

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015

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, maj 2016 r.**

Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015.

Dokument „**Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015**” został opracowany 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) niemodyfikowania pozyskanych treści informacji;
- 3) zamieszczenia pozyskanych treści informacji w formie cytatu wraz z przypisem informującym o źródle pochodzenia (Ministerstwo Finansów, MF) lub z innym, odpowiednim dla formy wykorzystania oznaczeniem – w przypadku przetwarzania pozyskanych treści.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

Spis treści

1. Podsumowanie	2
2. Założenia oceny	3
3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego	4
3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego	4
3.1.1. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce	4
3.1.2. Zatrudnienie w KAW	5
3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego	5
3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające	5
3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone.....	7
3.2.3. Czynności doradcze	7
3.2.4. Czynności sprawdzające	8
3.3. Efektywność audytu wewnętrznego	9
3.3.1. Analiza zasobów osobowych.....	9
3.3.2. Cykl audytu.....	13
3.3.3. Oszczędności	14
3.3.4. Zalecenia	14
3.3.5. Tematy zadań zapewniających.....	16
3.4. Jakość audytu wewnętrznego	17
3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne.....	18
3.4.2. Szkolenia	20

1. Podsumowanie

Przeprowadzona przez Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w 2015 r. objęła 574 jednostki, które przekazały Ministrowi Finansów informację o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego.

Ocena dotyczy następujących obszarów:

- 1) organizacji komórki audytu wewnętrznego¹,
- 2) planowania i przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- 3) efektywności audytu wewnętrznego,
- 4) jakości audytu wewnętrznego.

W zakresie **organizacji audytu wewnętrznego** najczęstszym rozwiązaniem jest prowadzenie audytu przez audytora wewnętrznego, zatrudnionego w tej jednostce. W przeważającej części jednostek KAW została wyodrębniona w strukturze organizacyjnej jednostki. Podobnie jak w latach 2012 – 2014 w przypadku 8% analizowanych jednostek, KAW były połączone z innymi komórkami organizacyjnymi. U podstaw przyjęcia takiego rozwiązania organizacyjnego mogą leżeć względy praktyczne, np. dążenie do zmniejszenia liczby samodzielnych komórek i stanowisk kierowniczych lub postrzeganie działalności kontrolnej i audytowej jako działalności o podobnym charakterze.

Odnosząc się do obszaru **planowania i przeprowadzania audytu** należy zwrócić uwagę na niski wskaźnik realizacji zadań zapewniających – 69,5% zadań zaplanowanych – oraz jego spadek w porównaniu do roku poprzedniego.

Miało to wpływ na zmniejszenie, w stosunku do planu, czasu przeznaczanego na realizację zadań zapewniających jak i udziału tego czasu w całkowitym budżecie czasu, jakim dysponowały KAW. Więcej czasu niż planowano wykorzystano natomiast na realizację czynności doradczych, szkolenia i rozwój zawodowy, oraz na urlopy i inne nieobecności. Analiza danych dotyczących realizacji czynności sprawdzających (niski odsetek zadań, dla których przeprowadzono te czynności) wskazuje, że audytorzy wewnętrzeni nie posiadają wiedzy dotyczącej skuteczności proponowanych zaleceń i w efekcie ich wpływu na eliminowanie słabości kontroli zarządczej.

Nadal występują różnice w zakresie wskaźników opisujących podstawowe działania audytu wewnętrznego (realizację zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających) w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego. Poziom tych wskaźników w jednostkach, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, kształtuje się poniżej poziomu wskaźników w jednostkach, gdzie audyt prowadzony jest przez audytora wewnętrznego będącego pracownikiem jednostki.

W odniesieniu do **efektywności prowadzenia audytu wewnętrznego** należy odnotować, że audytorzy wewnętrzeni ogółem poświęcili na czynności bezpośrednio związane z audytem wewnętrznym mniej niż 70% dostępnego czasu. Ponadto zmniejszył się odsetek jednostek, w których audytorzy poświęcili na takie czynności ponad 70% dostępnego czasu, podczas gdy w latach 2012-2014 występowała tendencja wzrostowa. Pozytywnie należy ocenić bardzo wysoki stopień akceptacji zaleceń wydanych przez audytorów przez kierowników komórek audytowanych i kierowników jednostek oraz stały wzrost wartości tego wskaźnika.

¹ Dalej jako: KAW

W obszarze **jakości pracy audytu wewnętrznego**, podobnie jak w ubiegłych latach, w większości jednostek audyt wewnętrzny nie został poddany ocenie zewnętrznej i tym samym nie został spełniony wymóg przeprowadzenia takiej oceny raz na pięć lat². Obserwuje się jednak rosnący odsetek jednostek, które poddają się ocenie, w tym również jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę. Ponadto, w dalszym ciągu nie wszyscy audytorzy wewnętrzeni dokonują samooceny. W 2015 r. średni czas przeznaczony na szkolenia (przypadający na jeden etat badanej grupy jednostek) okazał się niższy niż w latach 2013 i 2014. Wystąpiły również jednostki, w których audytorzy w 2015 r. nie poświęcili na szkolenia ani jednego dnia, przy czym w zdecydowanej większości przypadków dotyczyło to KAW, w których zatrudnienie wynosiło nie więcej niż pół etatu.

2. Założenia oceny

Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ kierownicy jednostek, w których prowadzony jest audyt wewnętrzny na podstawie art. 274 ust. 1, 2 i 4-6, z wyjątkiem kierowników jednostek samorządu terytorialnego, są zobowiązani do przedstawienia Ministrowi Finansów *Informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego*⁴. W opracowaniu wykorzystano dane pochodzące z Informacji za 2015 rok⁵. W związku z tym ocena obejmuje jednostki administracji rządowej.

Do Ministerstwa Finansów wpłynęły Informacje z 597 jednostek, z czego 532 (niespełna 90%) jednostek złożyło Informację w terminie określonym w ustawie. Z informacji pozyskanych z ministerstw o jednostkach w działach administracji rządowej oraz zgromadzonych danych wynika, że 10 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego w 2015 r. nie przekazało Informacji do Ministerstwa Finansów.

Informacja powinna być sporządzona w formie elektronicznej i podpisana podpisem elektronicznym weryfikowanym certyfikatem kwalifikowanym, a następnie przekazana za pośrednictwem Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej (e-puap). Przyjęcie takiego trybu ma służyć ograniczeniu czasu i kosztów związanych z drukowaniem, wysyłaniem, a także z analizowaniem i przetwarzaniem danych, przekazywanych w formie papierowej, przy jednoczesnym zapewnieniu, że Informacja została podpisana przez kierownika jednostki.

Spośród 597 jednostek składających Informację, jedynie w przypadku 34% Informacji został zachowany wymagany tryb. W przypadku dalszych 30% Informacji pojawiły się wątpliwości co do uprawnień osoby podpisującej Informację lub wystąpiły błędy przy weryfikacji podpisu, mogące świadczyć o zmianach treści Informacji po jej podpisaniu. Należy podkreślić, że zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy, obowiązek złożenia Informacji ciąży na kierowniku jednostki. W związku z tym, inne niż kierownik jednostki osoby podpisujące Informację powinny być upoważnione do dokonania tej czynności.

Analiza danych została przeprowadzona dla grupy 574 spośród 597 jednostek, które złożyły Informację. Najczęstszą przyczyną wyłączenia Informacji z analizy było krótkotrwałe prowadzenie

² Standard 1312 *Oceny zewnętrzne* – Standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych ogłoszone Komunikatem Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 15), dalej jako: Standardy.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.), dalej jako: ustawa.

⁴ Dalej jako: Informacja.

⁵ Wzór Informacji został określony w Komunikacie Ministra Finansów Nr 6 z dnia 17 listopada 2014 r. w sprawie wzoru informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 49), dalej jako: Komunikat.

audytu wewnętrznego w danej jednostce (np. w związku z utworzeniem nowych jednostek). Ponadto, w kilku przypadkach wystąpienie o wyjaśnienie lub uzupełnienie danych zawartych w Informacjach nie przyniosło oczekiwanego efektu – w związku z tym dane zawarte w takich Informacjach pozostały niepełne, niespójne, bądź mało wiarygodne. Z analizy wyłączono również Informacje przesłane znacznie po terminie.

