

SPRAWOZDANIE

Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 roku

DA4/4094/1/2011/SUR/1413

Spis treści

1.	PODSUMOWANIE	3
2.	AUDYT WEWNĘTRZNY – JEDNOSTKI ZOBOWIĄZANE I STAN ZATRUDNIENIA.....	8
2.1	<i>Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach administracji rządowej</i>	<i>8</i>
2.2	<i>Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego</i>	<i>11</i>
2.3	<i>Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych ST13</i>	
2.4	<i>Zatrudnienie - podsumowanie</i>	<i>16</i>
3.	AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ – WYNIKI PRACY I KOORDYNACJA.....	17
3.1	<i>Wyniki prac audytu wewnętrznego.....</i>	<i>17</i>
3.2	<i>Ocena audytu wewnętrznego.....</i>	<i>24</i>
3.3	<i>Audyt wewnętrzny zlecony</i>	<i>36</i>
4.	KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ – WYNIKI PRACY I KOORDYNACJA.....	37
5.	POZOSTAŁE ZADANIA JEDNOSTKI KOORDYNUJĄCEJ	40
5.1	<i>Prace legislacyjne</i>	<i>40</i>
5.2	<i>Upowszechnianie standardów i metodologii.....</i>	<i>41</i>
5.3	<i>Opracowanie planu działalności Ministra Finansów na rok 2011.....</i>	<i>47</i>
5.4	<i>Współpraca z zagranicą</i>	<i>48</i>
	ZAŁĄCZNIK NR 1.....	51
	ZAŁĄCZNIK NR 2	51
	ZAŁĄCZNIK NR 3	52

1. PODSUMOWANIE

Sprawozdanie dotyczy dziewiątego roku funkcjonowania systemu audytu wewnętrznego w administracji publicznej. Rok 2010 był również pierwszym rokiem obowiązywania przepisów *ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.; dalej „ustawa”)* w zakresie kontroli zarządczej, która zastąpiła dotychczas funkcjonującą w sektorze finansów publicznych kontrolę finansową.

Powyższa zmiana, związana z wdrażaniem kontroli zarządczej spowodowała, że ciężar prac audytu wewnętrznego w 2010 roku został przeniesiony na obszary z zakresu zarządzania. Tendencja ta wydaje się zgodna z oczekiwaniami kierowników jednostek.

Również standardy audytu wewnętrznego wskazują, iż audytorzy wewnętrznymi powinni upowszechniać wiedzę z zakresu kontroli zarządczej (w tym np. zarządzania ryzykiem). Audytorzy wewnętrznymi powinni przy tym zachowywać odpowiednie standardy, w tym zasady zachowania obiektywizmu i niezależności. Należy również pamiętać, by działania w tym zakresie nie powodowały przeniesienia na audytorów odpowiedzialności za projektowanie lub wdrażanie określonych rozwiązań. Ze względu na rolę audytu w systemie kontroli zarządczej oraz szczególne potrzeby, jakie kierownictwo jednostek wyraża na obecnym etapie funkcjonowania tego systemu, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (dalej „Departament DA”) zachęca audytorów do wykorzystania posiadanej wiedzy i doświadczenia, np. w formie czynności doradczych.

Czynna rola audytu w procesie usprawniania kontroli zarządczej jest doskonałą okazją do umocnienia znaczenia audytu wewnętrznego w jednostce.

Ogólna liczba jednostek sektora finansów publicznych (dalej „jsfp”) zobowiązanych do prowadzenia audytu w 2010 roku uległa zmniejszeniu ([załącznik nr 1](#)), co wynika ze zmiany przepisów określających obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego głównie w odniesieniu do jednostek administracji rządowej¹). Od 1 stycznia 2010 roku nie obowiązuje już rozwiązanie, w którym audyt wewnętrzny w jednostkach podległych i nadzorowanych był prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce nadrzędnej lub nadzorującej. Takie rozwiązanie w poprzednim porządku prawnym dotyczyło np. urzędów skarbowych i izb skarbowych oraz jednostek Służby Więziennej. Obecnie jednostki nadrzędne i nadzorujące oraz podległe i nadzorowane podlegają tym samym zasadom określania obowiązku prowadzenia audytu. Dlatego też większość jednostek

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

administracji rządowej, które w poprzednim stanie prawnym objęte były ww. sposobem prowadzenia audytu, obecnie nie podlega temu obowiązkowi.

Należy zaznaczyć, że przypadki, w których audytorzy wewnętrzni jednostek nadrzędnych lub nadzorujących prowadzą audyt wewnętrzny w jednostkach podległych lub nadzorowanych są niezgodne z obowiązującymi przepisami ustawy. Z analizy przesłanych dokumentów wynika, że tego rodzaju nieprawidłowość wystąpiła w 2010 roku w odniesieniu do jednej izby skarbowej, niektórych prokuratur, okręgowych inspektoratów Służby Więziennej oraz sądów okręgowych.

Dane liczbowe dotyczące jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego w 2010 roku przedstawiono w tabeli poniżej.

Tabela 1. Jsfp zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego w 2010 roku (według stanu na 31 grudnia 2010 r.)

	Obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego				Obowiązek przesyłania Informacji²⁾
	wynikający wprost z przepisów ustawy	po przekroczeniu progu w planie finansowym jednostki	wynikający z decyzji kierownika jednostki lub ministra kierującego działem lub Prezesa Rady Ministrów	Jednostki zobowiązane łącznie	
Liczba jsfp, w tym:	69	1398	344	1811	767
— liczba jednostek administracji rządowej	69	381	185	635	635
— liczba jednostek samorządu terytorialnego	nie dotyczy	1017	27	1044	nie dotyczy
— liczba jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego	nie dotyczy	nie dotyczy	132	132	132

²⁾ Informacja o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego w roku poprzednim, sporządzana przez kierownika jsfp na podstawie art. 295 ust. 1 ustawy (dalej „Informacja”).

W 6% zobowiązanych jednostek administracji rządowej nie zatrudniono audytorów wewnętrznych ani nie podpisano umów z usługodawcami. Natomiast biorąc pod uwagę zwiększenie liczby zobowiązanych jednostek samorządu terytorialnego (dalej „jst”) w porównaniu do roku 2009 (z 776 do 1017), spadek do 24 % udziału jednostek, które pomimo powstania obowiązku nie prowadziły audytu, można uznać za pozytywną tendencję.

Na koniec 2010 roku w komórkach audytu wewnętrznego jednostek administracji rządowej liczba obsadzonych etatów wynosiła 825,78, w jst było to 516,125 etatów, zaś w jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego (dalej „jednostki organizacyjne ST”) 100,25 etatów; dodatkowo zawarto 380 umów z usługodawcami.

Stopień wypełniania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego skłania do dalszych refleksji na temat ustawowych regulacji określających zasady powstawania obowiązku oraz możliwych sposobów prowadzenia audytu wewnętrznego.

Biorąc pod uwagę spostrzeżenia oceniających oraz uwagi kierowników jednostek, Departament DA zachęca wszystkich audytorów do przeprowadzenia samooceny procesu komunikacji, zarówno w relacjach z kierownikami komórek audytowanych, jak i z kierownikiem jednostki. Poznanie oczekiwań odbiorców wyników zadań audytowych, właściwa współpraca w trakcie realizacji zadań oraz komunikowanie wyników ma istotne znaczenie dla zakresu prac audytu wewnętrznego, ich odbioru i wdrożenia zaleceń. Wszystko to, rozpatrywane w szerszym wymiarze, istotnie wpływa na postrzeganie i ocenę wartości dodanej uzyskiwanej dzięki działalności audytu wewnętrznego. Audytor winien grać aktywną rolę na wszystkich etapach swojej działalności i negatywnie należy ocenić postawę bierną w tym zakresie. W kontekście komunikacji szczególne znaczenie ma sposób prezentacji wyników audytu. Właściwe komunikowanie i informowanie kierowników komórek objętych audytem o wynikach realizowanych zadań, w szczególności właściwe komunikowanie ustaleń audytu oraz przedstawianie wniosków i zaleceń ma podstawowe znaczenie dla prawidłowego i profesjonalnego funkcjonowania audytu wewnętrznego, w tym dla efektywnej wymiany informacji, a następnie do podejmowania adekwatnych działań naprawczych lub usprawniających. Należy też pamiętać, aby stale przypominać o roli i zadaniach audytu wewnętrznego, zwłaszcza w przypadku zmian organizacyjnych czy istotnych zmian osobowych w jednostce.

Departament DA zachęca każdego audytora do dbałości o wizerunek audytu wewnętrznego jako służby profesjonalnej, nowoczesnej, dostarczającej kierownictwu jednostek wartościowych analiz, wniosków i zaleceń. Szczególnie zwracamy uwagę na konieczność stałego uzupełniania wiedzy i umiejętności (w tym szczególnie w ramach samokształcenia oraz wymiany przykładów dobrych praktyk z innymi audytorami). Najlepszym sposobem umocnienia pozycji i znaczenia audytora wewnętrznego jest

wykazywanie swej wartości w działaniu.

Należy zauważyć, iż sprawy związane z zapewnieniem odpowiedniej organizacji audytu wewnętrznego nie stanowią już istotnego problemu. Jednak w kontekście posiadanych zasobów, nadal zwraca uwagę stosunkowo nieliczna obsada komórek audytu wewnętrznego. Uwzględniając te ograniczenia, audytorzy wewnętrzni powinni dążyć do ciągłego poprawiania jakości swojej pracy, w tym:

- stosowania programu zapewnienia i poprawy jakości,
- usprawnienia procesu planowania rocznego, a co się z tym wiąże lepszego wykorzystania dostępnych zasobów,
- efektywnego, bardziej ukierunkowanego na ryzyka programowania zadań,
- bardziej przejrzystego prezentowania wyników audytu.

Ponieważ, jak wynika z analizy wyników przeprowadzonych ocen, opracowanie oraz stosowanie programu zapewnienia i poprawy jakości nadal sprawia trudności, Departament DA zamierza wyszukiwać dobre przykłady programów zapewnienia i poprawy jakości i prezentować je na stronach internetowych Ministerstwa Finansów jako dobre praktyki. Na strony internetowe powrócą również zaktualizowane ogólne informacje nt. tego programu.

Jak wynika z zebranych Informacji, nie zrealizowano około jednej czwartej zaplanowanych zadań audytowych. Problemy występujące podczas planowania potwierdzają również wyniki przeprowadzonych ocen. W związku z tym Departament DA zachęca audytorów wewnętrznych do analizowania sposobu przygotowywania planu rocznego oraz przebiegu jego realizacji w celu eliminowania powtarzających się z roku na rok sytuacji niezrealizowania jednego lub nawet kilku zaplanowanych zadań. Przypominamy, iż plan audytu winien być najważniejszą podstawą prowadzenia audytu w ciągu roku i przypadki jego niezrealizowania powinny wynikać z czynników nadzwyczajnych, których nie można było przewidzieć.

W obliczu ograniczonych zasobów audytu wewnętrznego istotną kwestią powinno być ukierunkowywanie zadań zgodnie z wynikami analizy ryzyka, przy jednoczesnym uwzględnieniu oczekiwań kierownictwa. Istotą audytu wewnętrznego jest bowiem skupianie się na najważniejszych problemach w celu ograniczenia związanego z nimi ryzyka. Dlatego też bardzo ważnym elementem przygotowywania się do realizacji zadania jest przeprowadzenie dokładnej i rzetelnej analizy ryzyka. Uzyskana w jej efekcie koncentracja na najważniejszych ryzykach pomoże ograniczyć zakres zarówno przedmiotowy jak i podmiotowy niezbędny do realizacji celów zadania. Wyniki analizy ryzyka powinny zostać udokumentowane w programie zadania.

Z przygotowaniem zadania wiąże się ustalenie kryteriów oceny ustaleń stanu faktycznego oraz klasyfikacji wyników dla poszczególnych kryteriów. Z bezpośrednich rozmów z audytorami wewnętrznymi, a także przeprowadzonych w 2010 roku ocen, wynika, iż realizacja tych działań

napotyka na istotne trudności. Dlatego też wychodząc naprzeciw tym zgłoszeniom Departament DA zamierza przygotować dodatkowe materiały, które powinny w praktyczny sposób przybliżyć tę problematykę.

Nowym wyzwaniem w 2011 roku jest skierowana do audytorów wewnętrznych w administracji rządowej dyspozycja Prezesa Rady Ministrów w sprawie oszczędności. Departament DA zachęca do zapoznania się z materiałem przybliżającym to zagadnienie, opublikowanym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów oraz do stałego uwzględniania w swojej działalności kryterium gospodarnego i oszczędnego wykorzystywania środków publicznych.

Departament DA zwraca również uwagę na terminowość przygotowywania i przekazywania dokumentów (zarówno do kierownika jednostki jak i do Ministerstwa Finansów) oraz na rzetelność w ich wypełnianiu. Jak przedstawiono w Sprawozdaniu, niespełna ¼ Informacji spłynęła do Ministerstwa Finansów we właściwym terminie i wciąż identyfikowane są błędy w ich treści.

Zakres danych

Niniejsze sprawozdanie przedstawia wyniki analiz informacji gromadzonych przez Departament DA w trybie określonym w dziale VI ustawy oraz na podstawie wyników ocen przeprowadzonych przez upoważnionych pracowników Departamentu DA. Sprawozdanie opiera się więc w głównej mierze na danych pochodzących z jednostek administracji rządowej objętych obowiązkiem sprawozdawczym oraz oceną.

Sprawozdanie przedstawia również działania podejmowane przez Departament DA w ramach wykonywania zadań związanych z koordynacją systemu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Większość informacji dotyczących audytu wewnętrznego opracowano w oparciu o dane ujęte w Informacjach za 2010 rok oraz o wyniki ocen przeprowadzonych w 17 jednostkach administracji rządowej przez upoważnionych pracowników Departamentu DA.

Spośród 635 jednostek administracji rządowej zobowiązanych do złożenia Informacji za 2010 rok obowiązek ten wypełniło 605 jednostek, w tym w ustawowym terminie, tj. do końca stycznia 2011 roku tylko 145 jednostek.

Szczegółowe analizy przeprowadzone zostały na podstawie prawidłowo sporządzonych dokumentów. W analizach pominięto przede wszystkim te dokumenty, które pomimo próśb o skorygowanie były niekompletne, niezgodne z obowiązującym wzorem lub zawierały sprzeczne ze sobą dane.

Błędy w złożonych dokumentach świadczą m.in. o trudnościach jednostek w określeniu swej formy organizacyjno-prawnej, podstawy prowadzenia audytu wewnętrznego oraz przynależności do określonego działu administracji rządowej. Zidentyfikować można problemy związane z planowaniem pracy audytorów; w wielu przypadkach planowany budżet czasu komórki audytu (uwzględniający nieobecności) nie odpowiadał wykazanemu wykonaniu (pomimo braku rotacji w zatrudnieniu), planowana rezerwa czasowa nie została wykorzystana na żadne inne

zadania komórki audytu, a osobodni przeznaczone na zadania nie odpowiadały ogólnemu wykonaniu przedstawionemu w sprawozdaniu.

Zdarzały się również przypadki, w których liczba zidentyfikowanych obszarów ryzyka w całej jednostce mieściła się w przedziale od 1 do 5.

Poszczególnych analiz dokonano zatem na różnej liczbie dokumentów w zależności od ich poprawności.

Biorąc pod uwagę ograniczone kompetencje Ministra Finansów w zakresie koordynacji audytu wewnętrznego w jst, Departament DA zgromadził dane dotyczące stanu zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego jst korzystając z opracowanego wzoru informacji o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego (na podstawie art. 274 ust. 7 ustawy) (dalej „Powiadomienie”).

2. AUDYT WEWNĘTRZNY – JEDNOSTKI ZOBOWIĄZANE I STAN ZATRUDNIENIA

2.1 Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach administracji rządowej

**Wykonanie
obowiązku
prowadzenia
audytu
wewnętrznego**

Według stanu na 31 grudnia 2010 roku spośród 635 jednostek administracji rządowej zobowiązanych do prowadzenia audytu 94% zatrudniało audytorów wewnętrznych lub podpisało umowy z usługodawcami niezatrudnionymi w jednostkach. Do 6% zmniejszył się udział jednostek, które nie prowadziły audytu (w 2009 dotyczyło to jeszcze 18% jednostek).

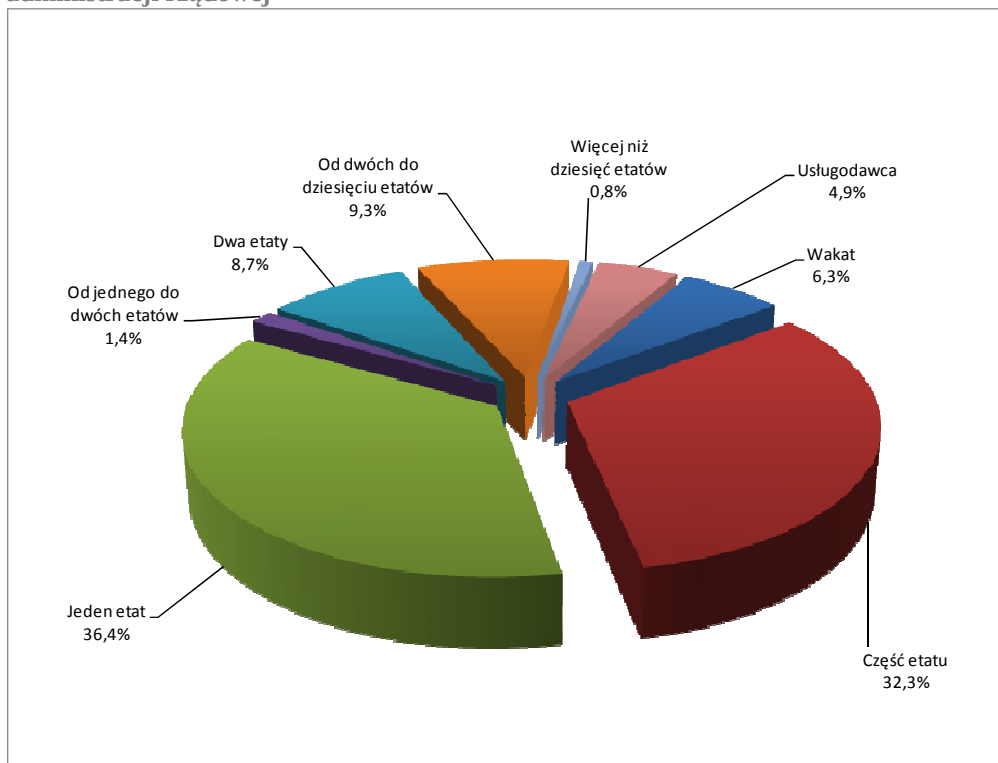
Z możliwości podpisania umowy z usługodawcą mogły skorzystać jednostki administracji rządowej, o których mowa w art. 274 ust. 2 ustawy, jeżeli: żadna z kwot w ich planie finansowym nie przekroczyła 100 mln zł lub jednostka zatrudniała mniej niż 200 pracowników (jednostki w dziale musiały dodatkowo uzyskać zgodę właściwego ministra). Pozostałe jednostki zobowiązane miały obowiązek utworzenia jedno- lub wieloosobowej komórki audytu i zatrudnienia audytora wewnętrznego.

