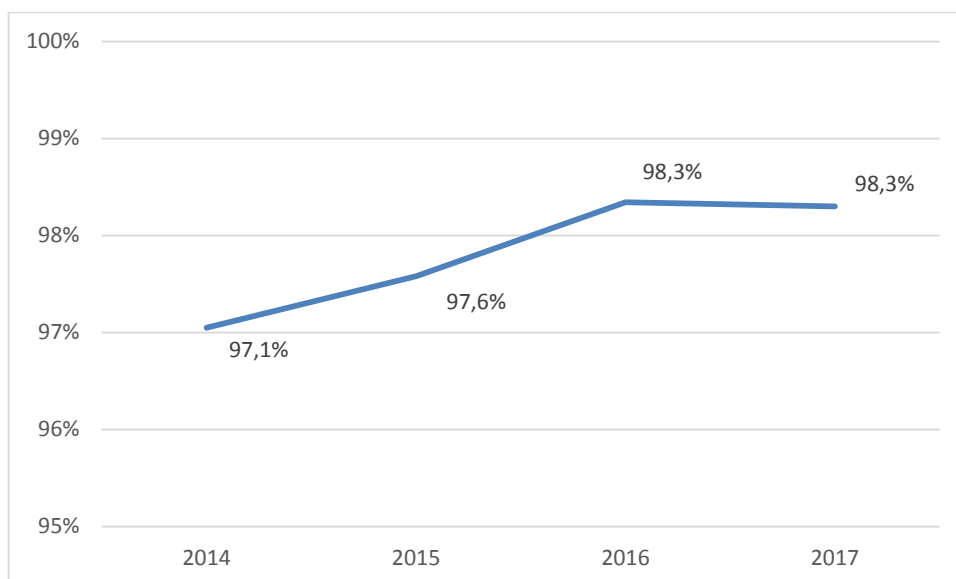
Oszczędności wynikające z przeprowadzonych zadań audytowych wykazuje niewielka liczba jednostek - 5,2% (29). W stosunku do roku poprzedniego nastąpił wzrost o 1 punkt procentowy.

5.4. Zalecenia

W 2017 r. 88,1% (488) jednostek wydało zalecenia wynikające z przeprowadzonych zadań zapewniających.

Średni poziom akceptacji zaleceń wyniósł 98,3% (6763). Wartość tego wskaźnika utrzymała się na takim samym poziomie jak w roku poprzednim, co przedstawia Wykres 12.

Wykres 12. Wskaźnik akceptacji zaleceń



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wskaźniki dotyczące zaleceń wykazują zróżnicowanie w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Są one niższe w przypadku audytu wewnętrznego prowadzonego przez usługodawców, co prezentuje Tabela 5.

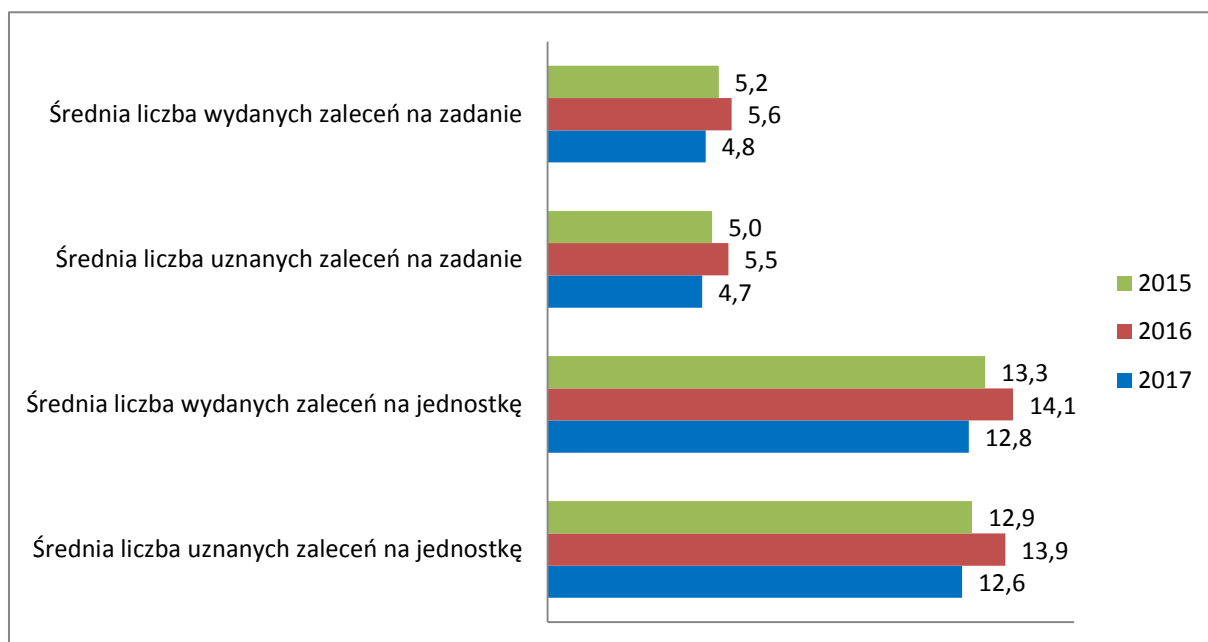
Tabela 5. Wydane i uznane zalecenia w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego

Zalecenia	KAW	Usługodawca	Ogółem
Średnia liczba wydanych zaleceń na jednostkę	12,8	8,0	12,4
Średnia liczba uznanych zaleceń na jednostkę	12,6	7,8	12,2
Średnia liczba wydanych zaleceń na zadanie	4,8	3,4	4,7
Średnia liczba uznanych zaleceń na zadanie	4,7	3,4	4,6
Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne	98,3%	98,1%	98,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

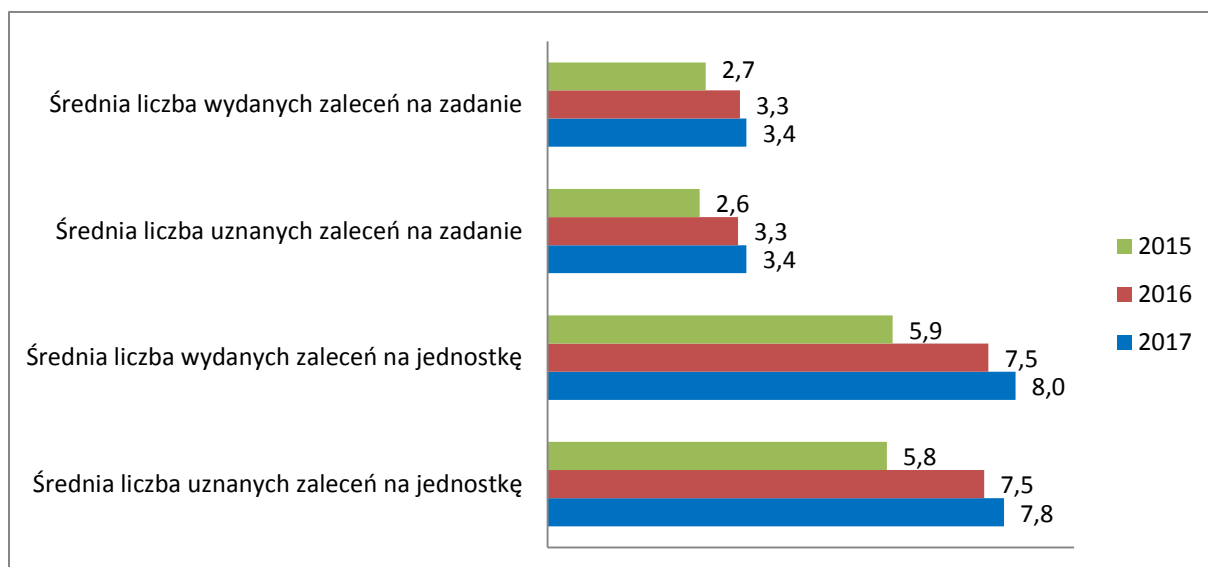
Na Wykresach 13 i 14 zostały przedstawione odpowiednio wyniki analizy danych dotyczących zaleceń, w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego, w latach 2015-2017.

Wykres 13. Zalecenia wydane w jednostkach, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, w latach 2015-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 14. Zalecenia wydane w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, w latach 2015-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne (poziom akceptacji zaleceń) utrzymuje się w latach 2015-2017 na zbliżonym, bardzo wysokim poziomie.

6. Jakość audytu wewnętrznego

W ocenie obszaru jakości audytu wewnętrznego wzięto pod uwagę dokonanie samooceny, przeprowadzenie oceny zewnętrznej oraz czas poświęcany przez audytorów wewnętrznych i pracowników KAW na szkolenia i rozwój zawodowy.