Spośród 574 Informacji około 46% wymagało dokonania korekt. Problemy związane z prawidłowym wypełnieniem Informacji dotyczyły przede wszystkim planowania i rozliczania liczby osobodni w kontekście stanu etatowego komórki audytu wewnętrznego oraz rozliczania zadań ujętych w planach audytu. Występowały także przypadki niewskazywania liczby zaleceń, niepodawania tematów zakończonych zadań, wskazywania niewłaściwego działu administracji rządowej oraz niewłaściwej podstawy prawnej prowadzenia audytu.

3. Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego

3.1. Sposób zorganizowania audytu wewnętrznego

Zgodnie z art. 275 ustawy audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce albo przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce⁶. W przypadku prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę konieczne jest spełnienie warunków określonych w art. 278 ustawy. W większości jednostek poddanych analizie (93,6%) audyt wewnętrzny prowadzą zatrudnieni w nich audytorzy wewnętrzeni. Liczba jednostek korzystających z usługodawców utrzymuje się w ostatnich czterech latach na zbliżonym poziomie (6-7%).

W 73% badanych jednostek audyt wewnętrzny jest prowadzony na podstawie przepisów art. 274 ust. 1 i 2 ustawy (jednostki ustawowo zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego), natomiast w pozostałych jednostkach – na podstawie wskazania ministra kierującego działem lub decyzji kierownika jednostki.

3.1.1. Organizacja audytu wewnętrznego w przypadku zatrudnienia audytora wewnętrznego w jednostce

Zgodnie z art. 280 ustawy kierownik KAW 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 rozdziela podległość kierownika KAW na tzw. podległość merytoryczną (podległość kierownikowi jednostki) i organizacyjną (podległość dyrektorowi generalnemu). Wyodrębnienie organizacyjne KAW 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.

Na podstawie Informacji dokonano analizy odrębności organizacyjnej KAW. W 2015 r. odsetek przypadków, w których audyt wewnętrzny był umiejscowiony w strukturze innych komórek jednostki lub wykonywał, obok czynności audytowych, również inne zadania (najczęściej kontrolne) pozostawał na poziomie roku poprzedniego i wyniósł ok. 8%.

⁶ Dalej jako: usługodawca.

Należy podkreślić, że pełną zgodność z przepisami prawa i standardami uzyskują te rozwiązania organizacyjne, w których KAW są kierowane przez audytora wewnętrznego i bezpośrednio podporządkowane kierownikowi jednostki oraz samodzielnie organizacyjnie. W przypadku braku wyodrębnienia KAW, w wewnętrznych regulacjach należy w sposób jednoznaczny określić zasady podległości merytorycznej oraz organizacyjnej audytora wewnętrznego, a także rozgraniczyć zakres obowiązków pomiędzy audytem wewnętrznym a pozostałą działalnością jednostki.

3.1.2. Zatrudnienie w KAW

Na koniec 2015 r. w KAW zatrudnionych było łącznie 898 osób, w tym 792 na stanowiskach audytorów wewnętrznych. W porównaniu ze stanem na 1 stycznia 2015 r., zatrudnienie w KAW wzrosło o 1,1%.

Badane KAW na koniec 2015 r. dysponowały łącznie 764,2 etatami, w tym 671,4 etatami dla audytorów wewnętrznych⁷. Liczba etatów w przypadku obu rodzajów stanowisk na koniec 2015 r. nieznacznie wzrosła (o 0,23%) w porównaniu z początkiem 2015 r.

Z analizy danych zawartych w Informacji wynika, że audytorzy wewnętrzni w jednostkach najczęściej są zatrudnieni w wymiarze 1 etatu (46% badanych jednostek). W 31% jednostek audytor był zatrudniony na 0,5 i mniej etatu. W blisko 12% jednostek w KAW były zatrudnione osoby na tzw. stanowiskach pomocniczych⁸.

Niemal 1/3 jednostek zatrudnia audytora wewnętrznego w wymiarze 0,5 etatu i mniejszym. Zbyt niski wymiar zatrudnienia w KAW, szczególnie w jednostkach o rozbudowanej strukturze organizacyjnej, dużej liczbie i złożoności realizowanych zadań, dysponujących znacznymi środkami publicznymi, może stanowić barierę dla efektywnej realizacji funkcji audytu wewnętrznego.

3.2. Planowanie i przeprowadzanie audytu wewnętrznego

3.2.1. Zrealizowane zadania zapewniające

W jednostkach administracji rządowej w 2015 r. zrealizowano łącznie 1460 zadań zapewniających. Odnotowano spadek liczby zrealizowanych zadań zapewniających w porównaniu z 2014 r. o około 3%.

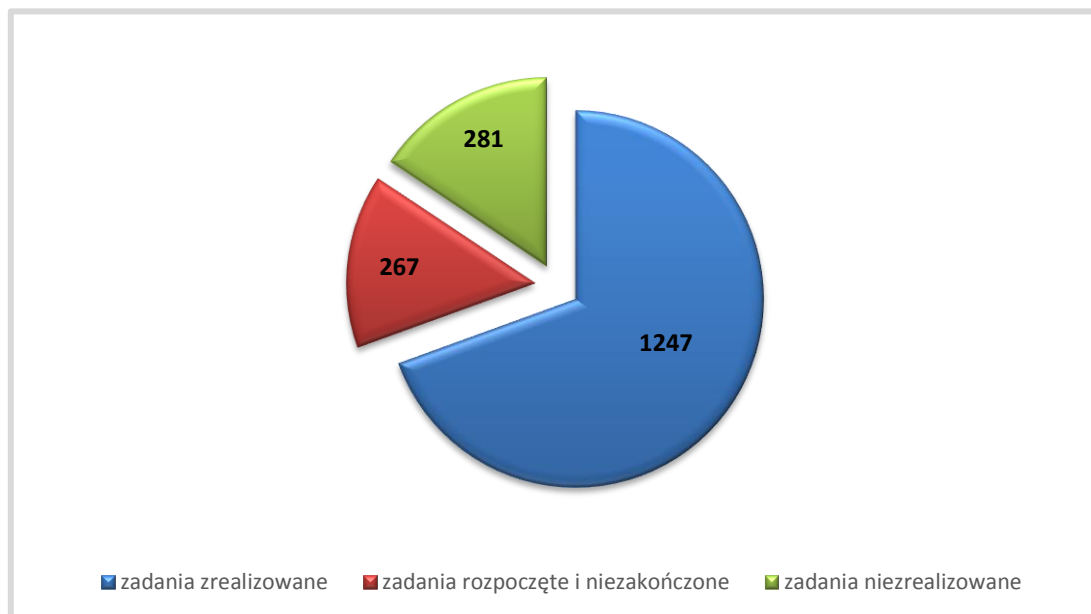
Spośród wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających zdecydowaną większość, tj. 85% (1247 zadań), stanowiły zadania wynikające z planu audytu wewnętrznego. Pozostałe 211 zadań stanowiły zadania pozaplanowe oraz 2 zadania zlecone.

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2015 r. w zakresie prowadzenia zadań zapewniających dla wszystkich jednostek poddanych badaniu wyniósł 69,5%. Wskaźnik ten jest niższy niż w 2014 r., kiedy wynosił 72%. Na wykresie 1 zaprezentowano strukturę wykonania zadań ujętych w planach audytu wewnętrznego na 2015 r.

⁷ Różnica między liczbą osób zatrudnionych oraz liczbą etatów wynika z tego, że 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 liczba zatrudnionych audytorów wyniesie 2.

⁸ Na stanowiskach pomocniczych zatrudniane są osoby nie posiadające uprawnień audytora wewnętrznego.

Wykres 1. Struktura wykonania zadań zapewniających ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2015 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2015 r. w przypadku jednostek, w których audyt prowadzi audytor zatrudniony w jednostce, wyniósł 69,2%, co oznacza realizację 1171 zaplanowanych zadań zapewniających wobec łącznej liczby 1692 zadań wynikających z planów audytu na 2015 r. Jednocześnie audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach zrealizowali 205 zadań zapewniających nieujętych w planach audytu wewnętrznego oraz 2 zadania zlecone.