Spośród 33 jednostek, które podpisały umowy z usługodawcami, jedna nie spełniła kryteriów (finansowych i zatrudnienia) skorzystania z tej formy prowadzenia audytu. W przypadku siedmiu jednostek, w których kierujący podjął decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego (jednostki niewymienione w art. 274 ust. 2 ustawy) oraz podpisał umowę z usługodawcą, ustawa również nie przewiduje takiej możliwości.

2 jednostki jednocześnie z podpisaniem umowy z usługodawcą utworzyły komórki audytu wewnętrznego, co również jest rozwiązaniem niezgodnym z przepisami ustawy.

W jednostkach, w których utworzono komórki audytu wewnętrznego, łączne zatrudnienie obejmowało 825,78 etatów, w tym: 622,51 etatów to audytorzy wewnętrzni, 107,2 kierownicy komórek audytu, 96,07 stanowiska pomocnicze.

Wykres 1. Liczebność etatowa komórek audytu wewnętrznego w jednostkach administracji rządowej



Niespełna 5% jednostek administracji rządowej podpisało umowy z usługodawcami.

Wśród jednostek, które utworzyły komórki audytu wewnętrznego, dominują jednoetatowe komórki audytu – 36,4%. Co trzecia z jednostek utworzyła komórkę audytu zatrudniającą audytora na część etatu.

Dane przekazane w Informacjach wskazują, że 31 grudnia 2010 roku jednostki zatrudniały w komórkach audytu łącznie 959 osób (biorąc pod uwagę zatrudnienie 82 osób w kilku jednostkach jednocześnie, rzeczywista grupa osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego jednostek administracji rządowej liczyła 861 osób).

Spośród 82 osób pracujących w więcej niż jednej jednostce - 70 osób zostało zatrudnionych w dwóch jednostkach, zaś 10 osób pracowało jednocześnie w trzech jednostkach. Odnotowano również dwa przypadki osób zatrudnionych w tym samym czasie w pięciu jednostkach; zsumowany wymiar zatrudnienia tych osób wyniósł odpowiednio 2,8 i 2,5 etatu.

Taka praktyka budzi istotne wątpliwości, w szczególności w zakresie realnych możliwości rzetelnego wykonywania przez takie osoby obowiązków audytora wewnętrznego.

W komórkach audytu wewnętrznego dominowało zatrudnienie na jeden etat, jednak niemal tyle samo osób było zatrudnionych na części etatów (najniższy łączny wymiar zatrudnienia to 0,375 etatu).

Kompetencje i sposób zatrudnienia osób

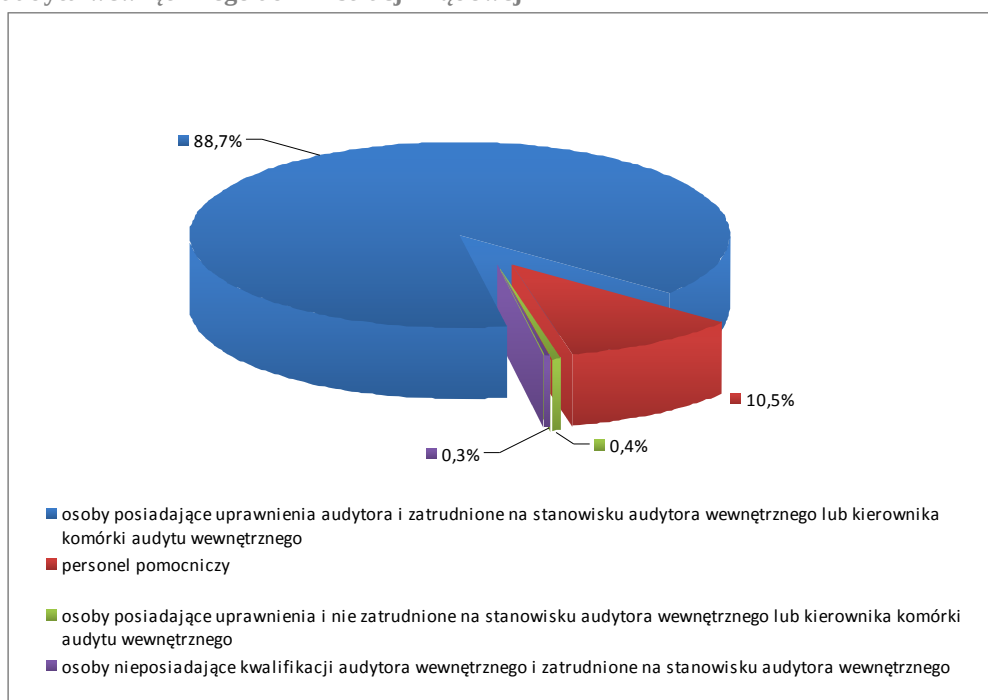
Struktura sposobów zatrudnienia 959 osób w komórkach audytu wewnętrznego jednostek administracji rządowej w 2010 roku oraz ich kompetencji zawodowych nie zmieniła się w porównaniu do roku 2009, pomimo wzrostu liczby zatrudnionych osób o ok. 40.

851 osób to audytorzy wewnętrzni czyli osoby posiadające uprawnienia audytora wewnętrznego i zatrudnione na stanowisku audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego (w 2009 roku było zatrudnionych 800 takich osób).

Personel pomocniczy, czyli osoby bez uprawnień audytorskich zatrudnione na stanowiskach innych niż audytor wewnętrzny w komórkach audytu wewnętrznego, stanowiły 10,5% zatrudnionych. Sposób zatrudnienia 0,7% osób można określić jako niekorzystny lub nieprawidłowy i dotyczyło to odpowiednio osób z uprawnieniami audytorskimi zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych oraz osób zatrudnionych na stanowiskach audytorskich bez uprawnień.

Kształtowanie się zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego w latach 2004-2010 przedstawiono w [załączniku nr 2](#).

Wykres 2. Kwalifikacje zawodowe oraz sposób zatrudnienia pracowników komórek audytu wewnętrznego administracji rządowej



Kompetencje usługodawców

Spośród 33 usługodawców (wliczając 2 jednostki, w których równoległe z utworzeniem komórki audytu wewnętrznego podpisano umowy z usługodawcami) w 10 przypadkach nie zadeklarowano posiadania przez audytora usługodawcy uprawnień audytorskich.

W pozostałych 23 przypadkach audytorzy wewnętrzni usługodawców posiadali uprawnienia audytorskie. W większości były to osoby, które w latach 2002-2006 złożyły z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów (dalej „egzamin MF”).

2.2 Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Wykonanie obowiązków prowadzenia audytu wewnętrznego

Według stanu na 31 grudnia 2010 roku 76% spośród 1044 jst zobowiązanych do prowadzenia audytu zatrudniało audytorów wewnętrznych lub podpisało umowy z usługodawcami niezatrudnionymi w jednostkach (w 2009 roku było to odpowiednio 68% spośród 776 zobowiązanych jst).

W 253 jednostkach (24%) nie zatrudniono audytorów ani nie podpisano umów z usługodawcami (do tej liczby zostały wliczone również te zobowiązane jst, które pomimo monitowania nie przekazały informacji na temat zatrudnienia audytorów wewnętrznych).

Z możliwości podpisania umowy z usługodawcą mogły skorzystać te jst, w przypadku których ujęte w uchwale budżetowej:

- zsumowana kwota dochodów i przychodów, lub
- zsumowana kwota wydatków i rozchodów

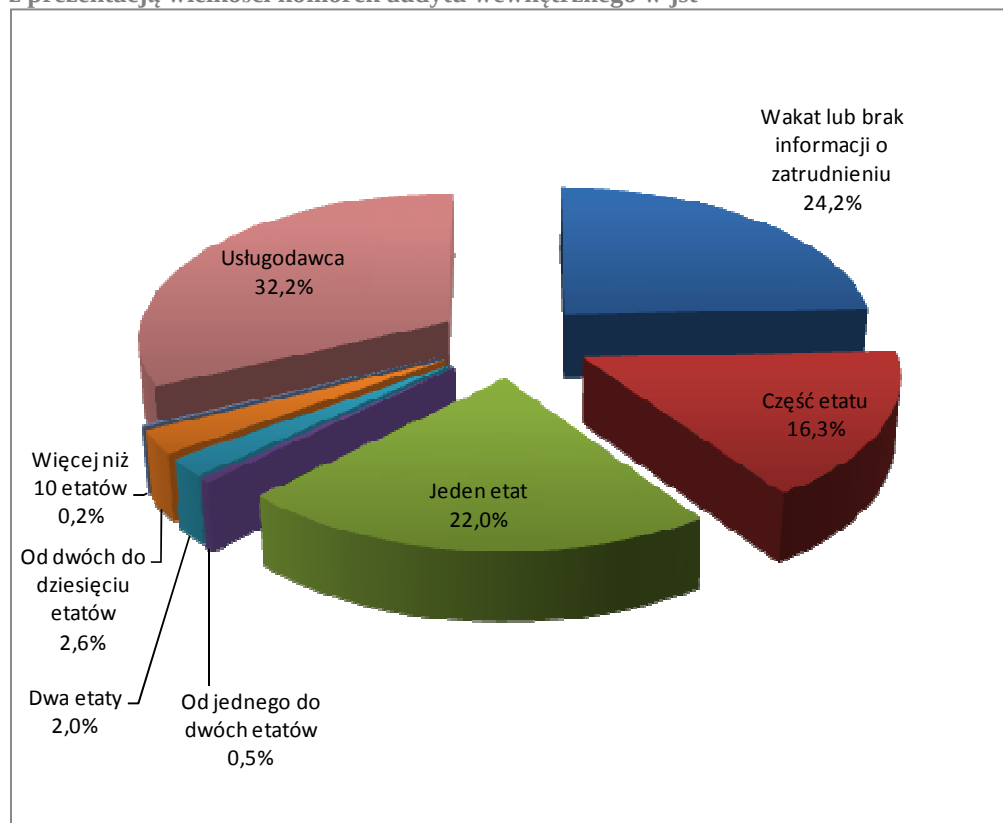
nie przekroczyły 100 mln zł.

Na 336 jst, które podpisały umowy z usługodawcami tylko w przypadku 2 jst ww. kryterium nie zostało spełnione.

W jednostkach, w których utworzono komórki audytu wewnętrznego łączne zatrudnienie wynosiło 516,125 etatów, w tym: 392,725 etatów to audytorzy wewnętrzni, 65,9 kierownicy komórek audytu, 57,5 stanowiska pomocnicze.

Warianty prowadzenia audytu i liczebność etatowa komórek

Wykres 3. Sposób wykonywania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego wraz z prezentacją wielkości komórek audytu wewnętrznego w jst



Co trzecia z zobowiązanych jst jako formę prowadzenia audytu wewnętrznego wybrała podpisanie umowy z usługodawcą niezatrudnionym w jednostce. Natomiast wśród jednostek, które utworzyły komórki audytu wewnętrznego, dominuje zatrudnienie na 1 etat (22%) oraz na część etatu (16%). Nadal zdarza się zatrudnianie audytora wewnętrznego na niewielkie części etatów np. 1/8.

Spośród zobowiązanych jst 31 jednostek utworzyło większe niż dwuosobowe komórki audytu.

Najliczniejszą komórkę audytu wewnętrznego posiadają Urząd m.st. Warszawy (21 audytorów wewnętrznych), Urząd Miasta Poznania (7 audytorów wewnętrznych oraz 4 stanowiska pomocnicze) oraz Urząd Marszałkowski Województwa Małopolskiego (7 audytorów wewnętrznych oraz 3 stanowiska pomocnicze).

**Stan zatrudnienia
osób w komórkach
audytu**

Z informacji zawartych w Powiadomieniach wynika, że 31 grudnia 2010 roku jst zatrudniały w komórkach audytu łącznie 621 osób (biorąc pod uwagę zatrudnienie 54 osób w kilku jednostkach jednocześnie, rzeczywista grupa osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego jst liczyła 563 osoby).

Spośród 54 osób pracujących w więcej niż jednej jst - 50 osób zostało zatrudnionych w dwóch jst, cztery osoby pracowały jednocześnie w trzech jst. Sumując wymiary zatrudnienia tych osób 27 z nich było zatrudnionych na więcej niż jeden etat, zaś trzy pracowały łącznie nawet na dwóch etatach.

Zatrudnienie jednej osoby na 2 etatach może budzić wątpliwości odnośnie do możliwości rzetelnego wykonywania obowiązków audytora wewnętrznego.

W komórkach audytu wewnętrznego jst dominuje obecnie zatrudnienie na jeden etat, choć nadal zdarzają się przypadki zatrudniania na części etatów.

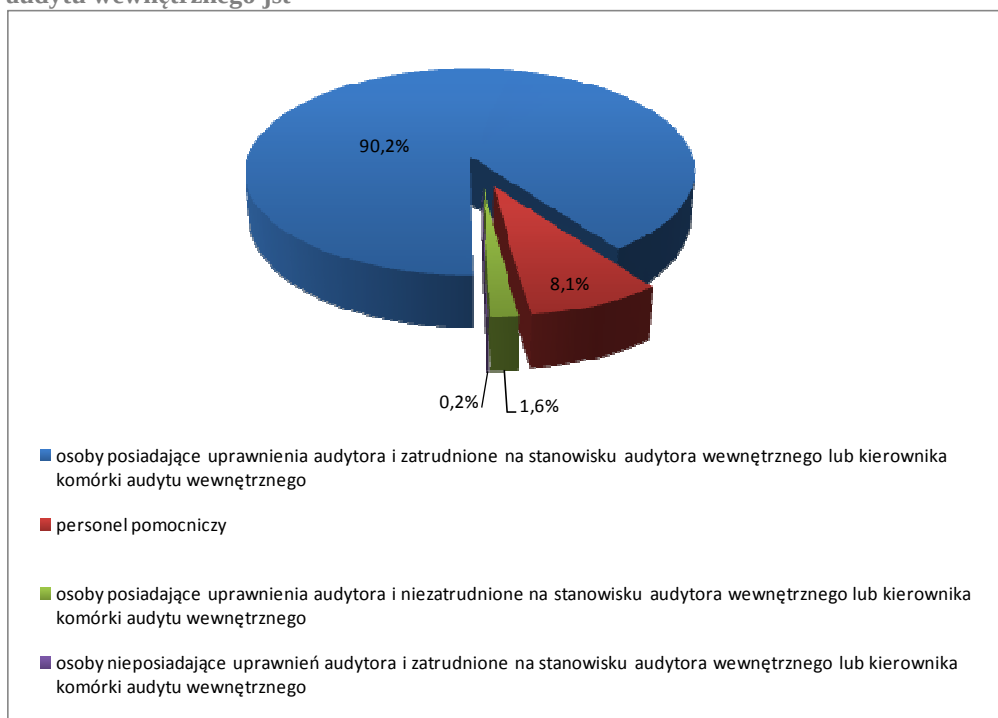
**Kompetencje
i sposób
zatrudnienia osób**

Analizując kompetencje zawodowe do wykonywania audytu wewnętrznego oraz sposób zatrudnienia 621 osób w komórkach audytu wewnętrznego jst w 2010 roku należy dostrzec znaczącą poprawę sytuacji w odniesieniu do lat ubiegłych.

560 osób to audytorzy wewnętrzni czyli osoby posiadające uprawnienia audytora wewnętrznego i zatrudnione na stanowisku audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Personel pomocniczy, czyli osoby bez uprawnień audytorskich zatrudnione na stanowiskach innych niż audytor wewnętrzny w komórkach audytu wewnętrznego, stanowiło 8% zatrudnionych. 2% osób z uprawnieniami audytorskimi było zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych.

Wykres 4. Kwalifikacje zawodowe oraz sposób zatrudnienia pracowników komórek audytu wewnętrznego jst



Kompetencje usługodawców

Tylko jeden spośród 336 usługodawców nie posiadał uprawnień audytorskich, wszyscy pozostali audytorzy usługodawców, z którymi jst podpisały umowy na prowadzenie audytu wewnętrznego, posiadali kwalifikacje zgodne z wymogami ustawy (w większości przypadków był to co najmniej egzamin MF, w 26 przypadkach uprawnienia biegłego rewidenta).