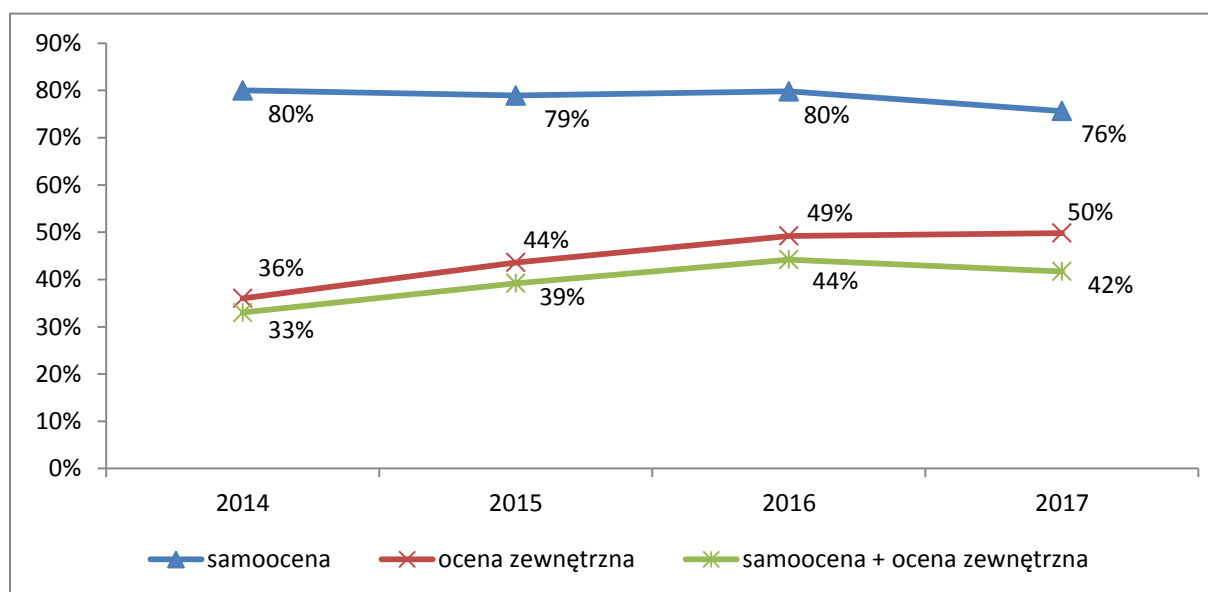
6.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne

Samoocenę przeprowadzono w 76% (419) jednostek. Wynik ten jest niższy niż w latach 2014-2016, którego wartość wynosiła ok. 80%.

Samoocenę przeprowadzono w 78% (398) jednostek, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce. Odnotowano w tym przypadku spadek w porównaniu z 2016 r., w którym wartość ta wynosiła 82%. Kolejny rok z rzędu spada odsetek jednostek, w których została przeprowadzona samoocena przez usługodawcę, z 62% w 2015, do 46% jednostek w 2017 r.

W okresie ostatnich pięciu lat¹⁴ ocenę zewnętrzną przeprowadzono w 50% (276) jednostek. Wartość tego wskaźnika utrzymała się na poziomie zbliżonym do 2016 r. W przypadku jednostek, które zatrudniają audytora wewnętrznego, wskaźnik ten wyniósł 52% (266) jednostek, a w odniesieniu do usługodawców 22% (10) jednostek.

Wykres 15. Odsetek jednostek, w których realizowane są elementy programu zapewnienia i poprawy jakości, w latach 2014-2017



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Przeprowadzenie obydwu rodzajów oceny (tj. samooceny w 2017 r. oraz oceny zewnętrznej w okresie ostatnich pięciu lat) wykazało zaledwie 42% (231) jednostek. Od 2014 r. utrzymuje się stosunkowo wysoki odsetek jednostek przeprowadzających samoocenę, natomiast ocenie zewnętrznej w dalszym ciągu nie poddaje się połowa jednostek.

6.2. Szkolenia i rozwój zawodowy

Czas na szkolenia i rozwój zawodowy (w tym samodoskonalenie zawodowe) audytorzy wewnętrzni zaplanowali w 96% (493) jednostek. Łącznie audytorzy wykorzystali na ten cel

¹⁴ tj. w latach 2013-2017.

3,8% dostępnego czasu liczonego w osobodniach. Jest to wynik wyższy o 0,2 punktu procentowego od poprzedniego roku.

Przeciętnie na jeden etat przypadało 9,4 osobodni poświęconych na szkolenia. Wskaźnik ten jest wyższy niż w 2016 r. (8,8 osobodnia), natomiast niższy niż w latach 2013-2015, kiedy przekraczał 10 osobodni na etat.

W przypadku 8% (41) jednostek nie wykazano czasu wykorzystanego na szkolenia i rozwój zawodowy. Warto podkreślić, że przyczyny braku udziału audytorów w szkoleniach mogą być różne i nie muszą zależeć od audytora. Należy jednak zaznaczyć, że kierownik jednostki powinien umożliwić podnoszenie kwalifikacji audytorowi wewnętrznemu, szczególnie w przypadkach uzasadnionych zakresem przeprowadzanych przez niego zadań audytowych.