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

- przeznaczyci łącznie 69 108,19 osobodni,
- średnio na jedno zadanie wykorzystali 50,15 osobodni,
- średnio na jedną jednostkę zrealizowali 2,86 zadań zapewniających,
- najczęściej ukończyli 3 zadania zapewniające w roku(23% jednostek)⁹.

Na podstawie analizy liczby zrealizowanych zadań zapewniających w stosunku do zatrudnienia w KAW ustalono następujące wartości:

- średnia liczba zadań na osobę zatrudnioną w KAW wyniosła 1,6,
- średnia liczba zadań na etat w KAW wyniosła 1,9,
- średnia liczba zadań na 1 zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 1,9,
- średnia liczba zadań na etat zatrudnionego audytora wewnętrznego wyniosła 2,2.

Usługodawcy w 2015 r. zaplanowali 103 zadania zapewniające, z czego zrealizowali 76 zadań. Stopień realizacji planu audytu wewnętrznego na 2015 r. przez usługodawców wyniósł blisko 74%. Dodatkowo usługodawcy zrealizowali 6 pozaplanowych zadań zapewniających. Średnia liczba wykonanych zadań zapewniających przypadających na jednostkę, w której audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, wyniosła 2,56.

⁹ 21% jednostek zrealizowało 1 zadanie zapewniające, a 22% jednostek – 2 zadania zapewniające w ciągu roku.

3.2.2. Zadania zapewniające niezrealizowane oraz niezakończone

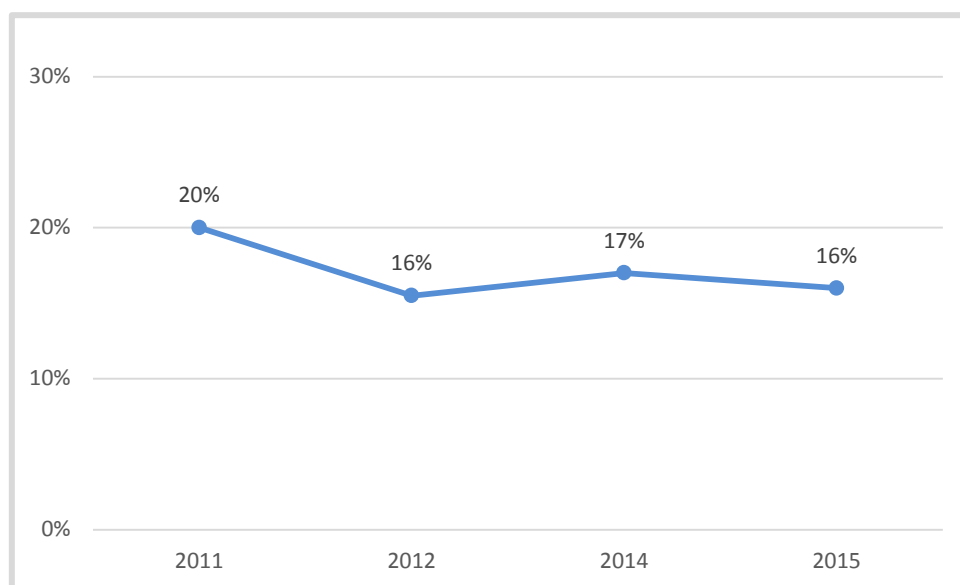
W 2015 r. nie zrealizowano 16% zadań zapewniających ujętych w planach audytu wewnętrznego, tj. 281 zadań. Poziom tego wskaźnika w badanym roku nie odbiega zasadniczo od jego wartości osiągniętej w latach 2011-2014. Szczegółowe dane w tym zakresie zaprezentowano na wykresie 2. Utrzymywanie się analizowanego wskaźnika na wysokim poziomie należy ocenić negatywnie, wskazuje to na słabość procesu planowania.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach nie zrealizowali 265 zaplanowanych zadań, natomiast w przypadku usługodawców było to 16 zadań. Jednocześnie w 2015 r. audytorzy wewnętrzni zrealizowali pozaplanowe zadania zapewniające, w tym audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach 205 zadań, a usługodawcy – 6.

Liczną grupę stanowią również zadania zapewniające rozpoczęte w 2015 r., ale nieukończone przed końcem roku. Dla wszystkich 574 analizowanych jednostek liczba takich zadań wyniosła 305, z czego 267 dotyczyło zadań ujętych w planie audytu wewnętrznego na 2015 r., natomiast 38 – zadań pozaplanowych.

Czas przeznaczony przez audytorów wewnętrznych na rozpoczęte i niezakończone zadania wyniósł 11 801,8 osobodni.

Wykres 2. Odsetek niezrealizowanych zadań zapewniających ujętych w planach audytu wewnętrznego na 2015 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

3.2.3. Czynności doradcze

W 2015 r. czynności doradcze zostały przeprowadzone w 87% analizowanych jednostek. Na przeprowadzenie czynności doradczych (czynności doradcze zakończone oraz rozpoczęte i niezakończone) przeznaczono łącznie 33 237,83 osobodni.

Przeciętnie na realizację czynności doradczych w jednostce przeznaczono 52 osobodni, przy czym mediana dla ww. wielkości wynosiła 28 osobodni.

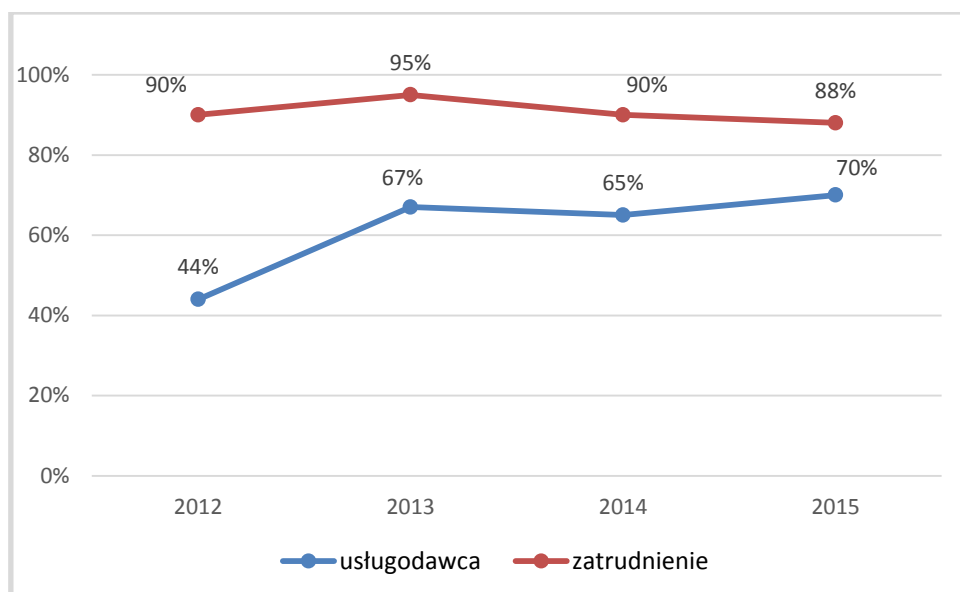
Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 471 na 537 analizowanych jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, co stanowiło 88% powyższej

grupy jednostek. Na przeprowadzenie tych czynności audytorzy wewnętrzni wykorzystali średnio 15,8% ogólnego budżetu czasu (liczonego dla wszystkich 537 jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, niezależnie, czy wykonywane były w tych jednostkach czynności doradcze, czy nie). Uwzględniając wyłącznie budżet czasu jednostek, w których wykonywane były czynności doradcze, średnia ilość czasu przeznaczanego na te czynności wyniosła 63 osobodni (mediana – 36 osobodni).

Czynności doradcze zostały przeprowadzone w 26 jednostkach na 37 poddanych analizie (70%), w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca. Na przeprowadzenie ww. czynności usługodawcy wykorzystali średnio 6 osobodni (licząc dla wszystkich 37 jednostek), natomiast przeciętny czas przeznaczony na czynności doradcze liczony dla jednostek, w których były przeprowadzane czynności doradcze, wyniósł 22 osobodni (mediana – 19 osobodni).