2.3 Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych ST

Wykonanie obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego

W jednostkach organizacyjnych ST obejmujących: samorządowe jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej dla których organem założycielskim jest jst, samorządowe instytucje kultury oraz inne samorządowe osoby prawne audyt wewnętrzny może być prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego na podstawie art. 274 ust. 4 ustawy, tj. z inicjatywy kierownika jednostki. Audyt wewnętrzny prowadzony w jednostce organizacyjnej ST nie wyłącza obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w tej jednostce przez audytora zatrudnionego w urzędzie jst.

Zgodnie z art. 274 ust. 7 ustawy kierownik jednostki jest zobowiązany poinformować Ministra Finansów o rozpoczęciu prowadzenia audytu wewnętrznego. W 2010 roku Powiadomienia wpłynęły od 132 jednostek organizacyjnych ST; w tej grupie wyróżnić można:

- 72 samorządowe jednostki budżetowe,
- 41 samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej,
- 16 samorządowych osób prawnych,
- 3 samorządowe zakłady budżetowe.

Przepisy ustawy nie dają jednostkom organizacyjnym ST możliwości prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce, jednak ta forma prowadzenia audytu wystąpiła w przypadku 11 jednostek, tj. ponad 8%.

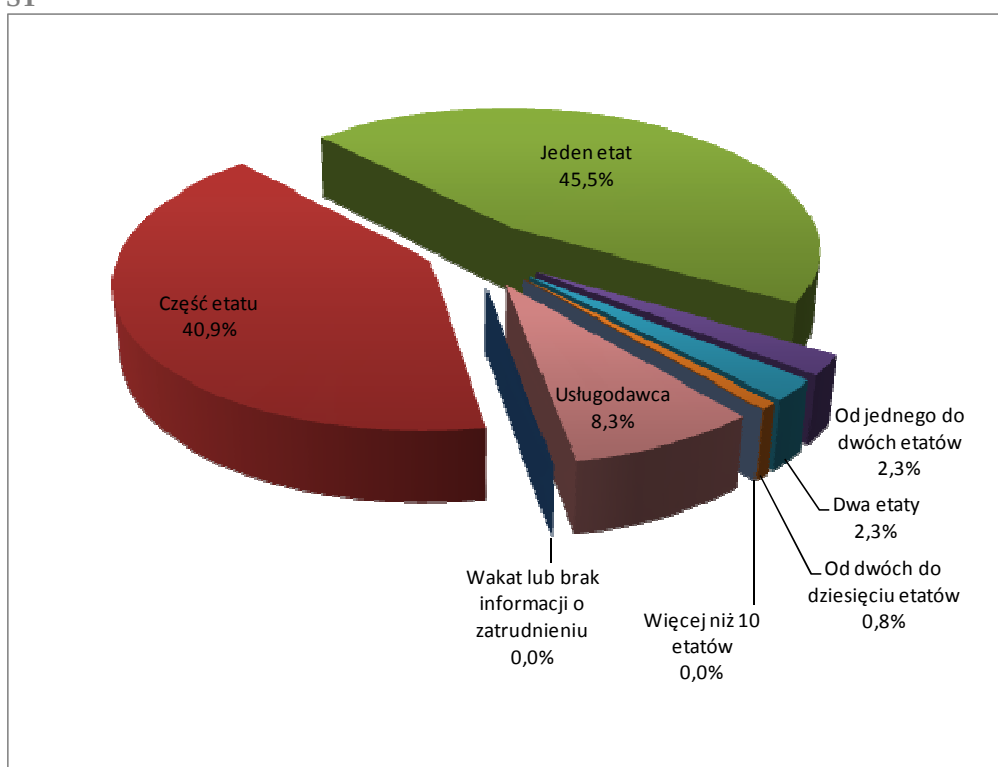
W pozostałych jednostkach utworzono:

- jednoosobową komórkę audytu wewnętrznego - 105 jednostek,
- wieloosobową komórkę audytu wewnętrznego - 16 jednostek.

W jednostkach, w których utworzono komórki audytu wewnętrznego, łączne zatrudnienie wynosiło 100,25 etatów, w tym: 90,45 etatów to audytorzy wewnętrzni, 6,8 kierownicy komórek audytu, 3 etaty to stanowiska pomocnicze.

**Warianty
prowadzenia
audytu i liczebność
etatowa komórek**

Wykres 5. Sposób wykonywania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego wraz z prezentacją wielkości komórek audytu wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych ST



Dominuje zatrudnienie na jeden etat, niemal połowa jednostek utworzyła komórkę audytu wewnętrznego z jednym etatem. Znaczna ilość jednostek utworzyła komórki audytu zatrudniając audytora wewnętrznego jedynie na część etatu (najniższy wymiar zatrudnienia to 0,2 etatu).

Nieliczne jednostki utworzyły większe komórki audytu.

Najliczniejszą komórkę audytu wewnętrznego posiada Mazowiecka Jednostka Wdrażania Programów Unijnych w Warszawie (2 audytorów wewnętrznych oraz 2 stanowiska pomocnicze).

Po 2 osoby w komórkach audytu zatrudniają: Zarząd Infrastruktury Komunalnej i Transportu w Krakowie i Wojewódzki Urząd Pracy w Łodzi.

**Stan zatrudnienia
osób w komórkach
audytu**

Łączna liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych ST w 2010 roku wynosiła 136 (biorąc pod uwagę zatrudnienie 12 osób w więcej niż jednej jednostce, rzeczywista grupa osób

Kompetencje i sposób zatrudnienia osób

zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego liczyła 121 osób).

Spośród 12 osób pracujących w więcej niż jednej jednostce organizacyjnej ST 3 osoby znalazły zatrudnienie w 3 jednostkach, pozostałe 9 w dwóch.

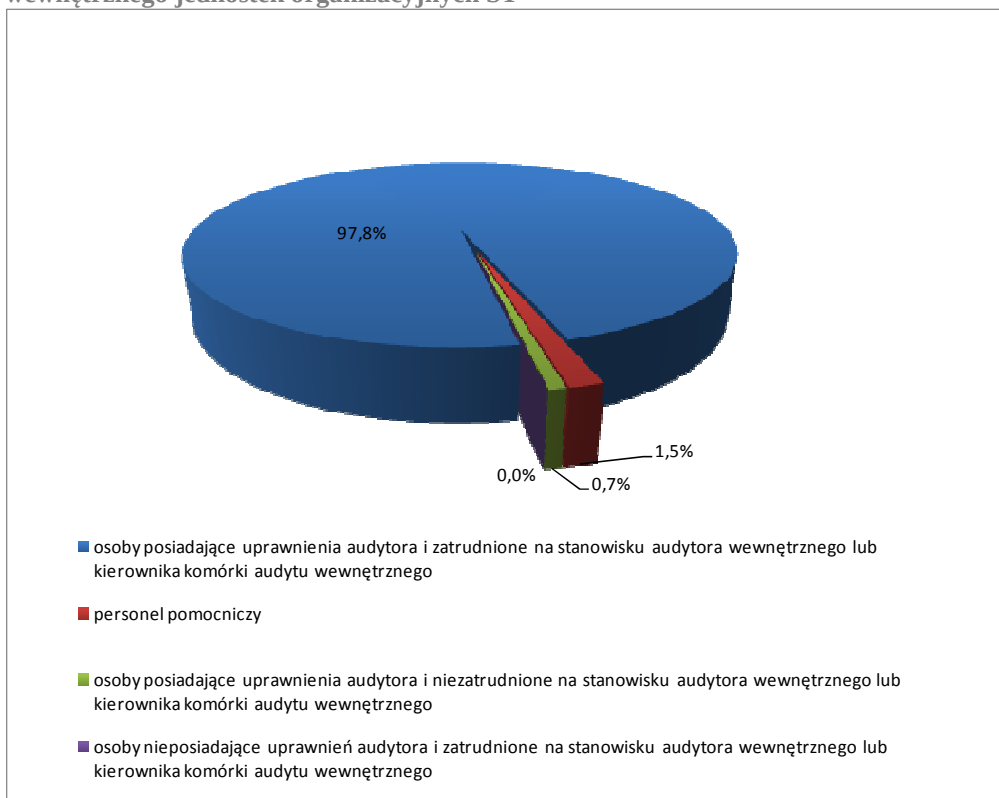
Połowa osób pracujących w komórkach audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych ST została zatrudniona na 1 etat, druga połowa na część etatu, w tym 20 osób w wymiarze niższym niż pół etatu.

Analizując kompetencje zawodowe oraz sposób zatrudnienia 136 osób w komórkach audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych ST w 2010 roku należy dostrzec brak przypadków nieprawidłowego zatrudnienia. Jedna osoba posiadająca uprawnienia audytora wewnętrznego została zatrudniona na stanowisku pomocniczym w komórce audytu wewnętrznego.

133 osoby, tj. 98% to audytorzy wewnętrzni czyli osoby posiadające uprawnienia audytora wewnętrznego (głównie egzamin MF – w 122 przypadkach) i zatrudnione na stanowisku audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Personel pomocniczy, czyli osoby bez uprawnień audytorskich zatrudnione na stanowiskach innych niż audytor wewnętrzny w komórkach audytu wewnętrznego, stanowiło 1% zatrudnionych.

Wykres 6. Kwalifikacje zawodowe i sposób zatrudnienia pracowników komórek audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych ST



Kompetencje usługodawców

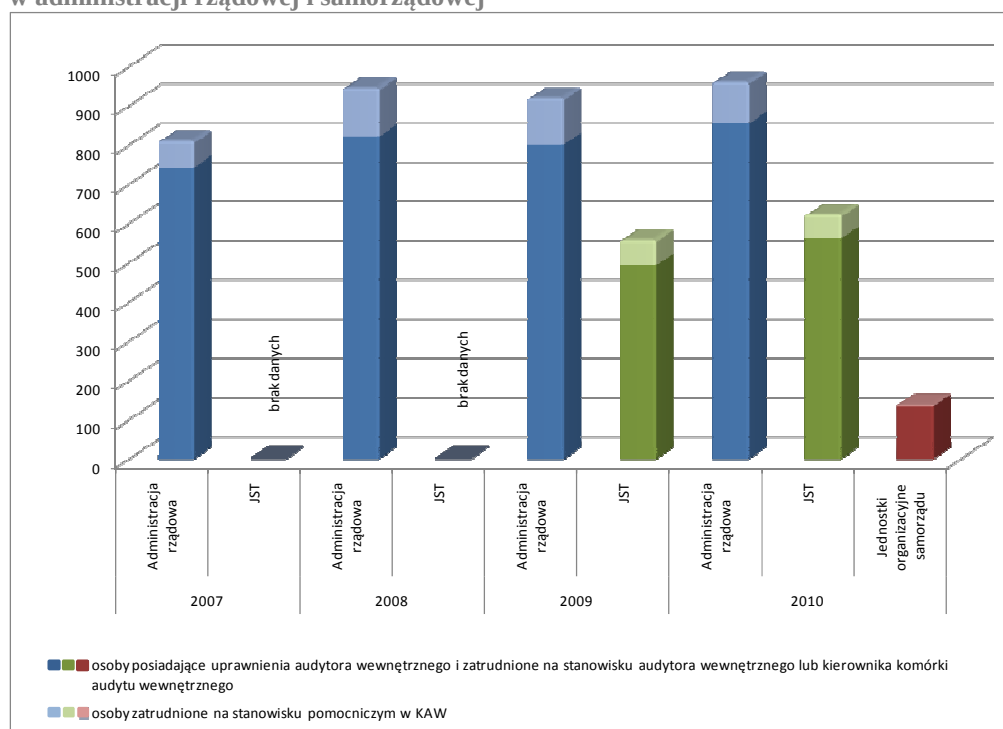
Spośród 11 jednostek organizacyjnych ST, w których podpisano umowy z usługodawcami, wszyscy audytorzy usługodawcy posiadają uprawnienia audytorskie (wszyscy legitymują się złożonym z wynikiem pozytywnym egzaminem MF, 2 osoby dodatkowo egzaminem CGAP).

2.4 Zatrudnienie - podsumowanie

Możliwość podpisania umowy z usługodawcą niezatrudnionym w jednostce, szczególnie w samorządzie, zmniejszyła znacząco liczbę przypadków zatrudniania audytorów na części etatów w celu spełnienia ustawowego wymogu prowadzenia audytu wewnętrznego. Blisko jedna trzecia zobowiązanych jst skorzystała z tej możliwości. W przypadku administracji rządowej niewiele jednostek podpisało umowy z usługodawcami, prawdopodobnie w wyniku bardziej restrykcyjnych niż w przypadku samorządu przepisów w zakresie wyboru sposobu prowadzenia audytu wewnętrznego.

Analiza zatrudnienia osób z uprawnieniami audytorskimi i takich, które dopiero te uprawnienia nabywają, wskazuje że liczba osób tworzących grupę zawodową audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym ustabilizowała się. Pomimo zmian w strukturze jednostek zobowiązanych, liczba osób należących do tej grupy nie uległa większym zmianom. Wykres 7 przedstawia tę tendencję.

Wykres 7. Liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego w administracji rządowej i samorządowej



Analiza liczącej 1464 osoby grupy zawodowej audytorów zatrudnionych w jsfp wskazuje na występowanie dość dużej (ponad 10%) grupy osób zatrudnianych w kilku jednostkach jednocześnie, często na kilku etatach.

Na uwagę zasługuje przypadek osoby zatrudnionej w 6 jednostkach łącznie na 3,05 etatu oraz 4 przypadki osób zatrudnionych jednocześnie: w pięciu jednostkach (2 osoby na 2,5 etatu i 2 osoby na 2,55 etatu).

Powyższa analiza dotyczy wyłącznie osób zatrudnionych w komórkach

audytu. W przyszłości podobna analiza powinna objąć również audytorów usługodawców, wśród których wykonywanie audytu w kilku jednostkach jest szeroko stosowaną praktyką.

Informacje, które mogły być pozyskane od jednostek samorządu terytorialnego nie pozwalają na ocenę audytu wewnętrznego, w tym w szczególności skuteczności prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawców, a także przez audytorów wewnętrznych zatrudnionych jednocześnie w kilku jednostkach.

3. AUDYT WEWNĘTRZNY W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ – WYNIKI PRACY I KOORDYNACJA

3.1 Wyniki prac audytu wewnętrznego

Zakres danych Przedstawione poniżej informacje na temat funkcjonowania audytu wewnętrznego w 2010 roku stanowią wyniki analizy złożonych Informacji za 2010 rok.

Zgodnie z art. 295 ust. 1 ustawy kierownicy jednostek, o których mowa w art. 274 ust. 1, 2 i 4-6 tej ustawy, z wyłączeniem jst przedstawiają Ministrowi Finansów Informacje w terminie do końca stycznia każdego roku.

Spośród 635 jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu Informacje złożyło 605 jednostek (95%). Pozostałe 5% jednostek przesłało wyjaśnienia dotyczące braku Informacji.

Zaledwie 23% spośród jednostek, które złożyły Informacje, przesłało ten dokument w terminie tj. do końca stycznia 2011 roku.

Audytowane obszary ryzyka Dotychczas obszary działalności jednostek, w których audytorzy wewnętrzni dokonywali analizy ryzyka, przypisywano odpowiednio do grupy działań podstawowych i grupy działań wspomagających. W celu pokazania trendu na wykresie 9 zastosowano nadal ten podział.

Zaangażowanie audytorów wewnętrznych w 2010 roku w proces wdrażania zarządzania ryzykiem, polegające na przeprowadzaniu czynności doradczych w formie szkoleń, konsultacji czy udziału w pracach różnego rodzaju zespołów zadaniowych, spowodowało wzrost liczby zadań audytowych przypisywanych do działalności wspomagającej jednostek. Dlatego po raz pierwszy w analizie podjęto próbę wyodrębnienia z działań wspomagających ogólnych procesów zarządzania, których nie da się jednoznacznie przypisać ani do działalności podstawowej ani wspomagającej. W przedstawionych poniżej wynikach analiz (za wyjątkiem wykresu 9) przyjęto więc następującą systematykę obszarów działania (procesów) jednostek:

- procesy zarządcze (w tym procesy kontroli zarządczej oraz zarządzania ryzykiem) mające na celu monitorowanie funkcjonowania całej

organizacji i podejmowanie odpowiednich działań w celu doskonalenia organizacji; przykładowo: zarządzanie strategiczne (przegląd polityki i celów, przegląd zarządzania, ustalanie zasobów na poziomie najwyższego kierownictwa) oraz doskonalenie systemów zarządzania (zarządzanie auditami wewnętrznymi³⁾, działania korygujące i zapobiegawcze itp.).

- działania (procesy lub obszary) podstawowe (statutowe zadania) charakterystyczne dla każdej jednostki z osobna lub dla danej jednorodnej zadaniowo grupy jsfp jak np.: grupa regionalnych izb obrachunkowych. W ramach działalności podstawowej można wyodrębnić procesy obejmujące np.: wydawanie decyzji, upoważnień, postępowanie administracyjne, nadzór, prowadzenie rejestrów, prowadzenie określonych kontroli (w przypadku jednostek powołanych w celu kontrolowania podmiotów) itd.
- działania wspomagające, zapewniające sprawność i skuteczność realizacji procesów podstawowych. Procesy wspomagające obejmują całą jednostkę a odpowiedzialność za nie ponosi całe kierownictwo. Działania wspomagające - wspólne dla wszystkich jsfp mogą obejmować: planowanie i wykonanie dochodów i przychodów (o ile gromadzenie dochodów budżetu państwa nie jest działaniem podstawowym, jak np. w przypadku urzędów skarbowych) oraz wydatków publicznych, zamówienia publiczne, kadry, rachunkowość i sprawozdawczość, politykę informacyjną jednostki i systemy informatyczne.

W pewnym uproszczeniu można zatem przyjąć, że działania podstawowe to te, które są bezpośrednio związane z publiczną usługą świadczoną przez urząd, działania pomocnicze zapewniają sprawne wykonywanie działań podstawowych, a procesy zarządcze to te, które umożliwiają właściwe działanie całej organizacji.