Na wykresie 3 przedstawiono udział jednostek, w których zostały przeprowadzone czynności doradcze, w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2012-2015.

Wykres 3. Odsetek jednostek przeprowadzających czynności doradcze w latach 2012 – 2015 w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Analiza wskazuje na malejącą dysproporcję pomiędzy jednostkami zatrudniającymi audytora wewnętrznego a jednostkami, w których audyt wewnętrzny prowadzi usługodawca, w zakresie przeprowadzania czynności doradczych. Natomiast nadal utrzymuje się duża dysproporcja w zakresie czasu wykorzystanego na ich przeprowadzenie.

3.2.4. Czynności sprawdzające

W 2015 r. czynności sprawdzające zostały przeprowadzone w 345 jednostkach, co stanowiło 60% wszystkich jednostek poddanych analizie. Łącznie przeprowadzono 767 czynności sprawdzających, a 40 czynności sprawdzających zostało rozpoczętych i niezakończonych.

Porównanie liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających z liczbą zrealizowanych zadań zapewniających w 2015 r. wskazuje, że czynnościami sprawdzającymi objęto 53% zadań. Poziom tego wskaźnika w odniesieniu do roku poprzedniego wzrósł o 4 punkty procentowe.

Przeciętnie audytor wewnętrzny przeprowadził 1,4 czynności sprawdzające w jednostce, przeznaczając średnio na 1 zrealizowaną czynność sprawdzającą 6,76 osobodnia. Najczęściej w jednostkach zrealizowano 1 czynność sprawdzającą. Taka liczba czynności sprawdzających realizowana była w 50% jednostek, w których te czynności były prowadzone.

Usługodawcy przeprowadzili łącznie 17 czynności sprawdzających w 11 jednostkach (co stanowi 30% 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 0,46.

W 40% jednostek nie przeprowadzono czynności sprawdzających, a przeciętnie co drugie zrealizowane zadanie zapewniające nie jest poddawane czynnościom sprawdzającym. Oznacza to, że stopień oceny sposobu wdrożenia i skuteczności zaleceń zrealizowanych przez audytowanego jest na niskim poziomie.

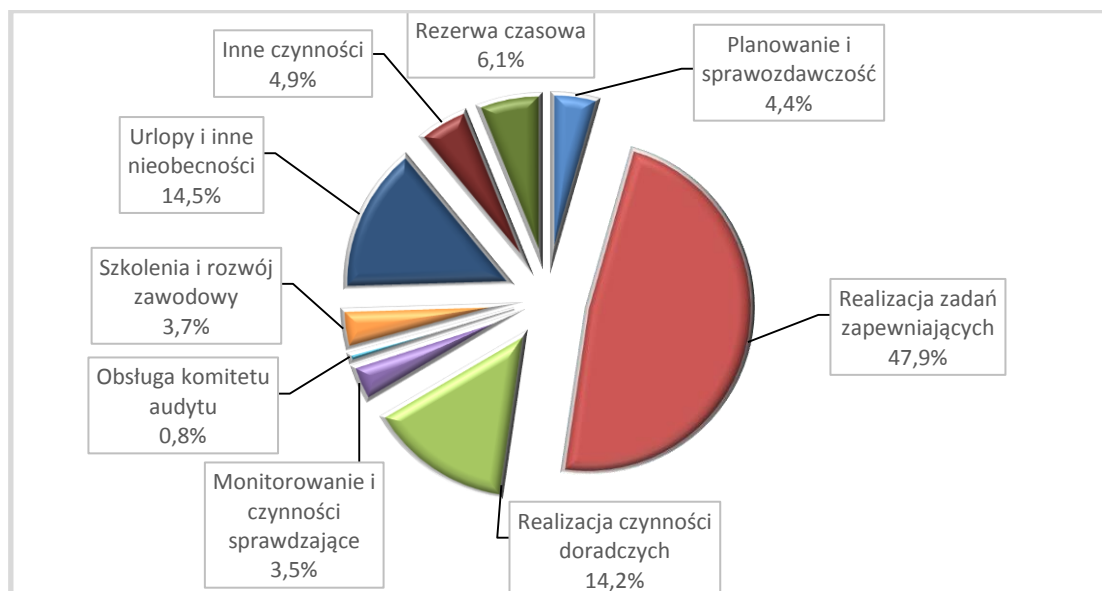
3.3. Efektywność audytu wewnętrznego

3.3.1. Analiza zasobów osobowych

Analiza zasobów osobowych obejmuje jedynie jednostki, w których audyt prowadzony jest przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce. Wynika to z braku obowiązku wykazywania w Informacji liczby osobodni przez usługodawców. Analiza objęła 535 z 537 jednostek, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, ponieważ w dwóch jednostkach nie sporządzono planu audytu.

Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planów audytu wewnętrznego na 2015 r., został przedstawiony na wykresie 4.

Wykres 4. Planowany podział dostępnych zasobów osobowych na poszczególne czynności, wynikający z planu audytu wewnętrznego na 2015 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Średni udział czasu planowanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego, tj. czasu przeznaczanego na przeprowadzenie: zadań zapewniających, czynności doradczych, czynności związanych z monitorowaniem realizacji zaleceń, czynności

sprawdzających oraz czynności związanych z procesem planowania i sprawozdawczości rocznej wyniósł w 2015 r. 70%. W przypadku 338 jednostek (63% badanych jednostek) wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego wynosił co najmniej 70%.

Szczegółowe dane dotyczące planowanego czasu pracy na czynności związane bezpośrednio z audytem wewnętrznym zostały przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Planowany czas 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	0,2%
30 - 40	4	0,7%
40 - 50	11	2,1%
50 – 60	44	8,2%
60 – 70	137	25,6%
70 – 80	248	46,4%
80 – 90	86	16,1%
powyżej 90	4	0,7%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

W 2015 r. łączny budżet czasu zaplanowany w jednostkach wyniósł 187 112 osobodni. Natomiast wykorzystanie budżetu czasu wyniosło 186 702 osobodni, co oznacza, że planowany budżet czasu został wykonany w 99,78%. Porównanie danych dotyczących planu i jego realizacji w zakresie poszczególnych czynności przedstawiono w tabeli 2 i na wykresie 5.

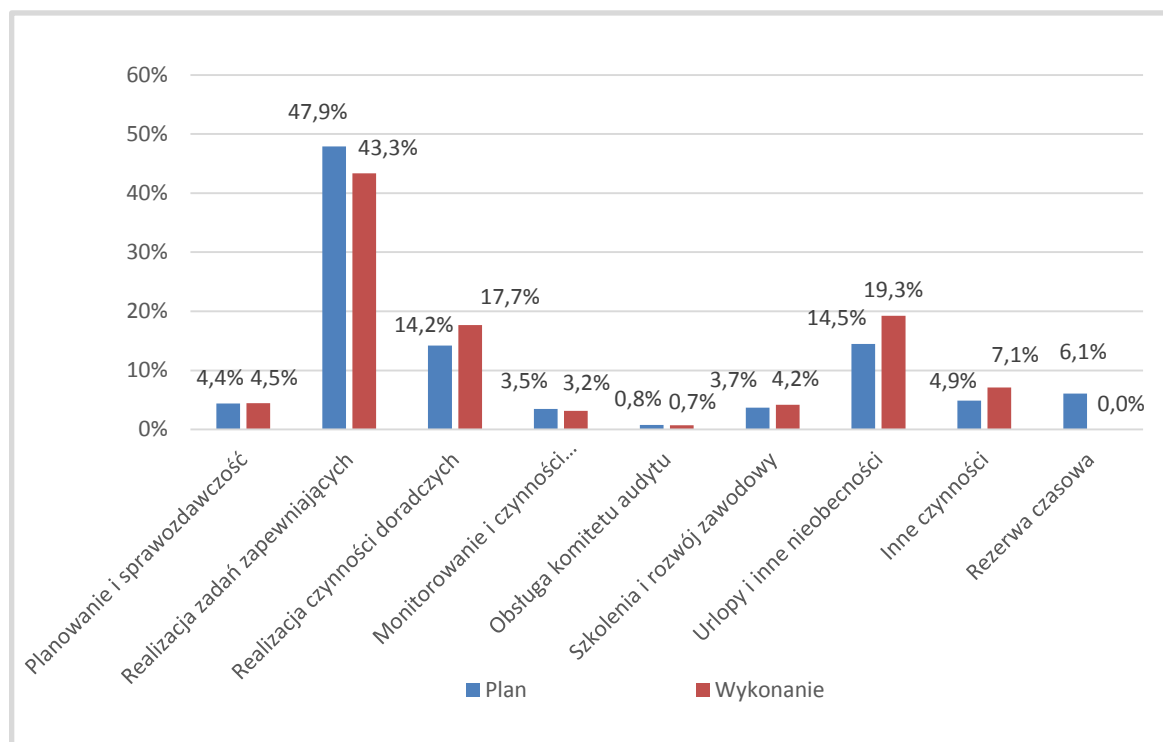
Tabela 2. Realizacja planu audytu wewnętrznego w podziale na poszczególne czynności

Czynności	Plan audytu wewnętrznego	Realizacja planu audytu wewnętrznego
	osobodni	
Planowanie i sprawozdawczość	8 255,45	8 358,93
Realizacja zadań zapewniających	89 659,64	80 905,02
Realizacja czynności doradczych	26 600,10	33 021,83
Monitorowanie i czynności sprawdzające	6 554,30	5 934,55
Obsługa komitetu audytu	1 475,00	1 355,00
Szkolenia i rozwój zawodowy	6 905,05	7 825,07
Urlopy i inne nieobecności	27 138,30	35 974,54
Inne czynności	9 114,75	13 326,59

Czynności	Plan audytu wewnętrznego	Realizacja planu audytu wewnętrznego
	osobodni	
Rezerwa czasowa	11 409,75	--

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 5. Porównanie planowanego i wykorzystanego czasu na poszczególne czynności



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Największe różnice w zakresie udziału czasu planowanego na poszczególne czynności w planowanym budżecie czasu ogółem w odniesieniu do udziału czasu wykorzystanego na te czynności w stosunku do budżetu wykorzystanego ogółem miały miejsce w przypadku:

- realizacji zadań zapewniających – spadek udziału czasu wykorzystanego o 4,6 punktu procentowego,
- realizacji czynności doradczych – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 3,5 punktu procentowego,
- czasu przeznaczanego na nieobecności – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 4,8 punktu procentowego,
- czasu wykorzystanego na inne czynności nie związane bezpośrednio z realizacją audytu wewnętrznego – wzrost udziału czasu wykorzystanego o 2,2 punktu procentowego.

Należy zaznaczyć, że ujęta w procesie planowania „rezerwa czasowa”, stanowiąca 6,1% budżetu czasu, nie została wykorzystana na czynności związane bezpośrednio z prowadzeniem audytu wewnętrznego.

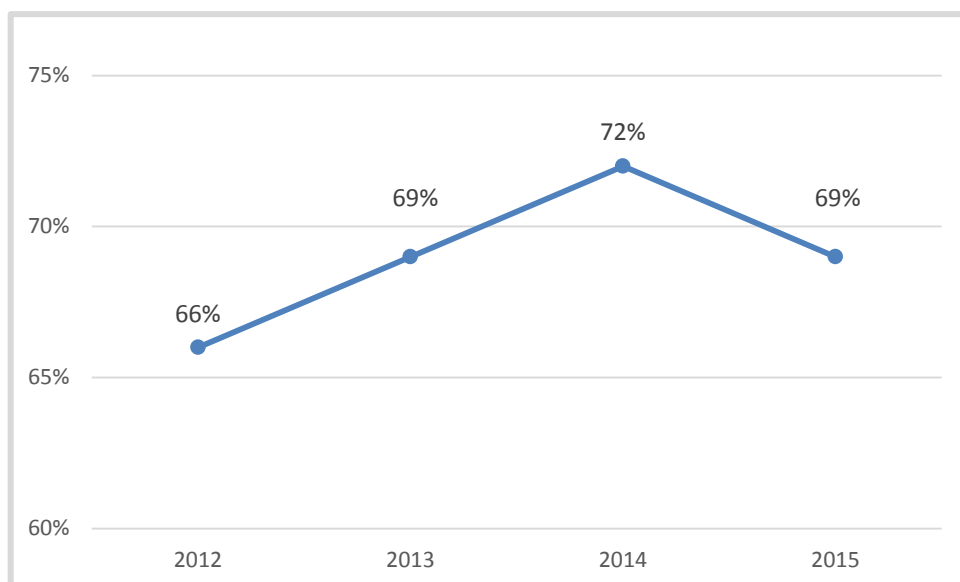
Jak wynika z analizy danych poszczególnych jednostek, plan audytu wewnętrznego na 2015 r. w zakresie budżetu czasu został w pełni wykonany w 77% jednostek (411 jednostek). W przypadku 14% jednostek plan audytu wewnętrznego nie został zrealizowany, natomiast 9% jednostek wykazało

realizację budżetu czasu powyżej poziomu planowanego. Jako najczęstszą przyczynę powstania różnicy pomiędzy planowanym a wykonanym budżetem czasu wskazywano „fluktuację kadr w komórce audytu wewnętrznego” (35% wskazań¹⁰). Inne przyczyny to: „zmiany organizacyjne w jednostce” (25%) i „niezaplanowane inne nieobecności” (6%). W przypadku 34% wskazań przyczyny ww. różnicy zostały określone jako „inne”.

Średni poziom wskaźnika określającego rzeczywisty udział czasu przeznaczanego na czynności bezpośrednio związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w stosunku do całkowitego budżetu czasu, jakim dysponowały jednostki, był niższy o 1 punkt procentowy od jego poziomu planowanego i wynosił 69%.

Wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie 70% osiągnęły 372 jednostki administracji rządowej, w których audyt wewnętrzny prowadzony był przez osoby zatrudnione. Jednostki te stanowiły 69% populacji poddanej analizie.

Wykres 6. Odsetek jednostek, które w latach 2012-2015 osiągnęły wskaźnik czasu przeznaczanego na realizację czynności bezpośrednio związanych z prowadzeniem audytu wewnętrznego na poziomie 70%

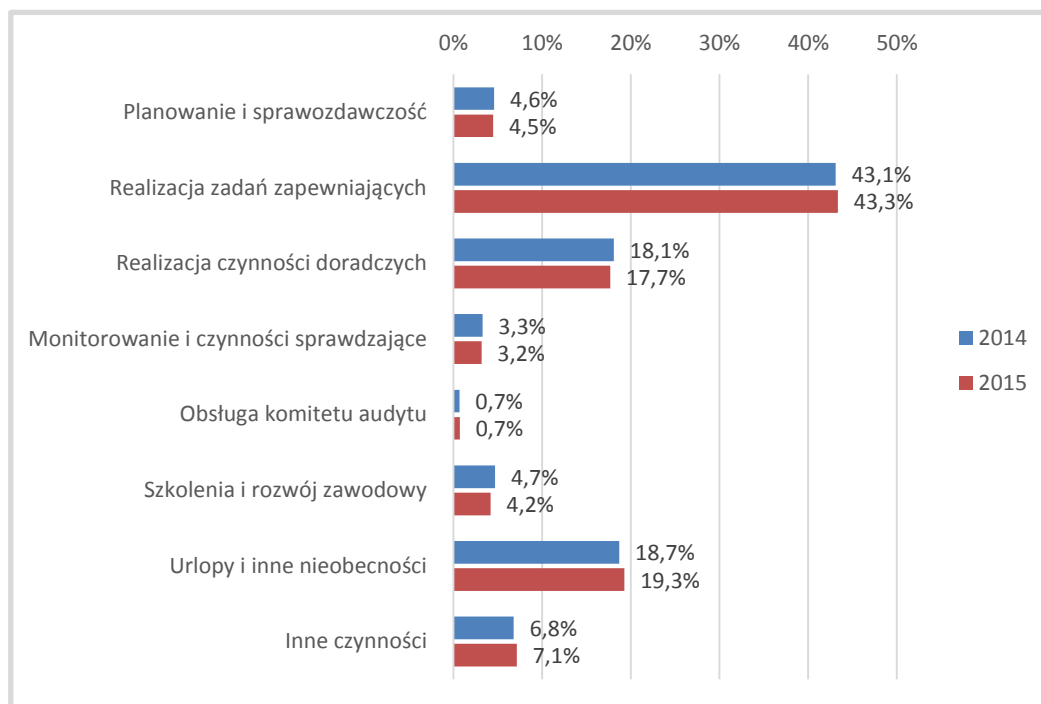


Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Analiza porównawcza udziału czasu wykorzystanego na poszczególne czynności w budżecie czasu ogółem wykazała, że struktura wykorzystania czasu pracy w komórkach audytu wewnętrznego, w latach 2014-2015 r. była niemal taka sama.