**Obszary
zidentyfikowane
i objęte audytem**

Tabela 2. Klasyfikacja obszarów ryzyka zidentyfikowanych w działalności jednostek na etapie planowania audytu wewnętrznego na 2010 rok

	Poziom ryzyka				Suma końcowa obszarów ryzyka
	Nie określono	Niski	Średni	Wysoki	
Działalność podstawowa	6	887	1907	1002	3802
Działalność wspomagająca	7	2530	4912	2094	9543
Procesy zarządcze	62	69	220	169	520

³⁾ Dotyczy systemów jakości

Nie określono	15	27	44	7	93
Suma obszarów ryzyka	0	3513	7083	3272	13958
Obszary ryzyka objęte zadaniami audytowymi w roku 2010	71	252	840	1144	2307
Obszary ryzyka objęte zadaniami audytowymi w ujęciu procentowym w roku 2010	79%	7%	12%	35%	17%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych przedstawionych w Informacjach za 2010 rok

Pomijając obszary ryzyka, w których audytorzy nie wskazali poziomu ryzyka, w największym stopniu (35%) audytem wewnętrznym (zadaniami zapewniającymi lub czynnościami doradczymi) zostały objęte te obszary ryzyka, w których audytorzy wewnętrzni na etapie planowania rocznego zidentyfikowali wysokie ryzyko. Obszary o poziomie ryzyka średnim, których zidentyfikowano najwięcej, zostały objęte audytem w 12%.

Zamieszczone poniżej tabele przedstawiają liczbę obszarów ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi, czynnościami doradczymi oraz czynnościami sprawdzającymi w 2010 roku.

Obszary objęte zadaniami zapewniającymi

Tabela 3. Klasyfikacja obszarów ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi w roku 2010

	Poziom ryzyka				Suma końcowa obszarów ryzyka
	Nie określono poziomu ryzyka	Niski	Średni	Wysoki	
Działalność podstawowa	2	12	127	310	451
Działalność wspomagająca	2	58	270	547	877
Procesy zarządcze	4	2	23	52	81
Nie określono typu działalności	-	-	-	3	3
Suma obszarów ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi	8	72	420	912	1412

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych przedstawionych w Informacjach za 2010 rok

**Obszary objęte
czynnościami
doradczymi**

Tabela 4. Klasyfikacja obszarów ryzyka objętych czynnościami doradczymi w roku 2010

	Poziom ryzyka				Suma końcowa obszarów ryzyka
	Nie określono poziomu ryzyka	Niski	Średni	Wysoki	
Działalność podstawowa	-	40	99	86	225
Działalność wspomagająca	2	139	325	211	677
Procesy zarządcze	58	17	81	89	245
Nie określono typu działalności	4	-	1	1	6
Suma obszarów ryzyka objętych czynnościami doradczymi	64	196	506	387	1153

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych przedstawionych w Informacjach za 2010 rok

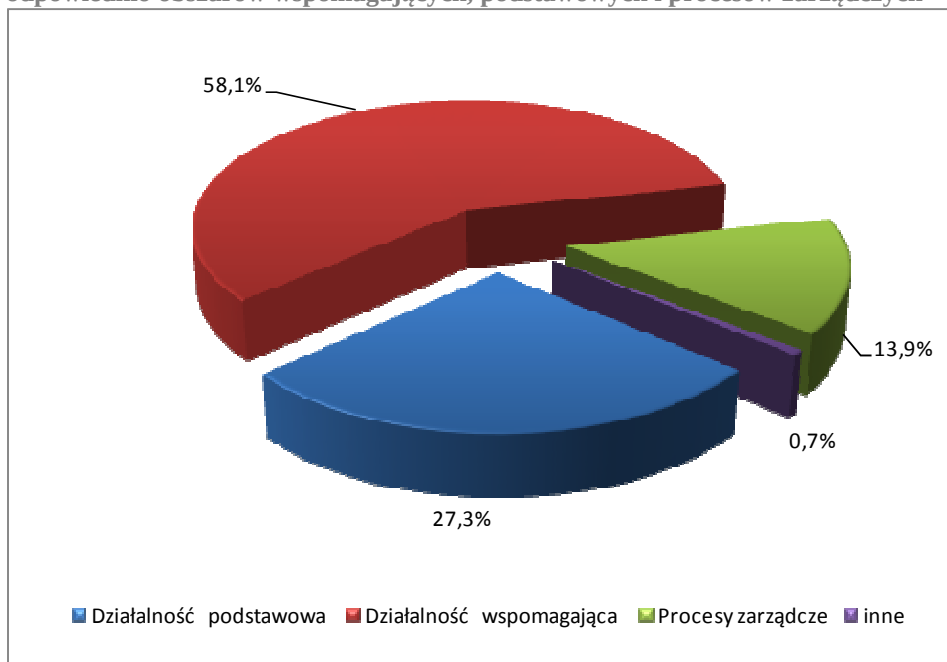
**Obszary objęte
czynnościami
sprawdzającymi**

Tabela 5. Klasyfikacja obszarów ryzyka objętych czynnościami sprawdzającymi w roku 2010

	Poziom ryzyka				Suma końcowa obszarów ryzyka
	Nie określono poziomu ryzyka	Niski	Średni	Wysoki	
Działalność podstawowa	1	31	98	102	232
Działalność wspomagająca	2	78	175	119	374
Procesy zarządcze	1	3	6	15	25
Nie określono typu działalności	2	-	1	-	3
Suma obszarów ryzyka objętych czynnościami sprawdzającymi	6	112	280	236	634

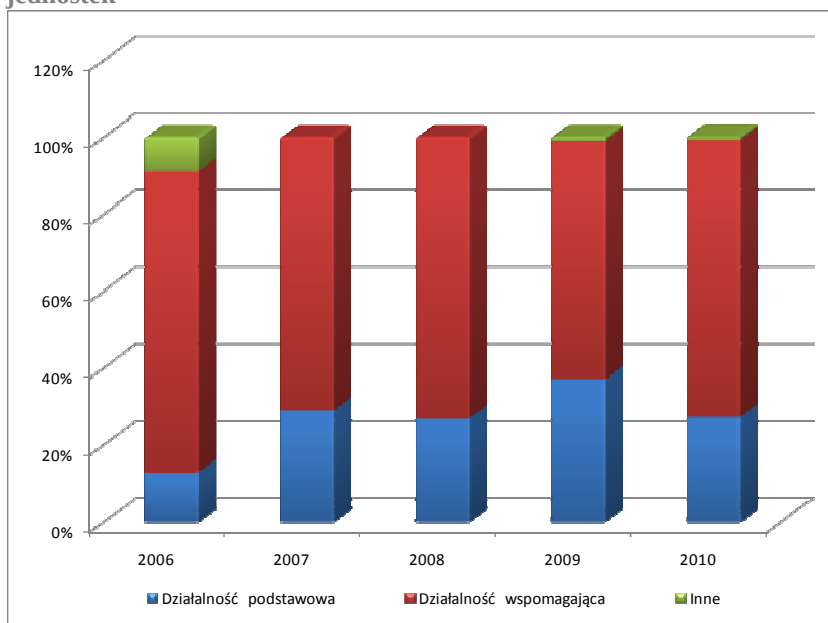
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych przedstawionych w Informacjach za 2010 rok

Wykres 8. Procent zadań audytowych przeprowadzonych w 2010 roku, które dotyczyły odpowiednio obszarów wspomagających, podstawowych i procesów zarządczych



Jak wynika z przeprowadzonej analizy, audytorzy wewnętrzni objęli audytem wewnętrznym w 2010 roku przede wszystkim obszary ryzyka związane z działaniami wspomagającymi jednostek (dotyczyło to około 72% zrealizowanych zadań). W porównaniu z rokiem poprzednim nastąpił wzrost udziału zadań audytowych realizowanych w obszarach działalności wspomagającej, który w roku 2009 wynosił 62%.

Wykres 9. Procent zadań audytowych przeprowadzonych w latach 2006-2010, które dotyczyły odpowiednio obszarów wspomagających i podstawowych w działalności jednostek



Cykl audytu

Zgodnie z § 7 ust. 4 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108*; dalej „rozporządzenie”) kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy określa w latach czas, w którym obejmie działalnością zapewniającą cały zakres działania jednostki (cykl audytu). Poniższa tabela przedstawia wyniki analizy cyklu audytu, jaki wynika z danych przedstawionych przez jsfp w Informacjach za 2009 i 2010 rok.

W ponad połowie jednostek szacowany przez audytorów wewnętrznych cykl audytu wynosi od 1 do 9 lat. W porównaniu do roku poprzedniego znacznie wzrosła liczba jednostek, w których cykl audytu wynosi ponad 25 lat, z niecałych 5% w 2009 roku do 11% w roku 2010.

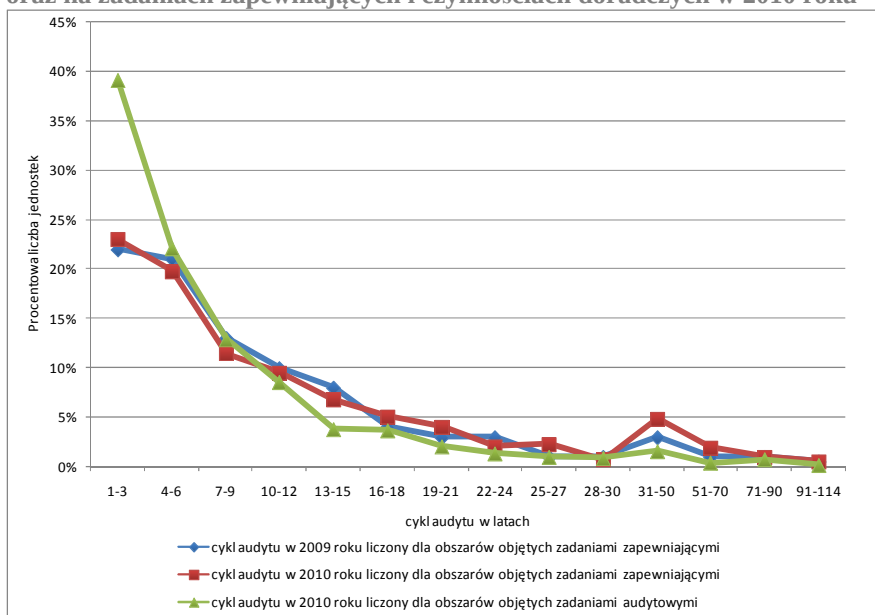
Najdłuższy cykl audytu wyniósł 114 lat, w roku 2009 było to 89 lat.

Na wykresie 10 przedstawiono kształtowanie się cyklu audytu, biorąc pod uwagę zarówno działalność zapewniającą jak i działalność doradczą audytu.

Tabela 6. Długość cyklu audytu na podstawie liczby obszarów ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi w latach 2009 i 2010

Cykl audytu wyrażony w latach na podstawie liczby obszarów ryzyka objętych zadaniami zapewniającymi	Liczba jednostek w ujęciu procentowym, w roku 2009	Liczba jednostek w ujęciu procentowym, w roku 2010
1-3	22%	23%
4-6	21%	20%
7-9	13%	11%
10-12	10%	10%
13-15	8%	7%
16-18	4%	5%
19-21	3%	4%
22-24	3%	2%
25-27	1%	2%
28-30	1%	1%
31-50	3%	5%
51-70	1%	2%
71-90	1%	1%
91-114	0%	1%
(brak danych w przedstawionym dokumencie)	7%	7%

Wykres 10. Cykle audytu liczone na zadaniach zapewniających w latach 2009 i 2010 oraz na zadaniach zapewniających i czynnościach doradczych w 2010 roku



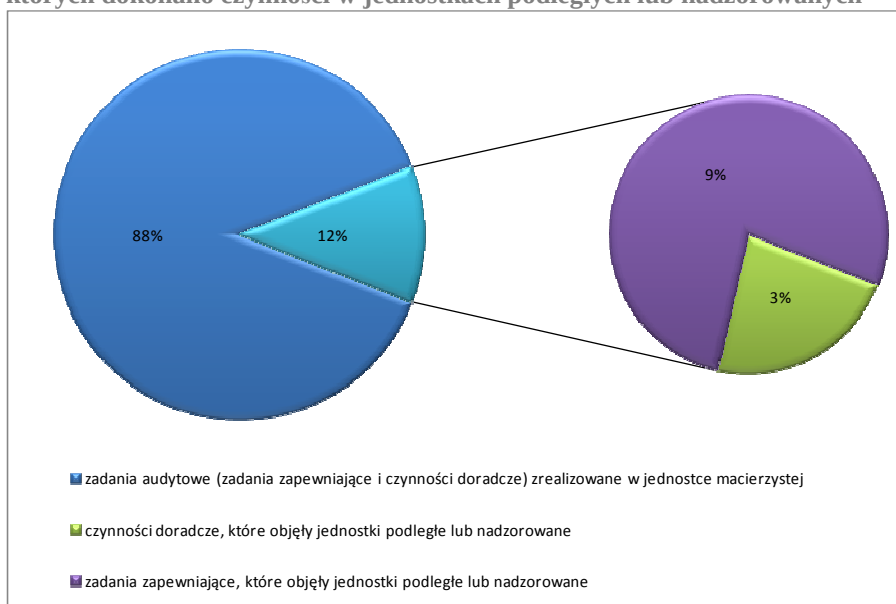
Zadania audytowe

Audytorzy wewnętrzni jednostek zobowiązanych do przedstawiania Ministrowi Finansów Informacji zrealizowali łącznie 3502 zadania audytowe, w tym: 1730 zadań zapewniających (49%) oraz 1772 czynności doradcze (51%). W poprzednim roku było to 1981 zadań zapewniających (54%) i 1555 czynności doradczych (43%).

W roku 2010 nie przeprowadzono zadań zleconych.

Audytorzy określili też liczbę niezrealizowanych zadań zapewniających w odniesieniu do planu audytu. Liczba niezrealizowanych, zaplanowanych zadań zapewniających wyniosła 560 (27%) i nieznacznie wzrosła w stosunku do roku 2009, w którym nie zrealizowano 22% planowanych zadań.

Wykres 11. Procent zadań audytowych przeprowadzonych w 2010 roku, w ramach których dokonano czynności w jednostkach podległych lub nadzorowanych



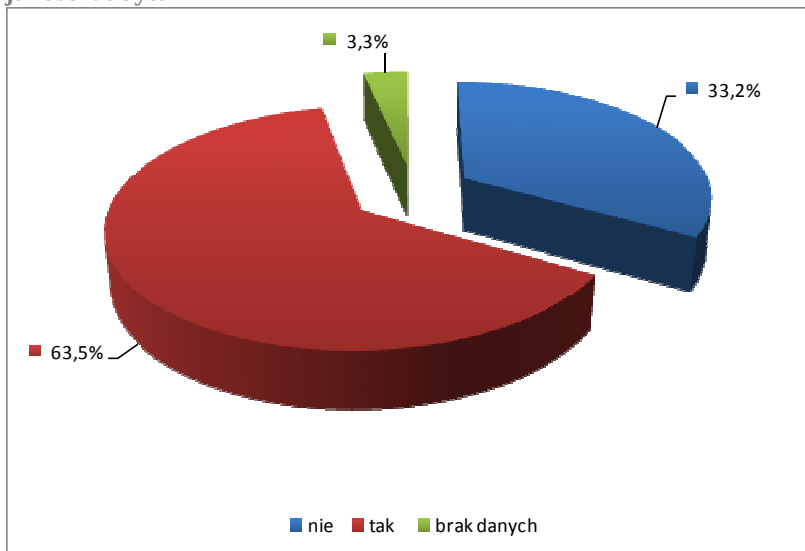
Średnia liczba zadań

Średnia liczba zrealizowanych w 2010 roku zadań audytowych przez audytora wewnętrznego (w przeliczeniu na etat audytorski) wynosiła w administracji rządowej 4,80 (przy czym zadań zapewniających przeprowadzono średnio 2,35 na audytora, a czynności doradczych 2,45). W latach poprzednich było to odpowiednio: w 2009 roku 5,02 (przy czym zadań zapewniających przeprowadzono średnio 2,88 na audytora a czynności doradczych 2,14), w 2008 roku 3,28 audytów, a w 2007 roku 2,88 audytów.

Średnia liczba zrealizowanych w 2010 roku zadań audytowych przez usługodawcę (w przeliczeniu na ilość umów z usługodawcą) wynosiła w administracji rządowej 3,60 (przy czym zadań zapewniających przeprowadzono średnio 2,34 na usługodawcę, a czynności doradczych 1,26).

Zapewnienie i poprawa jakości

Wykres 12. Procent jednostek, w których komórki audytu wewnętrznego lub usługodawcy w procedurach wewnętrznych określają techniki zapewnienia i poprawy jakości audytu



Jak wynika z danych przedstawionych w Informacjach, zaledwie w 63,5% jednostek procedury komórki audytu wewnętrznego określają techniki zapewnienia i poprawy jakości audytu w odniesieniu do ocen wewnętrznych zgodnie ze standardem 1311. Spośród 605 jednostek aż 201 nie określiło takich technik.

3.2 Ocena audytu wewnętrznego

Informacje ogólne

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 10a *ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 z późn. zm.)* organem administracji rządowej właściwym w sprawach koordynacji audytu wewnętrznego w jsfp jest Minister Finansów. Zakres koordynacji audytu wewnętrznego w jsfp został określony w art. 292 ust. 1 ustawy. Ocena audytu wewnętrznego jest jednym z elementów koordynacji audytu wewnętrznego (art. 292 ust. 1 pkt 2 ustawy) i jest prowadzona zgodnie z przepisami zawartymi w Rozdziale 6 rozporządzenia.

Czynności związane z oceną audytu wewnętrznego w 2010 r.

Cel i zakres przedmiotowy

prowadzone były zgodnie z *Planami Oceny na I i II półrocze 2010 r.* zatwierdzonymi przez upoważnionego podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów.