¹⁰ Przyczyna powstania różnicy pomiędzy planowanym a wykorzystanym budżetem czasu KAW była wskazywana, gdy różnica wynosiła więcej niż 5%.

Wykres 7. Porównanie czasu wykorzystanego (udziałów w budżecie czasu ogółem) na poszczególne czynności w latach 2014-2015



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

3.3.2. Cykl audytu

Średni cykl audytu dla administracji rządowej w 2015 r. wyniósł 8,7 roku. Natomiast mediana wynosiła 6,5 roku, co oznacza, że 50% jednostek wykazało cykl audytu poniżej ww. poziomu. Najczęściej występująca długość cyklu audytu, podobnie jak w latach 2012-2014, mieściła się w przedziale od 3 do 6 lat (niemal 30% jednostek). Cykl audytu od 1 do 6 lat wystąpił w 38% jednostek. Należy podkreślić, że rekomendowany przez Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów cykl audytu wynosi ok. 5 lat. W tabeli 3 zostały zaprezentowane wyniki analizy danych dotyczących cyklu audytu przedstawionych przez jednostki w Informacji. Badanie cyklu audytu w zależności od formy prowadzenia audytu wewnętrznego wykazało niewielkie zróżnicowanie. W przypadku usługodawców średni cykl audytu wynosił 6,9 lat, a mediana 5,8 lat, natomiast w przypadku jednostek zatrudniających audytorów wewnętrznych wielkości te kształtowały się odpowiednio na poziomie 8,8 i 6,5 roku.

Tabela 3. Długość cyklu audytu w 2015 r.

Cykl audytu w latach	Liczba jednostek w ujęciu procentowym
1 - 3	8,2%
3 - 6	29,8%
6 - 9	19,5%
9 - 12	14,1%
12 - 15	6,1%

Cykl audytu w latach	Liczba jednostek w ujęciu procentowym
15 - 18	3,1%
18 - 21	3,7%
21 - 24	1,6%
24 - 27	0,7%
27 - 30	0,9%
30 - 50	1,9%
50 - 70	0,2%
(brak danych)	10,3%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

3.3.3. Oszczędności

W Informacjach za 2015 r. wykazano 35 zadań audytowych, które przyniosły skutki finansowe (oszczędności) w łącznej kwocie przeszło 51,4 mln zł. 10 z tych zadań zostało ukończonych w 2015 r. (0,7% wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających w tym roku), natomiast pozostałe zadania, których skutki wykazano w Informacji za 2015 r., realizowane były w latach 2009-2014. Wszystkie zadania zostały zrealizowane w jednostkach, w których audyt wewnętrzny był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce. Średnia kwota przypadająca na jedno zadanie audytowe, w którym wykazano skutki finansowe w Informacji za 2015 r., wyniosła 1 467 499,14 zł, natomiast średnia kwota oszczędności przypadająca na jednostkę, w której przeprowadzono ww. zadania, wyniosła 1 975 479,61 zł. Dla zadań przeprowadzonych w 2015 r. ww. wartości wynosiły odpowiednio 1 301 300,09 zł i 1 445 888,99 zł.

Najwyższa kwota oszczędności wykazana w wyniku przeprowadzonego zadania audytowego w 2015 r. wyniosła 10 000 000 zł, co stanowiło blisko 77% łącznej kwoty oszczędności wykazanych za ubiegły rok. Najniższa kwota skutków finansowych wyniosła 10 000 zł.

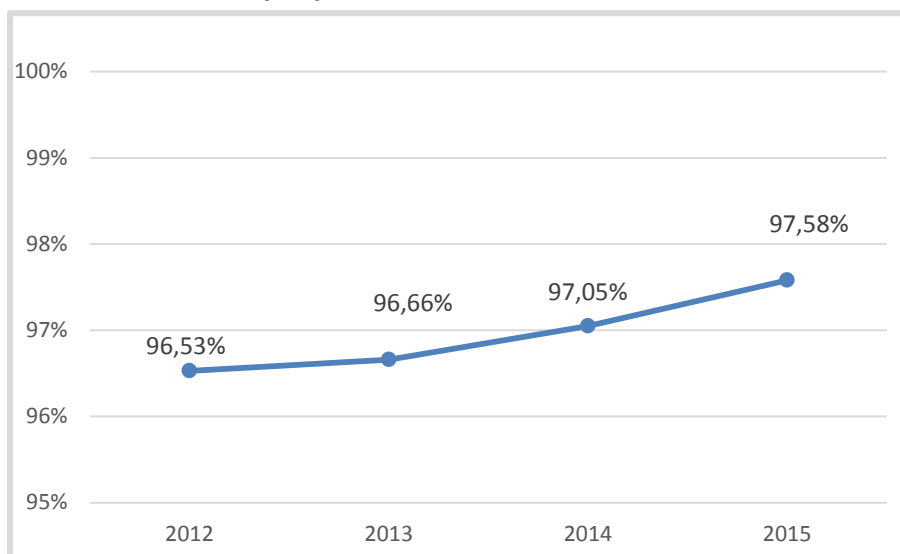
3.3.4. Zalecenia

W 2015 r. w 83% jednostek wydano zalecenia. Średnia liczba zaleceń przypadających na jedno zadanie wyniosła 5,03. Natomiast przeciętna liczba wydanych zaleceń na jedną jednostkę wyniosła 12,80, a mediana ww. cechy – 8 zaleceń.

Najwyższa liczba wydanych zaleceń w jednostce wyniosła 264. Średni poziom akceptacji zaleceń wyniósł 97,58%¹¹, co należy ocenić pozytywnie. Warto również zwrócić uwagę, że poziom ww. wskaźnika wykazuje tendencję wzrostową na przestrzeni ostatnich lat, co obrazuje wykres 8.

¹¹ Średni poziom akceptacji zaleceń liczony jako iloraz sumy zaakceptowanych zaleceń przez kierownika komórki audytowanej lub kierownika jednostki i sumy wydanych zaleceń.

Wykres 8. Wskaźnik akceptacji zaleceń



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Porównywane dane dotyczące zaleceń dla jednostek, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony przez audytora zatrudnionego w jednostce, oraz dla jednostek, w których audyt prowadzony jest przez usługodawcę, wykazują zróżnicowanie. 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. Podobna relacja występowała w Informacji za 2014 r.

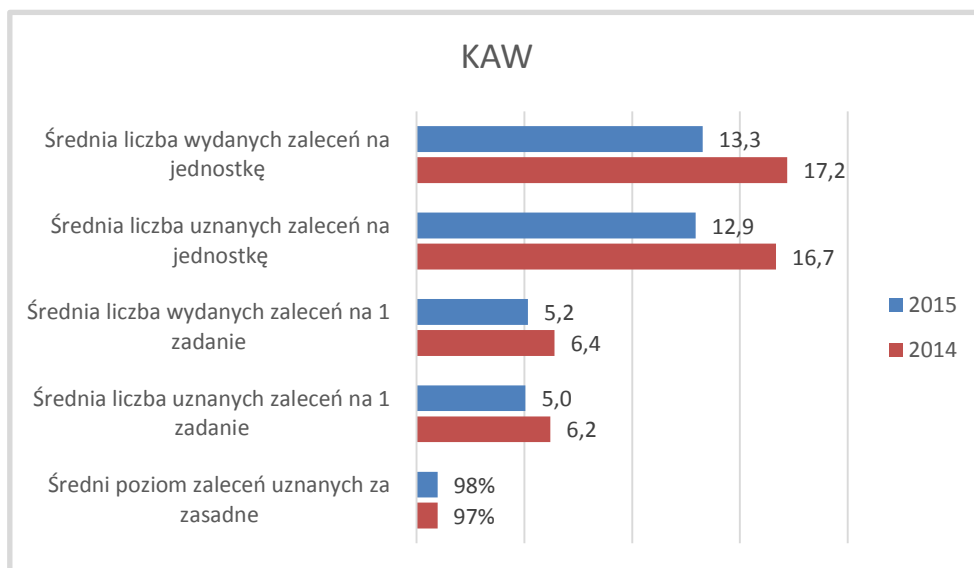
W tabeli 4 oraz na wykresach 9 i 10 zostały przedstawione wyniki analizy danych dotyczących zaleceń, w zależności od sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego oraz ich porównanie do roku poprzedniego.

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

Zalecenia	KAW	Usługodawca
Średnia liczba wydanych zaleceń na jednostkę	13,3	5,9
Średnia liczba uznanych zaleceń na jednostkę	12,9	5,8
Średnia liczba wydanych zaleceń na 1 zadanie	5,2	2,7
Średnia liczba uznanych zaleceń na 1 zadanie	5,0	2,6
Średni poziom zaleceń uznanych za zasadne	98%	97%

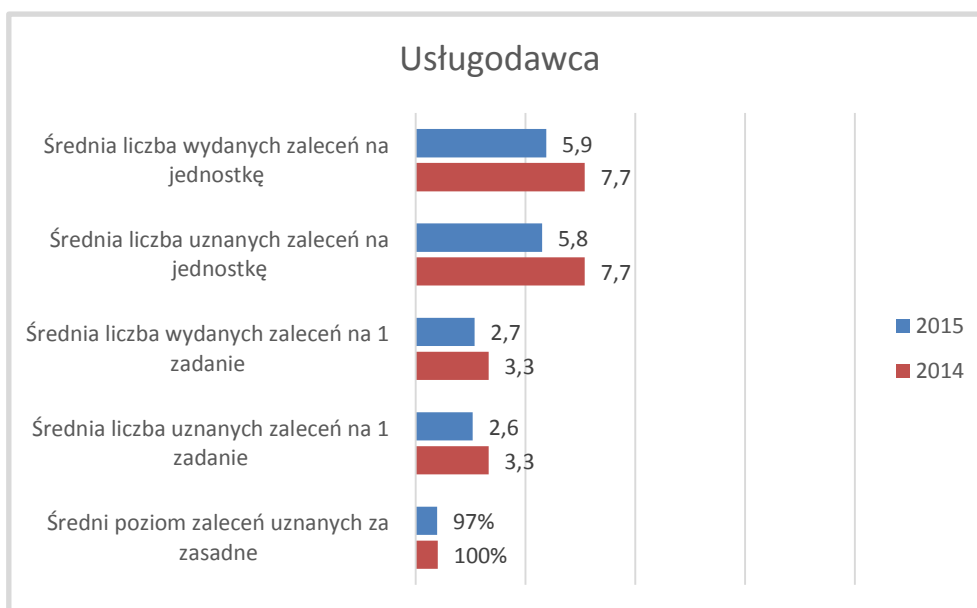
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 9. Porównanie danych dotyczących zaleceń w jednostkach, w których audyt prowadzi zatrudniony audytor, w latach 2014-2015



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Wykres 10. Porównanie danych dotyczących zaleceń w jednostkach, w których audyt prowadzi usługodawca, w latach 2014-2015



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Analiza porównawcza wskaźników dotyczących zaleceń na przestrzeni ostatnich dwóch lat wykazuje spadek ich wartości w 2015 r. w stosunku do 2014 r. w odniesieniu do niemal wszystkich pozycji.

3.3.5. Tematy zadań zapewniających

Gromadzenie danych dotyczących tematów realizowanych zadań służy dokonaniu analizy, czy audyt wewnętrzny wspiera kierownika jednostki w realizacji jej podstawowych celów. Warto podkreślić, że analogiczne zadanie (tj. dotyczące takiego samego obszaru, zakresu działalności), realizowane w różnych jednostkach może, w przypadku jednej jednostki, dotyczyć tzw. działalności podstawowej, zaś w przypadku drugiej – tzw. działalności wspomagającej. Uwaga ta odnosi się przede wszystkim

jednostek, których podstawowym celem jest zapewnienie odpowiednich warunków funkcjonowania innych jednostek, czy instytucji. Na przykład – w jednostce zajmującej się przede wszystkim zakupami, zadanie audytowe dotyczące realizacji zamówień publicznych związane będzie z podstawową działalnością tej jednostki, zaś w przypadku innych jednostek zadanie takie dotyczyć będzie raczej działalności wspomagającej.

Uwzględniając powyższe zastrzeżenie oszacowano, że większość zadań realizowanych w 2015 r. dotyczyła działalności wspomagającej. Zjawisko to należy ocenić negatywnie. Oznacza ono bowiem, iż realizowane zadania zapewniające nie skupiają się na kwestiach kluczowych z punktu widzenia realizacji podstawowych celów jednostek. Niemniej jednak należy zauważyć, że w 2015 r. dość duża liczba zadań zapewniających dotyczących tego rodzaju działalności była koordynowana na poziomie działów administracji rządowej.

Analiza tematów wymienionych w Informacjach wskazuje, że w 2015 r. dominowały zadania o tematyce informatycznej i finansowej. Podobnie jak w 2014 r., najliczniej realizowane były zadania dotyczące bezpieczeństwa informacji. Audyt taki, w myśl *rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 kwietnia 2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych*¹² powinien zostać przeprowadzony nie rzadziej niż raz na rok. Podkreślić należy, że we wspólnym stanowisku Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (opublikowanym na stronie Ministerstwa Finansów¹³) wyjaśniono, że użycie w rozporządzeniu sformułowania „audyt wewnętrzny” nie miało na celu obligatoryjnego przypisania tego obowiązku audytorom wewnętrznym realizującym audyt na podstawie ustawy.

Duża liczba zadań związanych z kwestiami finansowymi wiąże się z realizacją zadań koordynowanych w niektórych działach administracji rządowej, w szczególności dotyczących dochodzenia należności. W 2015 r. przeprowadzone były także „audyty koordynowane” na poziomie działu administracji rządowej, dotyczące zagadnień związanych z działalnością podstawową jednostek.

Należy zauważyć, że ustawa precyzyjnie określa, jakie podmioty mogą zlecać realizację zadań audytowych. Przepisy nie przewidują możliwości zlecenia realizacji audytów jednostkom podległym lub nadzorowanym przez ministra kierującego działem administracji rządowej. Istnieje jedynie możliwość wyznaczenia przez komitet audytu priorytetów do planów audytu wewnętrznego, czego nie należy utożsamiać ze zleceniem przeprowadzenia zadania audytowego. Jakkolwiek z punktu widzenia ministra kierującego działem przeprowadzenie audytu koordynowanego może przynieść pewne korzyści, to jednak tym sposobem ograniczana jest możliwość wspierania kierownika jednostki przez audytora wewnętrznego.

3.4. Jakość audytu wewnętrznego

Jakość audytu wewnętrznego rozpatrywana jest w kontekście spełnienia wymogów standardów audytu wewnętrznego w zakresie realizacji programu zapewnienia i poprawy jakości (dokonywanie samooceny oraz ocen zewnętrznych) oraz w kontekście podnoszenia kompetencji przez pracowników komórek audytu wewnętrznego poprzez udział w szkoleniach.

¹² Dz. U. poz. 526 z późn. zm.

¹³ www.mf.gov.pl/Dzialalnosc/Finanse_publiczne/Kontrola_zarzadcza_i_audyt_wewnetrzny/Audyt_wewnetrzny_w_sektorze_publicznym/Metodyka/Audyt_bezpieczenstwa_informacji.

W analizach dotyczących jakości audytu wewnętrznego uwzględniono zarówno jednostki, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, jak i te, które korzystają z usługodawców. Natomiast w analizach dotyczących szkoleń – wyłącznie jednostki, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce.