Czynności w zakresie oceny audytu wewnętrznego w 2010 r. wykonywane były przez upoważnionych pracowników Departamentu DA. Przeprowadzane w siedzibach jednostek trwały każdorazowo 5 dni roboczych i były wykonywane przez dwuosobowe zespoły.

Celem oceny audytu wewnętrznego jest zwiększenie użyteczności funkcji audytu wewnętrznego prowadzonego w jsfp.

Zakresem przedmiotowym oceny objęto:

- 1) organizację i zarządzanie komórką audytu wewnętrznego, z uwzględnieniem usytuowania komórki audytu, celu i zakresu jej działania,
- 2) planowanie roczne i strategiczne,
- 3) sprawozdawczość roczną,
- 4) realizację zadań zapewniających, czynności sprawdzających oraz czynności doradczych,
- 5) efektywność funkcji audytu wewnętrznego.

Szczegółowy zakres oceny został określony w *Ramowym zakresie oceny audytu wewnętrznego* oraz *Szczegółowych kryteriach oceny*, które zamieszczono na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

W trakcie prowadzenia czynności dokonywana była ocena zgodności prowadzenia audytu wewnętrznego z wymogami ustawy i rozporządzenia oraz z wytycznymi określonymi w *Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego* (dalej „Standardy”).

Ponadto, czynności dotyczyły oceny efektywności funkcji komórek audytu wewnętrznego. Efektywność funkcji audytu badana była dwutorowo, poprzez zastosowanie:

- analiz ilościowych, polegających na badaniu m.in. wykorzystania dostępnych zasobów komórki audytu wewnętrznego oraz stopnia realizacji planów audytu oraz
- analiz jakościowych, polegających na próbie uchwycenia wartości dodanej, jaką wniósł audyt wewnętrzny danej jednostki – w tym celu analizie poddano informacje uzyskane z ankiet skierowanych do kierowników jednostek oraz kierowników komórek audytowanych.

Ocena audytu wewnętrznego dokonywana była na podstawie analizy materiałów źródłowych udostępnionych przez jsfp.

Wyniki oceny audytu wewnętrznego opierały się na analizie, w szczególności: dokumentów planistyczno – sprawozdawczych, regulacji wewnętrznych w zakresie audytu wewnętrznego, instrukcji, procedur, kart audytu, dokumentacji akt bieżących z przeprowadzonych zadań audytowych i doradczych oraz czynności sprawdzających (wymagane dokumenty określa ustawa i akty wykonawcze).

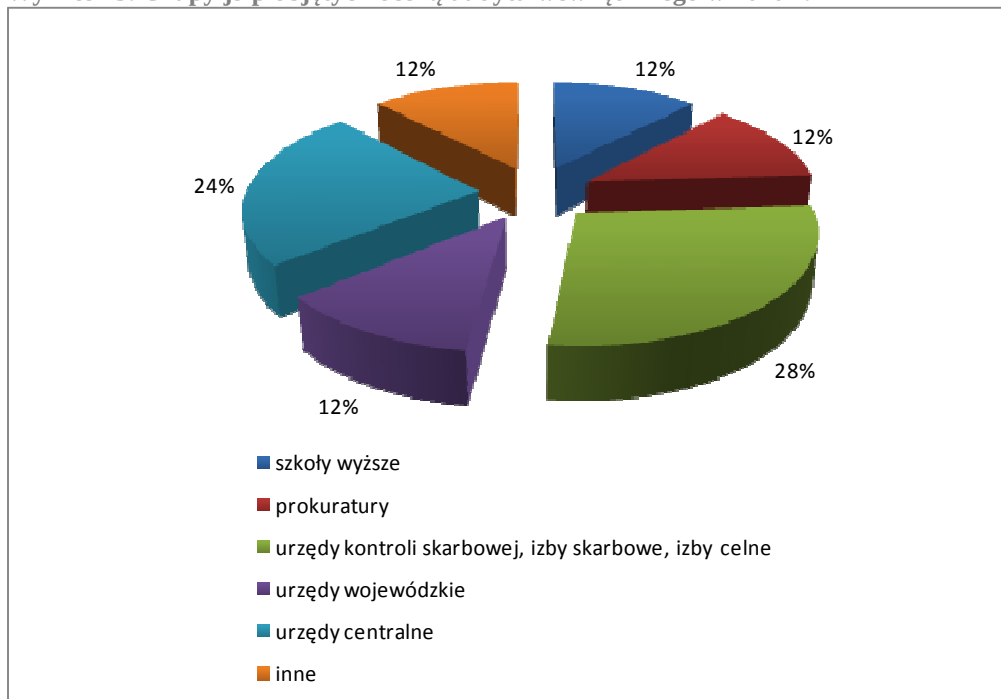
Ocena audytu wewnętrznego nie polegała na ponownym przeprowadzeniu audytu. Działania oceniających koncentrowały się na produktach audytu wewnętrznego oraz ich możliwym wpływie na

działalność konkretnej jsfp oraz na ocenie efektywności działania komórki audytu wewnętrznego.

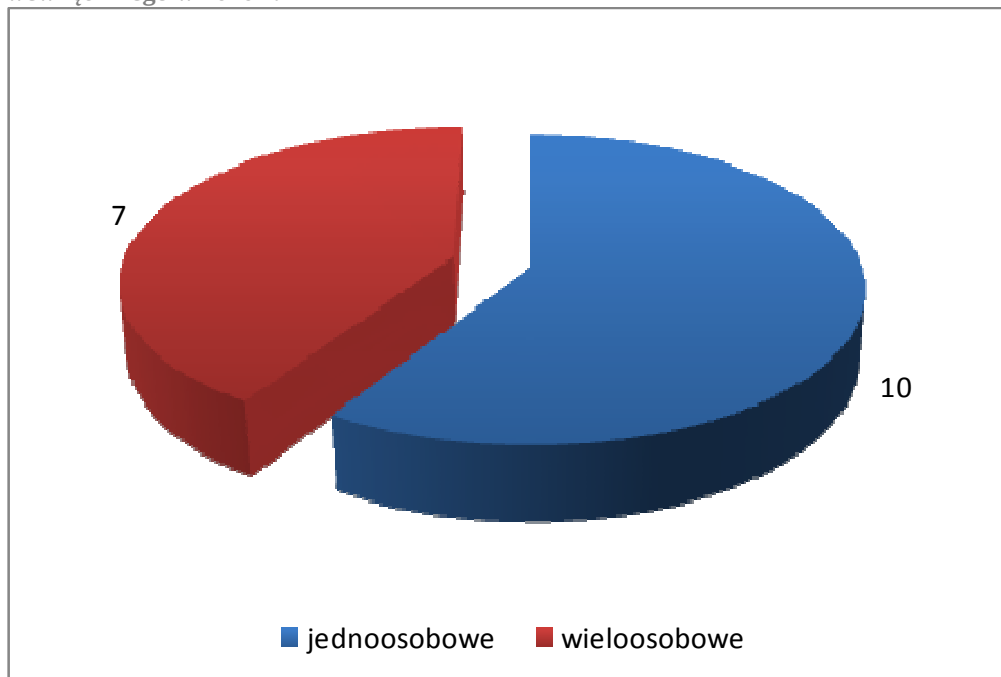
Zakres podmiotowy

Oceną audytu wewnętrznego w 2010 r. objęto 17 jsfp. Poniżej przedstawiono charakterystykę jednostek objętych oceną.

Wykres 13. Grupy jsfp objętych oceną audytu wewnętrznego w 2010 r.



Wykres 14. Wielkość komórek audytu wewnętrznego jsfp objętych oceną audytu wewnętrznego w 2010 r.



Wyniki

Efektem końcowym przeprowadzonych w jednostkach czynności i dokonanej oceny było opracowanie *Wyników oceny* (dalej „Wyniki”).

Dokument Wyników zawierał: opis stosowanej punktacji ocenianych procesów, zbiorcze zestawienie ocen wszystkich procesów oraz, w części szczegółowej dla każdego procesu: stan faktyczny, opinię oceniających, kryteria oceny, uzasadnienie opinii, ewentualne rekomendacje i ocenę.

Integralną część Wyników stanowił załącznik pn. *Indywidualny arkusz oceny*, w którym przedstawiano kryteria oceny oraz sumę punktów przyznanych poszczególnym procesom audytu.

Ostateczne Wyniki zostały przekazane kierownikom jsfp.

Do prezentacji oceny kluczowych procesów przyjęto następującą skalę ocen:

(++) ustanowiono wszystkie kluczowe i pożądane rozwiązania

(+) wymaga podjęcia działań lub wprowadzenia pewnych rozwiązań

(-) nie stworzono żadnych rozwiązań lub przyjęte rozwiązania są niewystarczające

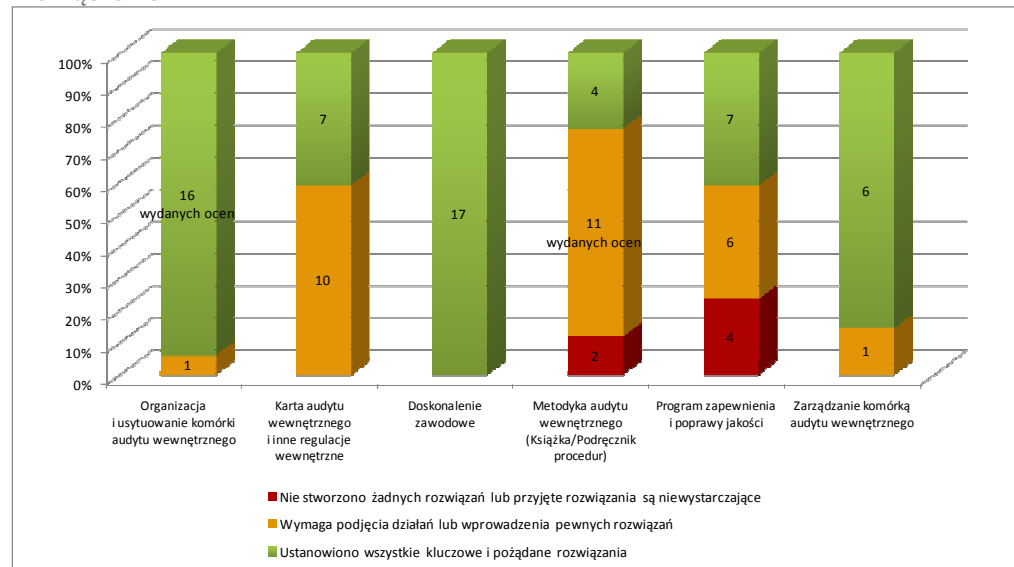
Poniżej zaprezentowano analizę kluczowych dla audytu wewnętrznego procesów w jsfp, objętych oceną w 2010 r., w podziale:

1. Organizacja i zarządzanie
2. Planowanie
3. Sprawozdawczość
4. Realizacja zadań zapewniających
5. Realizacja czynności doradczych

Dokonano również porównania ww. ocen w latach 2009-2010.

Organizacja i zarządzanie

Wykres 15. Prezentacja struktury wydanych ocen procesów dotyczących organizacji i zarządzania



Organizacja i usytuowanie komórki audytu wewnętrznego.

W 16 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili rozwiązania organizacyjne przyjęte przez kierowników jednostek w zakresie wyodrębnienia organizacyjnego komórki audytu wewnętrznego i jej bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki.

W jednej jsfp ustalono, że przyjęte rozwiązania organizacyjne nie zapewniły samodzielności i organizacyjnego wyodrębnienia komórki audytu wewnętrznego w strukturze jednostki. Jednocześnie ustalono, że nadzór merytoryczny nad audytorami wewnętrznymi w tej jednostce nie został przypisany kierownikowi jednostki.

Karta audytu wewnętrznego i inne regulacje wewnętrzne.

W 7 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili wprowadzone w jednostkach regulacje wewnętrzne.

W pozostałych 10 jsfp oceniający stwierdzili, że karta audytu i inne regulacje wewnętrzne wymagają bardziej szczegółowego określenia: rodzaju usług doradczych świadczonych na rzecz jednostki (7 przypadków), zakresu podmiotowego audytu wewnętrznego (1 przypadek), niezależności audytu wewnętrznego (1 przypadek).

W 2 jednostkach uregulowania zawarte w karcie audytu i innych regulacjach wewnętrznych były nieaktualne.

Doskonalenie zawodowe.

We wszystkich 17 ocenianych jsfp oceniający pozytywnie ocenili przyjęte i stosowane w jednostkach rozwiązania w zakresie doskonalenia zawodowego audytorów wewnętrznych.

Metodyka audytu wewnętrznego (książka/podręcznik procedur).

W 4 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych dokument określający metodykę audytu wewnętrznego.

W pozostałych 13 jsfp oceniający stwierdzili, że dokument opisujący stosowaną metodykę audytu wewnętrznego nie określał w praktyczny sposób wszystkich czynności realizowanych przez komórkę audytu wewnętrznego i wymagał uszczegółowienia w zakresie: przeprowadzania analizy ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym (10 przypadków), opracowania strategicznego planu audytu (6 przypadków), przeprowadzania czynności doradczych (6 przypadków), monitorowania stanu wdrożenia wydanych zaleceń (5 przypadków), opracowania planu audytu (2 przypadki), przeprowadzania zadań zapewniających (2 przypadki).

Program zapewnienia i poprawy jakości.

W 7 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych program zapewnienia i poprawy jakości.

W pozostałych 10 jsfp oceniający stwierdzili, że:

1) przyjęty przez audytorów wewnętrznych program zapewnienia i poprawy jakości nie obejmował wszystkich rodzajów działań określonych w tym zakresie w Standardach i wymagał uzupełnienia o zasady przeprowadzania: oceny zewnętrznej komórki audytu wewnętrznego (9 przypadków), bieżącej oceny działalności audytu wewnętrznego (6 przypadków), okresowych przeglądów, prowadzonych drogą samooceny (6 przypadków),

2) audytorzy wewnętrzni nie realizowali w praktyce programu zapewnienia i poprawy jakości w zakresie: bieżącej oceny działalności audytu wewnętrznego (2 przypadki) oraz okresowych przeglądów, prowadzonych drogą samooceny (2 przypadki),

3) audytorzy wewnętrzni nie wykorzystywali wyników stosowanego programu zapewnienia i poprawy jakości do usprawnienia działań komórki audytu wewnętrznego (3 przypadki),

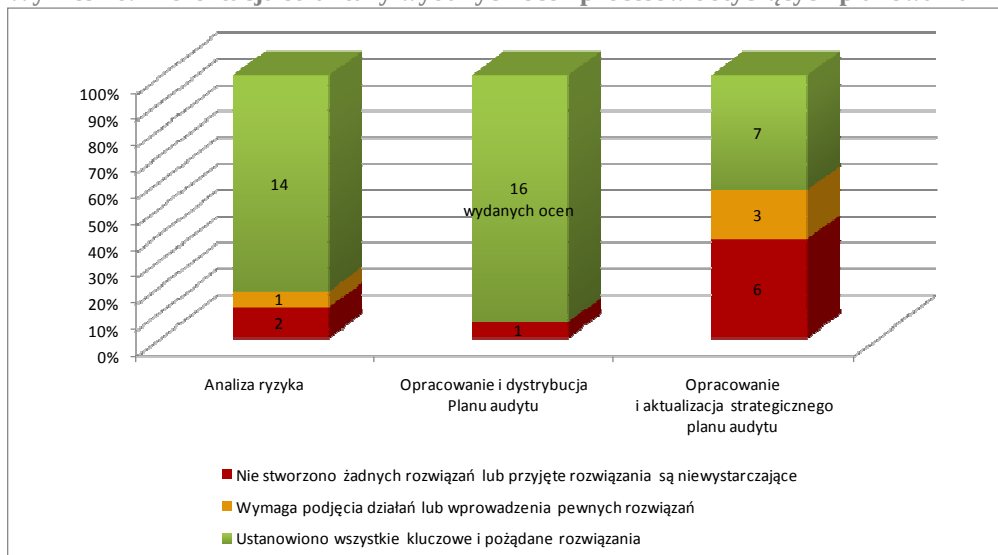
4) komórka audytu wewnętrznego używała sformułowania „Przeprowadzony zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego” niezgodnie z zasadami określonymi w tym zakresie w Standardach (2 przypadki).

Zarządzanie komórką audytu wewnętrznego oceniano tylko w przypadku wieloosobowych komórek audytu wewnętrznego.

We wszystkich 7 jsfp, w których proces ten został poddany ocenie, oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez kierujących komórką audytu wewnętrznego sposób zarządzania. W jednej jsfp wymagane było podjęcie działania w postaci powołania kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Planowanie

Wykres 16. Prezentacja struktury wydanych ocen procesów dotyczących planowania



Analiza ryzyka.

W 14 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych sposób przeprowadzenia analizy ryzyka na etapie planowania rocznego. W pozostałych 3 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) identyfikacja obszarów ryzyka nie obejmowała wszystkich obszarów działalności jednostki (2 przypadki),
- 2) w analizie ryzyka nie uwzględniono informacji z monitoringu wdrożenia wydanych zaleceń (2 przypadki),
- 3) analiza ryzyka nie została udokumentowana w aktach stałych audytu (2 przypadki).

Opracowanie i dystrybucja Planu audytu.

W 16 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych sposób opracowania i dystrybucji planu audytu.

W 1 jsfp oceniający ustalili natomiast, że komórka audytu wewnętrznego nie udokumentowała w aktach stałych audytu procesu opracowania planu audytu. Jednocześnie ustalono, że komórka audytu wewnętrznego tej jednostki nie przeprowadziła analizy ryzyka i analizy dostępnych zasobów osobowych na potrzeby opracowania planu audytu.

Opracowanie i aktualizacja strategicznego planu audytu.