3.4.1. Samoocena oraz oceny zewnętrzne

Standardy audytu wewnętrznego wskazują, że zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego. Program ten powinien uwzględniać oceny wewnętrzne i zewnętrzne.

Ocenić podlega:

- zgodność działalności audytu wewnętrznego z Definicją audytu wewnętrznego,
- zgodność ze standardami,
- stosowanie Kodeksu etyki,
- wydajność i skuteczność audytu wewnętrznego.

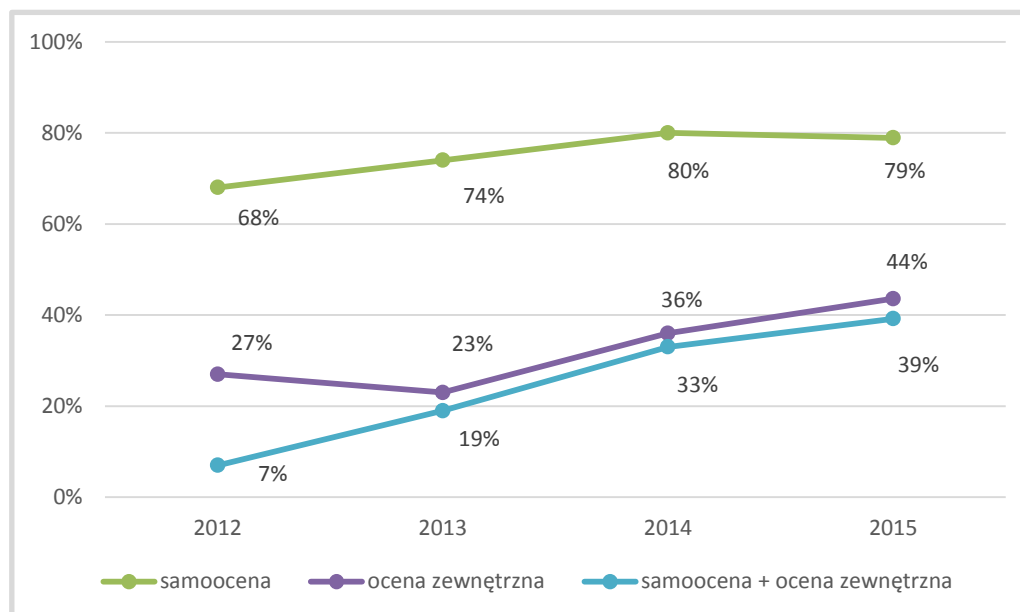
Działania podejmowane w ramach programu zapewnienia i poprawy jakości służą również identyfikacji możliwości poprawy funkcjonowania audytu wewnętrznego (standard 1300).

W myśl standardów oraz objaśnień zawartych w poradnikach do standardów, zarządzający audytem wewnętrznym co najmniej raz w roku przekazuje wyniki ocen wewnętrznych kierownikowi jednostki. Natomiast oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat. Zgodnie ze standardem 1321, zarządzający audytem wewnętrznym może stwierdzić, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie ze standardami tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan. Zatem, zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne powinny potwierdzać zgodność działania KAW ze standardami.

Odnosząc się do kwestii prowadzenia ocen wewnętrznych w 2015 r. należy wskazać, że samoocenę przeprowadzono w 80% jednostek, w których audyt prowadzi audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce, oraz w 62% jednostek, w których audyt prowadzi usługodawca. Biorąc pod uwagę wszystkie jednostki, samoocenę w 2015 r. przeprowadzono w 78,9% jednostek. Wynik jest tylko nieznacznie gorszy od osiągniętego w 2014 r. Jednocześnie pozytywnie należy ocenić rosnący odsetek jednostek, w których usługodawca przeprowadził samoocenę.

W okresie ostatnich pięciu lat (2011-2015) ocenę zewnętrzną przeprowadziło blisko 44% badanych jednostek. W tym przypadku, w roku 2015 odnotowano wzrost w porównaniu z wcześniejszymi latami (wykres 11). Stopniowo rośnie liczba jednostek, w których audyt wewnętrzny prowadzony przez usługodawcę został poddany ocenie zewnętrznej. W 2012 r. nie było takich jednostek w badanej próbie, w 2013 r. – jedna, w 2014 r. – 3, zaś w 2015 – 8 jednostek. Należy zaznaczyć, że w analizie nie wzięto pod uwagę daty rozpoczęcia prowadzenia audytu w jednostce. W związku z tym jednostki, które rozpoczęły prowadzenie audytu wewnętrznego w okresie krótszym niż ostatnie pięć lat, nie podlegały takiej ocenie. W 2015 r. przeszło 39% badanych jednostek zadeklarowało zastosowanie obu narzędzi z programu zapewnienia i poprawy jakości, tj. samooceny i oceny zewnętrznej w pięcioletnim okresie obejmującym lata 2011-2015. W tym przypadku nastąpiła dalsza poprawa w porównaniu z latami wcześniejszymi.

Wykres 11. Odsetek jednostek, w których realizowane są elementy programu zapewnienia i poprawy jakości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Informacji.

Pomimo, że pozytywnie należy ocenić rosnący trend w przypadku ocen zewnętrznych, to jednak wciąż niski jest poziom spełnienia wymogu przeprowadzenia takiej oceny raz na pięć lat. Aby ułatwić realizację wymogów programu zapewnienia i poprawy jakości, na stronie internetowej Ministerstwa Finansów opublikowano opracowania zawierające m.in. opis narzędzi i metod, jakie mogą być stosowane w tym celu¹⁴.

W odniesieniu do usługodawców należy przypomnieć, że ma tu zastosowanie standard 2070, 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 realizuje powyższą odpowiedzialność stosując program zapewnienia i poprawy jakości, oceniający zgodność działania audytu z definicją audytu wewnętrznego, Kodeksem Etyki i standardami.

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, ale przede wszystkim służy dokonaniu oceny jakości audytu, wprowadzeniu działań usprawniających i zapewnieniu zgodności działań audytu ze standardami, umożliwia stałe doskonalenie oraz uwiarygodnia wyniki audytu wewnętrznego.

Należy również podkreślić rolę komitetu audytu, którego jednym z zadań jest przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen audytu wewnętrznego (art. 289 ust. 1 pkt 6 ustawy). Dlatego komitety audytu powinny skuteczniej wpływać na przeprowadzanie ocen zewnętrznych w poszczególnych jednostkach podległych i nadzorowanych przez ministra kierującego działaniem administracji rządowej.

¹⁴ www.mf.gov.pl/Działalność/Finanse_publiczne/Kontrola_zarządcza_i_audyt_wewnętrzny/Audyt_wewnętrzny_w_sektorze_publicznym/Metodyka.

3.4.2. Szkolenia

Warunkiem koniecznym dla zapewnienia wysokiej jakości audytu wewnętrznego są audytorzy wewnątrzni, którzy podnoszą swoje kwalifikacje i rozwijają posiadane umiejętności. Analiza Informacji wskazuje, że w większości przypadków audytorzy wewnątrzni zatrudnieni w jednostkach rezerwują czas na szkolenia oraz w nich uczestniczą. W 2015 r. audytorzy wykorzystali na szkolenia łącznie 4,2% dostępnego czasu liczonego w osobodniach. W latach 2012-2014 wskaźnik ten kształtował się na zbliżonym poziomie. Przeciętnie w 2015 r. na jeden etat przypadało 10,2 osobodni na szkolenia. Wskaźnik ten osiągnął niższy poziom niż w latach 2013 i 2014.

Z Informacji poddanych badaniu wynika, że nie we wszystkich jednostkach planowano czas na szkolenia (takie jednostki stanowiły 3,2%). Natomiast w 4,3% badanych jednostek pracownicy KAW nie wykorzystali ani jednego dnia na szkolenia. W większości tych jednostek (przeszło 82%) zatrudnienie w KAW nie wyniosło nawet jednego etatu. Przy czym w blisko 74% jednostek, w których nie wykazano szkoleń, wymiar czasu pracy audytora stanowił mniej niż 0,5 etatu.