Ocena została dokonana w przypadku 16 jsfp, gdyż w jednym przypadku oceniający uznali za zasadny argument przedstawiony przez audytora wewnętrznego, iż niecelowe jest opracowanie planu strategicznego z uwagi na cel, zakres oraz okres działania jednostki.

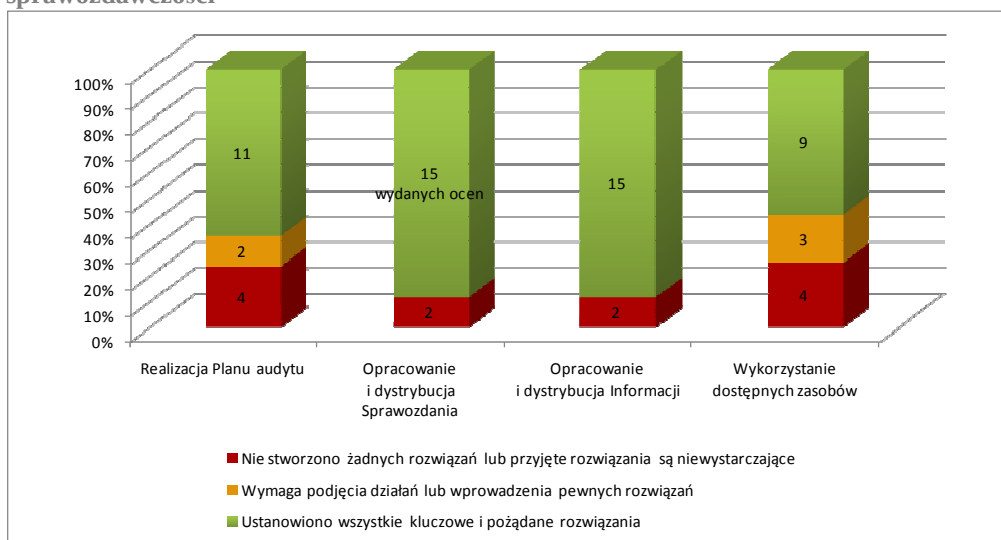
W 7 z 16 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili przyjęty i stosowany przez audytorów wewnętrznych sposób opracowania i aktualizacji strategicznego planu audytu.

W 9 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) plan strategiczny audytu nie określał:
 - a) długoterminowych celów audytu (7 przypadków),
 - b) założeń organizacyjnych dotyczących komórki audytu wewnętrznego, w tym m.in. w zakresie składu osobowego (7 przypadków),
 - c) cyklu audytu (7 przypadków),
 - d) wszystkich zidentyfikowanych obszarów ryzyka (6 przypadków),
 - e) obszarów ryzyka planowanych do objęcia audytem w poszczególnych latach obowiązywania planu strategicznego (6 przypadków).
- 2) plan strategiczny audytu nie został zaakceptowany przez kierownika jednostki (7 przypadków),
- 3) komórka audytu nie aktualizowała strategicznego planu audytu (6 przypadków),
- 4) proces opracowania strategicznego planu audytu nie został udokumentowany w aktach stałych audytu (6 przypadków).

Sprawozdawczość

Wykres 17. Prezentacja struktury wydanych ocen procesów dotyczących sprawozdawczości



Realizacja Planu audytu.

W 11 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces realizacji planu audytu. Należy przy tym jednak wskazać, że tylko w jednej jsfp komórka audytu wewnętrznego zrealizowała wszystkie ujęte w planach audytu zadania audytowe. W pozostałych 10 jsfp zrealizowano plany audytu w zakresie uzgodnionym w formie pisemnej z kierownikiem jednostki. Pomimo niezrealizowania wszystkich zaplanowanych zadań oceniono, że proces realizacji planów audytu przebiegał prawidłowo.

W pozostałych 6 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) faktu niezrealizowania wszystkich zaplanowanych zadań audytowych nie można było uzasadnić niecelowością lub niemożliwością ich realizacji (6 przypadków),
- 2) komórka audytu wewnętrznego nie uzgodniła pisemnie z kierownikiem jednostki zakresu realizacji planu audytu (6 przypadków),
- 3) komórka audytu wewnętrznego nie zrealizowała planu audytu w zakresie uzgodnionym z kierownikiem jednostki (2 przypadki).

Opracowanie i dystrybucja Sprawozdania.

W 15 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces. Natomiast w przypadku 2 jsfp proces został oceniony

negatywnie bowiem Sprawozdania nie zawierały wiarygodnych i rzetelnych danych.

Opracowanie i dystrybucja Informacji.

W 15 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces opracowania i dystrybucji Informacji.

Natomiast w przypadku 2 jsfp oceniający negatywnie ocenili ten proces. Oceniający uznali bowiem, że Informacje nie zawierały wiarygodnych i rzetelnych danych.

Wykorzystanie dostępnych zasobów.

Ocena została dokonana w przypadku 16 jsfp, gdyż w przypadku jednej jsfp oceniający podjęli decyzję o niedokonywaniu oceny tego procesu i niewyciąganiu wniosków dotyczących efektywności wykorzystania dostępnego budżetu czasu audytorów wewnętrznych z uwagi na nieścisłości w Sprawozdaniu oraz Informacji.

W 9 z 16 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces wykorzystania przez audytorów dostępnych zasobów osobowych. Należy przy tym jednak wskazać, że żadna z komórek audytu wewnętrznego badanych jsfp nie wykorzystwała dostępnych zasobów osobowych zgodnie z założeniami określonymi w planach audytu. Niemniej jednak w 9 jsfp oceniono, że proces wykorzystania dostępnych zasobów osobowych przebiegał prawidłowo.

W 7 jsfp oceniający stwierdzili, że:

1) komórka audytu wewnętrznego nie prowadziła rejestru wykorzystania dostępnych zasobów osobowych (4 przypadki),

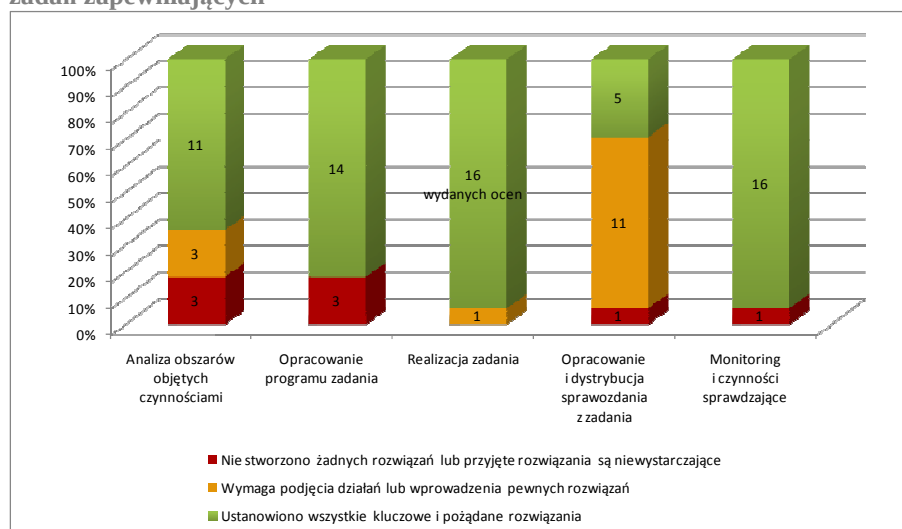
2) komórka audytu wewnętrznego nie dokonywała udokumentowanej analizy wykorzystania dostępnych zasobów osobowych (4 przypadki),

3) mniej niż 55 % dostępnego budżetu czasu zostało wykorzystane przez komórkę audytu wewnętrznego na realizację czynności związanych bezpośrednio z audytem – za czas bezpośrednio związany z realizacją audytu w 2010 r. uznawano czas przeznaczony na realizację zadań zapewniających, czynności doradczych oraz czynności sprawdzających (4 przypadki),

4) fakt wykorzystania dostępnych zasobów niezgodnie z założeniami określonymi w planie audytu nie wynikał z obiektywnych i niezależnych czynników zewnętrznych (3 przypadki).

Realizacja zadań zapewniających

Wykres 18. Prezentacja struktury wydanych ocen procesów dotyczących realizacji zadań zapewniających



Analiza obszarów objętych czynnościami na etapie programowania zadania zapewniającego.

W 11 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces analizy obszarów objętych czynnościami na etapie programowania zadania zapewniającego.

W 6 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) audytorzy wewnętrzni nie dokonywali szacowania ryzyk w obszarach objętych czynnościami (3 przypadki),
- 2) audytorzy wewnętrzni nie ustalali kryteriów oceny badanych obszarów (3 przypadki),
- 3) audytorzy wewnętrzni nie dokonywali analizy systemów zarządzania i kontroli ustanowionych dla badanych obszarów (2 przypadki),
- 4) proces analizy badanych obszarów nie został udokumentowany w aktach bieżących poszczególnych zadań audytowych (2 przypadki).

Opracowanie programu zadania.

W 14 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces opracowania przez audytorów wewnętrznych programu zadania zapewniającego.

Natomiast w przypadku 3 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) cele zadania ustalone w programach zadań nie wynikały z analizy obszarów objętych czynnościami (2 przypadki),
- 2) zakres zadania ustalony w programie zadania nie wynikał z analizy obszaru objętego czynnościami (1 przypadek),
- 3) opracowany przez audytora wewnętrznego program zadania nie zawierał wszystkich elementów wymaganych przepisami prawa (1 przypadek).

Realizacja zadania.

W 16 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces realizacji wytypowanych do badania zadań zapewniających.

W jednej jsfp oceniający stwierdzili, że nie wszystkie etapy zadania zostały udokumentowane w aktach bieżących zadania.

Opracowanie i dystrybucja sprawozdania z zadania zapewniającego.

W 5 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces opracowania i dystrybucji sprawozdania z zadania zapewniającego.

W 12 jsfp oceniający stwierdzili, że:

- 1) ustalenia stanu faktycznego przedstawione w sprawozdaniach z zadań zapewniających nie były klasyfikowane w oparciu o kryterium ich istotności (12 przypadków),
- 2) sprawozdanie z przeprowadzonego zadania zapewniającego nie zawierało wszystkich elementów wymaganych przepisami prawa, tj. audytor wewnętrzny nie przedstawił opinii w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności systemu zarządzania i kontroli w obszarze objętym zadaniem (1 przypadek).

Monitoring i czynności sprawdzające.

W 16 z 17 jsfp objętych czynnościami oceniający pozytywnie ocenili proces monitoringu i czynności sprawdzających.

W 1 jsfp oceniający stwierdzili, że stan wdrażania zaleceń z audytu wewnętrznego nie był monitorowany.

**Realizacja
czynności
doradczych**

W bloku realizacja czynności doradczych oceniający dokonali oceny sposobu realizacji wybranych czynności doradczych.

Należy przy tym zaznaczyć, że proces ten został oceniony tylko

w jsfp, w których audytorzy realizowali czynności doradcze.

We wszystkich 13 ocenionych jednostkach proces realizacji czynności doradczych został oceniony pozytywnie.

Podsumowanie

W celu zaobserwowania zmian w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego w ocenianych jednostkach, dokonano porównania wyników ocen przeprowadzonych w latach 2009-2010. W każdym roku dokonano oceny procesów w 17 jednostkach.

W roku 2009 oceniano 18 procesów natomiast w roku 2010 oceniano 19 procesów (do oceny dodano w 2010 r. także proces pn. Opracowanie i dystrybucja Informacji).

Dodatkowo zdarzały się przypadki, w których procesy w jsfp nie mogły zostać poddane ocenie np. z powodu braku dokumentacji czy braku danych. Ponadto procesy zarządzania komórką audytu wewnętrznego oraz czynności doradcze były oceniane tylko wówczas, jeśli w jednostce była wieloosobowa komórka audytu wewnętrznego oraz w przypadku gdy komórka audytu przeprowadzała czynności doradcze.

Jak wynika z danych zawartych w [załączniku 3](#) struktura ocen większości procesów uległa poprawie. Jedynie w przypadku 4 procesów nastąpił spadek ogólnej oceny. Dotyczy to procesów: metodyka audytu wewnętrznego, opracowanie i dystrybucja sprawozdania z wykonania planu audytu, opracowanie programu zadania i opracowanie i dystrybucja sprawozdania z zadania.

Jako niekorzystną tendencję należy również wskazać utrzymywanie się na stałym poziomie niskich ocen w odniesieniu do procesów: program zapewnienia i poprawy jakości oraz zarządzanie komórką audytu wewnętrznego (dot. komórki wieloosobowej).

W odniesieniu do 18 procesów poddanych ocenie zarówno w roku 2009 jak i 2010 wystąpiła tendencja poprawy struktury uzyskiwanych ocen, tj. zmniejszył się procent ocen negatywnych i jednocześnie wzrósł udział ocen pozytywnych (+, ++).

Jednocześnie o 11% zmniejszył się odsetek procesów w odniesieniu do których oceniający sformułowali rekomendacje, co oznacza, że zmniejszyła się liczba procesów, w których nie stworzono żadnych rozwiązań (-), przyjęte rozwiązania były niewystarczające lub wymagały podjęcia działań (+).

Wnioski

Audyt wewnętrzny w zdecydowanej większości jsfp poddanych ocenie funkcjonował zgodnie z przepisami ustawy oraz Standardami.

Istnieją jednak procesy wymagające podjęcia działań usprawniających oraz zagadnienia, które mają istotny wpływ na jakość i efektywność prowadzenia audytu wewnętrznego, na które należy zwrócić uwagę.

Oceniający stwierdzili, iż procesami, w których nie stworzono pożądaných rozwiązań lub przyjęte rozwiązania uznano za niewystarczające były odpowiednio:

1) w zakresie organizacji i zarządzania:

- Metodyka audytu, w którym wskazuje się na konieczność opisanie lub uszczegółowienie metodyki audytu w zakresie przeprowadzania analizy ryzyka na etapie programowania zadania zapewniającego,
- Program zapewnienia i poprawy jakości, w którym wskazuje się na

konieczność uzupełnienia jego zakresu o elementy i narzędzia przeprowadzania ocen: zewnętrznych i wewnętrznych;

2) w zakresie planowania:

- Opracowanie i aktualizacja strategicznego planu audytu, w którym wskazuje się na konieczność opracowania strategicznego planu audytu lub uzupełnienia jego treści o informacje na temat długoterminowych celów audytu, założeń dotyczących organizacji komórki audytu, cyklu audytu, wszystkich zidentyfikowanych obszarów ryzyka oraz obszarów ryzyka planowanych do objęcia w okresie obowiązywania planu strategicznego;

3) w zakresie sprawozdawczości rocznej:

- Realizacja planu audytu, w którym wskazuje się na konieczność eliminowania przypadków niezrealizowania planu audytu, które nie wynikają ze zobiektywizowanych przyczyn związanych z niecelowością lub niemożliwością realizacji zadań audytowych,
- Wykorzystanie dostępnych zasobów, w którym wskazuje się na konieczność realizowania założeń określonych w planach audytu oraz angażowania w większym stopniu zasobów komórek audytu do realizacji zadań audytowych; dotyczyło to przypadków nieosiągnięcia przez komórki audytu 55% progu czasu pracy przeznaczonego na czynności audytowe, który był istotnym wskaźnikiem efektywnego wykorzystania budżetu czasu;

4) w zakresie realizacji zadań zapewniających:

- Analiza obszarów objętych czynnościami na etapie programowania zadania zapewniającego, w którym wskazuje się na konieczność: szacowania ryzyk w obszarach objętych czynnościami oraz wymóg ustalania kryteriów oceny ustaleń stanu faktycznego,
- Opracowanie sprawozdania z zadania, w którym wskazuje się przede wszystkim na konieczność klasyfikowania ustaleń stanu faktycznego z uwzględnieniem przyjętych kryteriów oceny ustaleń.

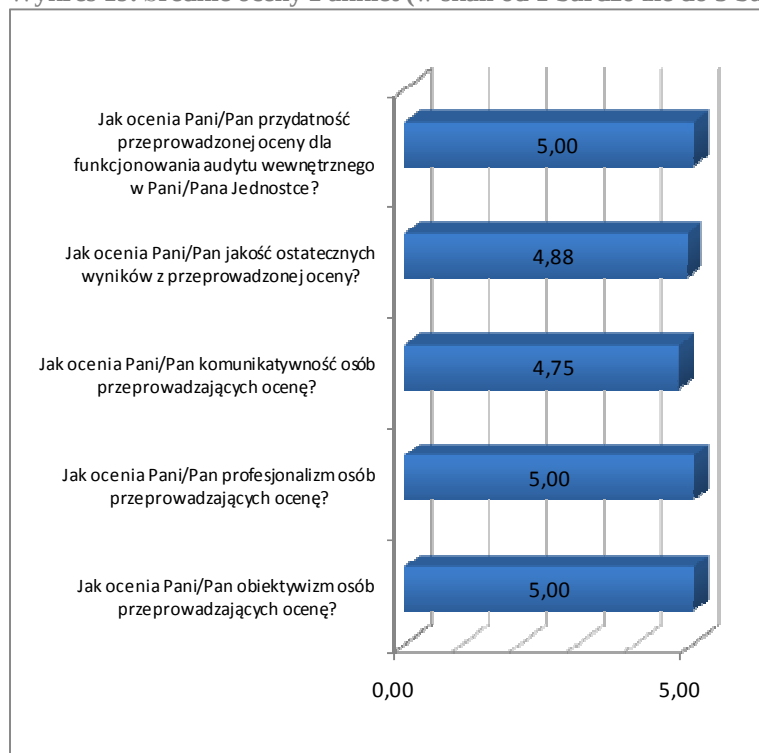
**Program
zapewnienia
i poprawy jakości**

Mając na uwadze postanowienia Standardów (Standard 1300) Wydział ds. Weryfikacji i Oceny Departamentu DA wdrożył i stosuje program zapewnienia i poprawy jakości.

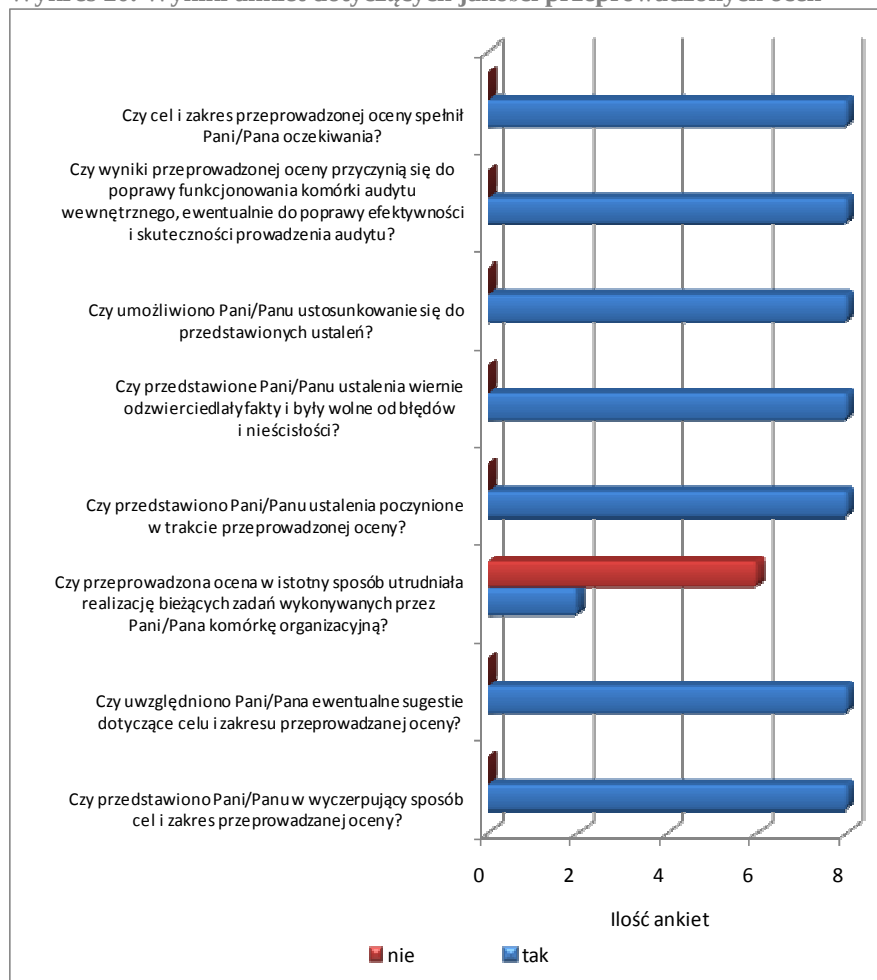
Jednym z elementów programu są ankiety wypełniane przez komórki audytu wewnętrznego jsfp objętych oceną. Należy przy tym wskazać, że ankiety te były wypełniane przez komórki audytu wewnętrznego po zakończeniu oceny, tj. po uznaniu przez nie Wyników za dokument ostateczny.

Poniżej przedstawiono podsumowanie wyników zawartych w przedmiotowych ankietach.

Wykres 19. Średnie oceny z ankiet (w skali od 1 bardzo źle do 5 bardzo dobrze)



Wykres 20. Wyniki ankiet dotyczących jakości przeprowadzonych ocen



3.3 Audyt wewnętrzny zlecony

Założenia organizacyjne i merytoryczne do audytu oceny skutków regulacji

W roku 2010 ukończono część merytoryczną prac nad audytem wewnętrznym zleconym w zakresie prawidłowości przeprowadzania ocen skutków regulacji w administracji rządowej oraz zgodności przygotowywanych projektów założeń projektów ustaw i projektów aktów normatywnych z wcześniej sporządzanymi OSR, wymienionym przez Ministerstwo Gospodarki m.in. w dokumencie *„Lepsze Prawo” Program Reformy Regulacji 2010-2011* w ramach Zadania 1: Zmiana systemu stanowienia prawa, jak również w opublikowanym w kwietniu 2010 r. *Raporcie z realizacji działań Reformy Regulacji w roku 2009*.

Jako cel audytu wskazano dokonanie oceny prawidłowości formalnej i merytorycznej sporządzania OSR w administracji rządowej oraz zgodności przygotowywanych projektów założeń projektów ustaw i projektów ustaw z wcześniej sporządzonymi OSR, a w szczególności:

- dostarczenie Radzie Ministrów informacji na temat poprawności sporządzania OSR,
- dostarczenie Ministerstwu Gospodarki danych, na podstawie których będzie można ocenić efektywność prowadzonych szkoleń z zakresu OSR,
- dostarczenie kierującym jednostkami informacji na temat elementów wymagających poprawy w procesie przygotowywania i wykorzystywania OSR,
- pozyskanie informacji na temat poziomu zgodności wykonywanych OSR z obowiązującymi regulacjami i opracowaniami dotyczącymi procesu legislacyjnego,
- zidentyfikowanie najczęściej popełnianych błędów oraz problemów systemowych, co posłuży do wprowadzenia usprawnień w systemie przygotowywania OSR, a w konsekwencji podniesienia poziomu legislacji,
- pozyskanie danych do przeprowadzenia analizy liczbowej i jakościowej OSR sporządzonych w okresie od 1 kwietnia 2009 r. do 1 kwietnia 2010 r.

Zakończył prace powołany w roku 2008 międzyresortowy roboczy *Zespół ds. OSR*, w skład którego weszli przedstawiciele:

- Departamentu Regulacji Gospodarczych Ministerstwa Gospodarki,
- Departamentu Komitetu Rady Ministrów Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
- Zespołu Doradców Strategicznych Prezesa Rady Ministrów,
- Departamentu Analiz Strategicznych Kancelarii Prezesa Rady Ministrów,
- Rządowego Centrum Legislacji,
- oraz Ministerstwa Finansów.

Wynikiem prac ww. Zespołu było sporządzenie w planowanym terminie (III kwartał 2010) dokumentu pn.: *Założenia organizacyjne i merytoryczne audytu wewnętrznego zleconego przeprowadzania ocen skutków regulacji w administracji rządowej*.

Ww. audyt oczekuje na realizację.

Na podstawie art. 176 ust. 2 ustawy Minister Finansów, na wniosek Podsekretarza Stanu w MF nadzorującego Departament Finansów Samorządu Terytorialnego, upoważnił 5 pracowników ministerstwa do przeprowadzenia oceny planowania i gospodarowania środkami publicznymi w Ministerstwie Edukacji Narodowej, zgodnie z art. 176 ust.1 ustawy.

Ocena została przeprowadzona w terminie 17 – 27 września 2010 r. przez zespół złożony z pracowników Ministerstwa Finansów, pod kierownictwem audytora wewnętrznego z Wydziału ds. Audytów Zleconych Departamentu DA. Zgodnie z przepisem art. 276 ust. 3 ustawy osoby tworzące zespół podczas przeprowadzania oceny kierowały się wskazówkami zawartymi w Standardach.

Sporządzona przez członków zespołu oceniającego informacja, obejmująca opis stanu faktycznego, ustalenia oraz wnioski zespołu, została przekazana Ministrowi Finansów oraz za jego pośrednictwem Ministrowi Edukacji Narodowej.

4. KONTROLA ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH ADMINISTRACJI RZĄDOWEJ – WYNIKI PRACY I KOORDYNACJA

Rok 2010 był pierwszym rokiem obowiązywania ustawy wprowadzającej do porządku prawnego pojęcie kontroli zarządczej. Zobowiązanie do prawidłowego funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej dotyczy wszystkich jsfp, jednakże dla administracji rządowej (a dokładnie dla ministrów kierujących działami administracji rządowej) przewidziano dodatkowe zadania i narzędzia, które mają na celu wspieranie ministra w wypełnieniu jego zadań w tym zakresie.

Od 2010 roku ministrowie zostali zobowiązani do powołania komitetów audytu oraz sporządzania określonych dokumentów: planu działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (dalej „oświadczenie”).

Ubiegły rok był okresem, w którym w ministerstwach dokonywano oceny istniejących rozwiązań w zakresie kontroli zarządczej oraz wprowadzano nowe regulacje lub uzupełniano już istniejące.

Podejmowane działania obejmowały:

- wprowadzanie regulacji zobowiązujących kierowników komórek organizacyjnych/naczelników wydziałów/pracowników (w ministerstwach zastosowano różne rozwiązania w tym zakresie) do zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej,
- określanie komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za koordynację działań z zakresu kontroli zarządczej, w szczególności sporządzanie

- planu działalności, sprawozdania z jego wykonania i oświadczenia,
- określanie zasad sporządzania planów działalności i oświadczeń.

Bardziej szczegółowe informacje nt. rozwiązań zastosowanych w Ministerstwach można znaleźć na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w zakładce Bezpieczeństwo Finansowe/Audyt sektora finansów publicznych/Metodyka.

Ponadto w 2010 roku po raz pierwszy ministrowie sporządzili plany działalności na rok 2011, które zostały umieszczone na stronach Biuletynu Informacji Publicznej.

Działalność komitetów audytu

W 2010 roku każdy minister kierujący działem administracji rządowej był zobowiązany powołać w drodze zarządzenia komitet audytu. Celem komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem.

Zgodnie z wymaganiami nałożonymi przez przepisy ustawy ministrowie powołali łącznie 17 komitetów audytu dla kierowanych przez siebie działów. Należy zauważyć, że w sprawozdaniach z działalności komitetów za rok 2010 przekazanych do Ministerstwa Finansów odnotowano różny czas powołania i różne liczby posiedzeń. Niektóre komitety zostały powołane już w styczniu, a niektóre dopiero w ostatnim kwartale roku. Średnio, zgodnie z informacjami przekazanymi w ww. sprawozdaniach, w komitetach audytu zasiadało 4 członków (wymagane przez przepisy ustawy minimum to 3 członków). Najczęściej komitety audytu liczyły 3 członków (w 6 przypadkach) oraz 6 członków (w 5 przypadkach). Komitety audytu odbyły od 2 do 6 posiedzeń.

Zadaniem komitetów jest, w świetle przepisów ww. ustawy, doradzanie ministrowi kierującemu działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego. W sprawozdaniach przekazanych Ministrowi Finansów komitety deklarowały, że w pierwszym roku swojej działalności podejmowały działania dotyczące oceny systemów kontroli zarządczej i wskazania istotnych słabości ww. systemu, oceny działalności komórek audytu wewnętrznego w jednostkach w dziale, standaryzacji metodyki prowadzenia audytu wewnętrznego w różnych jednostkach w dziale lub działach administracji rządowej kierowanych przez ministra, a także sygnalizowały istotne ryzyka i wskazywały priorytety do planów audytu na 2011 rok.

Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej

Na podstawie oświadczeń złożonych przez poszczególnych ministrów dokonano ich analizy porównawczej w celu uzyskania poglądu na wykorzystania tego narzędzia w procesie zarządzania.

Spośród 17 złożonych oświadczeń za 2010 rok:

- 5 ministrów (Skarbu Państwa, Rozwoju Regionalnego, Wsi i Rozwoju Rolnictwa, Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz Gospodarki) złożyło oświadczenie potwierdzające, że w kierowanych przez nich działach w wystarczającym stopniu funkcjonowała adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza (w dziale I oświadczenia zaznaczono

część A),

- pozostałych 12 ministrów złożyło oświadczenie o funkcjonowaniu kontroli zarządczej w ograniczonym zakresie zgłaszając zastrzeżenia oraz podając planowane działania służące poprawie funkcjonowania kontroli zarządczej (w dziale I oświadczenia zaznaczono część B),
- nie zostało złożone żadne oświadczenie mówiące o braku adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej.

Do źródeł informacji wykorzystywanych do oceny funkcjonowania kontroli zarządczej należały (w kolejności ich stosowania):

- kontrole zewnętrzne – 17 oświadczeń,
- monitoring realizacji celów i zadań – 16 oświadczeń,
- audyt wewnętrzny – 16 oświadczeń,
- kontrole wewnętrzne – 16 oświadczeń,
- samoocena kontroli zarządczej przeprowadzona z uwzględnieniem standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych – 13 oświadczeń,
- inne źródła, wśród których wskazywano przede wszystkim oświadczenia złożone przez kierowników jednostek w działach kierowanych przez poszczególnych ministrów i dyrektorów komórek organizacyjnych w ministerstwach oraz opinie Komitetów Audytu – łącznie dodatkowe źródła wskazano w 12 oświadczeniach,
- proces zarządzania ryzykiem - 9 oświadczeń.

W zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej w działach kierowanych przez ministrów zastrzeżenia w głównej mierze dotyczyły braku formalnego systemu zarządzania ryzykiem (w przypadku 12 ministrów).

Biorąc pod uwagę cele kontroli zarządczej określone w art. 68 ust. 2 ustawy pozostałe wskazywane zastrzeżenia dotyczyły:

- w zakresie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi:
 - opóźnień w zakresie tworzenia aktów prawnych, w tym aktów wykonawczych do ustaw,
 - zaległości w sprawach z zakresu orzecznictwa administracyjnego,
 - braku udokumentowania procedur wewnętrznych,
 - braku lub nieaktualnych procedur wewnętrznych regulujących niektóre obszary działalności jednostki,
- w zakresie skuteczności i efektywności działania:
 - braku jednolitego systemu wyznaczania i monitorowania celów i zadań w jednostkach w dziale,
 - niewystarczającego monitoringu realizacji celów i zadań,
 - uchybień w terminowości realizacji spraw z zakresu postępowań administracyjnych,
- w zakresie ochrony zasobów:
 - uchybień w zabezpieczeniach systemów informatycznych i majątku,
 - niskiej świadomości pracowników w zakresie zabezpieczania dostępu do materialnych, finansowych i informatycznych zasobów jednostki,

- w zakresie przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania:
 - braku opracowanych zasad etycznego postępowania dla niektórych grup pracowniczych,
- w zakresie efektywności i skuteczności przepływu informacji:
 - niewystarczającej skuteczności wewnętrznego systemu obiegu informacji.

Wszyscy ministrowie zgłaszający zastrzeżenia przedstawili jednocześnie działania, które zostaną podjęte w 2011 roku w celu poprawy funkcjonowania kontroli zarządczej. Wśród nich wymieniono między innymi:

- opracowanie i wdrożenie wewnętrznych procedur zarządzania ryzykiem; wskazywano także na potrzebę przeszkolenia kadry kierowniczej i pracowników w tym zakresie,
- opracowanie koncepcji i wdrożenie formalnych procedur funkcjonowania kontroli zarządczej jako jednolitego systemu obowiązującego w działach kierowanych przez ministrów,
- wprowadzenie mechanizmów monitorujących realizację celów i zadań wynikających zarówno z bieżącej działalności, jak i z przyjętych planów działalności,
- przeprowadzenie samooceny kontroli zarządczej,
- dokonanie odpowiednich zmian w regulacjach wewnętrznych w celu dostosowanie podejmowanych działań do obowiązujących przepisów prawa,
- poprawę efektywności i skuteczności przepływu informacji.

5. POZOSTAŁE ZADANIA JEDNOSTKI KOORDYNUJĄCEJ

5.1 Prace legislacyjne

Akty wykonawcze

Z uwagi na uchwalenie ustawy, która wprowadziła istotne zmiany w zakresie audytu wewnętrznego, w tym np.: umożliwienie prowadzenia audytu przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce, powołanie do życia komitetów audytu, wprowadzenie w sektorze publicznym kontroli zarządczej, w 2010 r. zostały wydane następujące akty wykonawcze:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

W toku prac nad ww. rozporządzeniami zwrócono się do Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska (dalej „SAW IIA Polska”), Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych Jednostek Sektora Finansów Publicznych oraz Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych Szkół

Standardy audytu wewnętrznego

Wyższych z prośbą o konsultację planowanych rozwiązań.

Z uwagi na zmiany dokonane w *Międzynarodowych standardach praktyki audytu wewnętrznego* w 2010 r. przez The Institute of Internal Auditors (IIA), podjęto prace mające na celu określenie nowego tekstu Standardów jako standardów audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Ostatecznie, Minister Finansów komunikatem nr 8 z dnia 20 kwietnia 2010 r. określił je jako standardy audytu wewnętrznego w jsfp.

5.2 Upowszechnianie standardów i metodologii

Szczegółowe wytyczne

Zgodnie z art. 69 ust. 4 ustawy Minister Finansów może określić, w formie komunikatu, szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Realizując ww. delegację w 2010 r. rozpoczęto prace nad szczegółowymi wytycznymi w zakresie samooceny kontroli zarządczej. W grudniu 2010 r. projekt szczegółowych wytycznych został zamieszczony na stronach internetowych Ministerstwa Finansów z prośbą o przesyłanie ewentualnych uwag.

Zgodnie z art. 69 ust. 5 ustawy minister kierujący działem może określić w formie komunikatu szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. W 2010 r. z takiej możliwości skorzystał Minister Sprawiedliwości wydając 18 października 2010 r. komunikat w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej sprawiedliwość.

Interpretacje przepisów i wyjaśnienia

W 2010 roku do Departamentu DA wpłynęło około 210 pism dotyczących interpretacji i stosowania przepisów o audycie wewnętrznym oraz kontroli zarządczej w jsfp po zmianie stanu prawnego z dniem 1 stycznia 2010 r.

Istotne wątpliwości budziły następujące kwestie:

- organizacja audytu wewnętrznego w jst,
- zakres podmiotowy audytu wewnętrznego w jst (szczególnie w gminach i powiatach) z uwzględnieniem statusu prawnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej,
- samodzielne prowadzenie audytu wewnętrznego przez jednostki organizacyjne ST,
- kwalifikacja niektórych środków w planach finansowych (finansowo - rzeczowych) jsfp pod kątem oceny ewentualnego przekroczenia progu 40.000 tys. zł,
- powstanie, ustanie (wygaśnięcie) oraz termin wykonania obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach „progowych”,
- kompetencje kierowników urzędów administracji rządowej i dyrektorów generalnych w zakresie audytu wewnętrznego,
- zakres przedmiotowy audytu wewnętrznego oraz uprawnienia kierownika jednostki dot. określenia zasad funkcjonowania audytu,
- organizacyjna odrębność komórki audytu wewnętrznego (usytuowanie w strukturze organizacyjnej jsfp),

- podległość służbowa (funkcjonalna i organizacyjna) kierowników komórek audytu wewnętrznego urzędów wojewódzkich,
- zakres obowiązków audytora wewnętrznego na zajmowanym stanowisku służbowym (w tym kwestionowany udział w pracach zespołów, realizacja zadań z zakresu kontroli zarządczej),
- zakres oraz termin ważności udzielenia upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego,
- rola audytu wewnętrznego w procesie zarządzania ryzykiem oraz systemie kontroli zarządczej,
- procedury oraz realizacja planu audytu,
- kryteria oceny stanu faktycznego i klasyfikowanie wyników audytu wewnętrznego,
- zdobycie, dokumentowanie oraz weryfikacja uprawnień audytorskich w procesie zatrudnienia,
- praktyka w zakresie audytu wewnętrznego (czas trwania, przebieg, dokumentowanie),
- dodatkowe zajęcia zarobkowe audytora wewnętrznego urzędu jst,
- ochrona stosunku pracy audytora wewnętrznego,
- formalnoprawne aspekty prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę w jednostkach organizacyjnych ST oraz w jst,
- przedmiotowo istotne elementy umowy z usługodawcą,
- metodyka przeprowadzania audytu wewnętrznego z uwzględnieniem czynności w jednostkach podległych i nadzorowanych,
- udostępnianie dokumentów zawartych w aktach bieżących audytu,
- organizacja audytu wewnętrznego w izbach i urzędach skarbowych,
- organizacja audytu wewnętrznego w jednostkach Służby Więziennej,
- audyt wewnętrzny w jednostkach organizacyjnych resortu obrony narodowej,
- tworzenie, zadania oraz działanie komitetów audytu,
- sposób wykonania obowiązku zapewnienia funkcjonowania w jst (głównie w powiatach) adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, a także jej zakres podmiotowy,
- uprawnienia i obowiązki starostów, marszałków oraz wojewodów w zakresie kontroli zarządczej,
- ustalenie list jednostek w niektórych działach administracji rządowej dla celów audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej,
- publikacja w BIP dokumentów związanych z kontrolą zarządczą,
- terminy sporządzenia po raz pierwszy planu działalności oraz sprawozdania z jego wykonania.

**Najczęściej
zadawane pytania**

Najwięcej pytań dotyczyło dwuletniej praktyki w zakresie audytu, o której mowa w art. 286 ust. 2 ustawy.

Wyjaśnienia wymagały zagadnienia związane z warunkami odbycia szkolenia ze względu na konieczność posiadania niezbędnych kwalifikacji do pracy w zawodzie audytora wewnętrznego, prawidłowym przebiegiem praktyki oraz jej dokumentowaniem i weryfikacją

przez kierownika jednostki. Analiza korespondencji potwierdza również poważne trudności z prawidłową interpretacją oraz stosowaniem przepisów o audycie wewnętrznym i kontroli zarządczej w jst, zwłaszcza w odniesieniu do zakresu podmiotowego audytu oraz kontroli (II poziom).

Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania, jak również wyjaśnienia i opinie dotyczące rozmaitych kwestii szczegółowych (lista w układzie tematycznym poniżej) zostały opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl), zakładka: Bezpieczeństwo Finansowe/Audyt sektora finansów publicznych/Najczęściej zadawane pytania.

Audyt wewnętrzny:

1. Jakie są zasady obliczania cyklu audytu?
2. Czy przeprowadzenie oceny zewnętrznej audytu wewnętrznego jest niezbędne?
3. Kiedy można stosować formułę „zgodny z Międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”?
4. Czy praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 286 ust. 2 pkt 1 ustawy, można nabyć poprzez zatrudnienie u usługodawcy prowadzącego audyt wewnętrzny w jsfp?
5. Czy komórka audytu wewnętrznego starostwa powiatowego obejmuje zakresem prowadzonego audytu powiatową administrację zespółoną słuźb, inspekcji i straźy?
6. Jak interpretować zapisy Rozdziału 3 § 19 ust. 1 pkt 6 i 7 rozporządzenia, dotyczącego kryteriów oceny ustaleń stanu faktycznego oraz sposobu klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów?
7. Kto pełni funkcję kierownika jednostki w wojewódzkim funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej?
8. Audyt w powiatowych/wojewódzkich urzędach pracy.
9. Czy praktykę w zakresie audytu wewnętrznego, o której mowa w art. 286 ust. 2 pkt 1 ustawy, można nabyć w innej komórce organizacyjnej niż komórka audytu wewnętrznego lub pod nadzorem usługodawcy?
10. Czy audytorem wewnętrznym lub usługodawcą może być osoba pełniąca funkcje kierownicze w innej jsfp?
11. Komu i w jakim zakresie podlega kierownik komórki audytu wewnętrznego w urzędzie administracji rządowej?
12. W jakim przypadku jst może prowadzić audyt wewnętrzny przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce?
13. Jakie są zasady rozwiązywania stosunku pracy z kierownikiem komórki audytu wewnętrznego zatrudnionym w jednostce w dziale?
14. Studia podyplomowe z zakresu audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy.
15. Dwuletnia praktyka w zakresie audytu wewnętrznego w rozumieniu art. 286 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy.
16. Czy na kierownikach jednostek organizacyjnych ST, którzy podjęli decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego, ciąży obowiązek informacyjny wynikający z art. 295 ust. 1 ustawy?

Kontrola zarządcza:

1. Czy plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej powinny zostać opublikowane na stronach Biuletynu Informacji Publicznej i których jednostek dotyczy ten obowiązek?
2. Czy jst musi stosować wzór oświadczenia o stanie kontroli

zarządczej określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. (Dz. U. Nr 238, poz. 1581)?

3. Jaki jest zakres kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej i samorządowej, zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2010 r. przepisami ustawy?

4. Czy w związku z wprowadzeniem do ustawy obowiązku zapewnienia kontroli zarządczej należy utworzyć komórkę kontroli zarządczej?

5. Kiedy należy złożyć pierwsze oświadczenie o stanie kontroli zarządczej?

6. Czy Minister Finansów ogłosi szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych?

7. Czy przepisy ustawy w zakresie sporządzania planów działalności, sprawozdania z wykonania planu działalności oraz oświadczenia o stanie kontroli zarządczej mają zastosowanie do jst?

8. Czy kierownik jednostki może przekazać obowiązki związane z wdrożeniem i funkcjonowaniem kontroli zarządczej Dyrektorowi Generalnemu urzędu lub innemu pracownikowi jednostki?

Komitety audytu:

1. Jakie działania należy podjąć, aby powołać komitet audytu?
2. Kto jest zobowiązany do powołania komitetu audytu?
3. Ilu członków powinno zostać powołanych do komitetu audytu?
4. Czy należy określić czas, na jaki będą powoływani członkowie komitetu audytu?
5. Kto może zostać członkiem niezależnym komitetu audytu?
6. Jakie informacje powinno zawierać sprawozdanie z realizacji zadań komitetu audytu za rok 2010?

Szkolenia i konferencje

W ramach upowszechniania przepisów ustawy i Standardów w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego wśród kierowników jsfp oraz audytorów wewnętrznych, Departament DA zorganizował oraz współuczestniczył w niżej wymienionych przedsięwzięciach szkoleniowych.

1) W ramach realizacji planu doskonalenia zawodowego kadr administracji skarbowej koordynowano następujące szkolenia:

1) „Funkcja izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w kontekście wdrażania budżetu zadaniowego”, zorganizowane dla audytorów wewnętrznych izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w Centrum Kształcenia Kadr Skarbowości (CKKS) w Białobrzegach, Oddział w Warszawie, w dniach 12-13 i 21-22 października 2010 r.,

2) „Nowe zadania kierowników jednostek wynikające z przepisów nowej ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej”, zorganizowane dla dyrektorów izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w CKKS w Białobrzegach, w dniach 27-28 października i 8-9 listopada 2010 r.,

3) „Przygotowania do przeprowadzania jakościowej samooceny audytu wewnętrznego wymaganej przez Standardy”, zorganizowane dla kierowników komórek audytu wewnętrznego izb skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej w Ośrodku Wypoczynkowo Szkoleniowym „Bałtyk” w Jastrzębiej Górze, w dniach 13-15 i 15-17 grudnia 2010 r.

2) Poprowadzono prezentacje oraz uczestniczono w dyskusjach merytorycznych w ramach:

1) Szkolenia VI Szkoły Fundacji Rektorów Polskich, poświęconego zagadnieniom z zakresu audytu wewnętrznego, zorganizowanego przez Fundację Rektorów Polskich we współpracy ze Stowarzyszeniem

Audytorów Szkół Wyższych w dniu 9 lutego 2010 r. w Rydzynie,

2) Konferencji nt. kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w świetle przepisów nowej ustawy o finansach publicznych, zorganizowanej przez Urząd Marszałkowski Województwa Warmińsko-Mazurskiego dla jst w dniach 10 -12 marca 2010 r. w Olsztynie,

3) Spotkania zorganizowanego w celu omówienia uregulowań wynikających z ustawy z zakresu kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego przez Konwent Powiatów Województwa Mazowieckiego w dniu 19 marca 2010 r. w Przyborowicach Górnych,

4) Konferencji nt. roli audytu wewnętrznego we wspieraniu rad nadzorczych i komitetów audytu zorganizowanej przez SAW IIA Polska w dniu 25 marca 2010 r. w Warszawie,

5) Spotkania z zakresu praktycznych zagadnień dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury, zorganizowanego przez Prokuraturę Apelacyjną w Warszawie dla dyrektorów finansowo-administracyjnych oraz audytorów wewnętrznych prokuratur apelacyjnych w dniu 26 marca 2010 r. w Warszawie,

6) Konferencji nt. wdrażania kontroli zarządczej w urzędach kontroli skarbowej, zorganizowanej przez Urząd Kontroli Skarbowej w Poznaniu dla dyrektorów, audytorów wewnętrznych oraz pracowników odpowiedzialnych za zarządzanie ryzykiem w urzędach kontroli skarbowej w dniach 13 -14 kwietnia 2010 r. w Mikorzyńcu,

7) Szkolenia nt. nowych obowiązków dotyczących kontroli zarządczej zorganizowanego przez Ministerstwo Finansów (Departament Finansów Resortu) dla głównych księgowych izb skarbowych, izb celnych oraz urzędów kontroli skarbowej w dniach 18 -19 maja 2010 r. w Jastrzębiej Górze,

8) Europejskiego Kongresu Gospodarczego zorganizowanego przez Polskie Towarzystwo Wspierania Przedsiębiorczości S.A., poświęconego zagadnieniom gospodarczym i finansowym w dniach 31 maja – 1 czerwca 2010 r. w Katowicach,

9) Narady nt. budżetu zadaniowego na rok 2011 dla sądów powszechnych oraz kontroli zarządczej w jsfp zorganizowanej przez Sąd Apelacyjny w Krakowie dla dyrektorów sądów apelacyjnych i okręgowych w dniu 11 czerwca 2010 r. w Krakowie,

10) Posiedzenia nt. kontroli zarządczej w jst w świetle ustawy o finansach publicznych, zorganizowanego przez Związek Miast Polskich w dniu 1 lipca 2010 r. w Warszawie,

11) Spotkania dyskusyjnego audytorów wewnętrznych szkół wyższych na temat standaryzacji obszarów audytu i obszarów ryzyka w szkołach wyższych oraz na temat stanu zaawansowania oceny systemu zarządzania ryzykiem w uczelniach, zorganizowanego przez Śląski Uniwersytet Medyczny dla audytorów szkół wyższych w dniu 23 sierpnia 2010 r. w Katowicach,

12) Narady audytorów wewnętrznych izb skarbowych poświęconej nowym regulacjom dotyczącym prowadzenia audytu wewnętrznego w izbach skarbowych w dniu 9 września 2010 r. w Księżynie k. Białegostoku,

13) Spotkania nt. kontroli zarządczej w administracji rządowej, zorganizowanego przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów dla dyrektorów komórek ds. kontroli w dniu 2 grudnia 2010 r. w Warszawie,

14) Konferencji nt. jakości kontroli w resorcie spraw wewnętrznych i administracji, zorganizowanej przez Ministerstw Spraw Wewnętrznych i Administracji dla kontrolerów i kierowników komórek kontrolnych resortu spraw wewnętrznych i administracji w dniu 20 grudnia 2010 r. w Warszawie.

W maju 2010 r. Departament DA podjął wspólnie z SAW IIA Polska inicjatywę dotyczącą organizacji cyklicznych spotkań audytorów wewnętrznych jsfp.

Spotkania miały charakter forum, na którym dyskutowane były zagadnienia istotne dla funkcjonowania i rozwoju kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Przedstawiane były również przykłady dobrych praktyk prezentowane przez przedstawicieli jsfp. Za stronę merytoryczną dyskusji oraz prezentacji odpowiadali organizatorzy, prelegenci oraz przedstawiciele stowarzyszeń audytorów wewnętrznych, które zgłosiły chęć współpracy w ramach tego przedsięwzięcia.

W spotkaniach uczestniczyło w sumie 448 osób. Uczestnicy spotkań otrzymali Certyfikaty Ciągłego Doskonalenia Zawodowego, wystawione przez SAW IIA Polska. Przedstawione prezentacje oraz notatki ze spotkań opublikowano na stronie Ministerstwa Finansów w zakładce Bezpieczeństwo Finansowe/Audyt sektora finansów publicznych.

W 2010 r. zostało zorganizowanych 8 spotkań (w odstępach miesięcznych). Na spotkaniach omawiane były następujące tematy:

- 1) Wybrane interpretacje i wyjaśnienia przepisów w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej” oraz „Założenia wstępnego projektu rozporządzenia w sprawie określenia wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej”,
- 2) „Praktyczne aspekty wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem” na przykładzie rozwiązań wprowadzonych w Śląskim Urzędzie Wojewódzkim oraz „Założenia do projektu rozporządzenia w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania”,
- 3) „Relacje audytorów wewnętrznych z audytorami-kontrolerami zewnętrznymi” oraz „Audyt wewnętrzny w jednostkach administracji rządowej – wybrane wyniki analiz”,
- 4) „Kontrola zarządcza IT” oraz „Ocena prowadzenia audytu wewnętrznego”,
- 5) „Audytor w nowoczesnej administracji” oraz „Monitoring i kontrola projektów”,
- 6) „Środowisko kontroli oraz sposoby jego oceny”,
- 7) „Kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego oraz sposób ich klasyfikowania w oparciu o zapisy rozporządzenia – rozwiązania przyjęte w Agencji Rynku Rolnego”,
- 8) „Wdrożenie Systemu Kontroli Zarządczej w Ministerstwie Środowiska”.

Wszyscy prelegenci biorący udział w ramach cyklicznych spotkań audytorów wewnętrznych z jsfp, przedstawiali swoje prezentacje nieodpłatnie dzieląc się swoim know-how oraz dobrymi praktykami wypracowanymi w ramach reprezentowanych jednostek. Obok pracowników Departamentu DA w 2010 r. prezentacje poprowadzili w kolejności chronologicznej:

Imię i nazwisko Prelegenta	Stanowisko/ Funkcja	Reprezentowana Instytucja/ Organizacja
Krzysztof Chmurkowski	Audytór wewnętrzny (CGAP)	Śląski Urząd Wojewódzki Członek SAW IIA Polska Członek Społecznej Grupy Integracyjnej
Marcin Dobruk	Naczelnik Wydziału w Departamencie Kontroli i Nadzoru	Kancelaria Prezesa Rady Ministrów Członek Zarządu SAW IIA Polska
Joanna Karczewska	Audytór zewnętrzny	Członek Stowarzyszenia ds. Audytu i Kontroli Systemów Informatycznych ISACA
Lech Marcinkowski	Zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli i Nadzoru (CIA, CFE, CGAP)	Kancelaria Prezesa Rady Ministrów
Joanna Mrowicka	Audytór wewnętrzny (CGAP)	Wiceprezes SAW IIA Polska Członek Zarządu The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)
Marzena Staniszevska	Audytór wewnętrzny Doradca etyczny w Ministerstwie Infrastruktury	Członek Zarządu SAW IIA Polska.
Justyna Bątruk	Dyrektor Biura Audytu Wewnętrznego	Agencja Rynku Rolnego
Bogusław Ryba	Audytór wewnętrzny w Dziale Audytu Finansowego i Informatycznego	Agencja Rynku Rolnego
Sławomir Król	Audytór wewnętrzny w Dziale Audytu Finansowego i Informatycznego	Agencja Rynku Rolnego
Monika Dziadkowiec	Dyrektor Generalny	Ministerstwo Środowiska
Andrzej Zbylut	Dyrektor Biura Kontroli i Audytu Wewnętrznego	Ministerstwo Środowiska
Artur Słabuszewski	Specjalista ds. koordynacji kontroli zarządczej	Ministerstwo Środowiska

Przedstawione prezentacje wyróżniały się wysoką wartością merytoryczną i spotkały się z dużym zainteresowaniem uczestników spotkań. Chęć współpracy ze strony prelegentów oraz reprezentowanych jednostek stanowi niezwykle istotne wsparcie dla kontynuacji podjętej inicjatywy.

5.3 Opracowanie planu działalności Ministra Finansów na rok 2011

Koordinacja prac

Zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy minister kierujący działem jest zobowiązany do sporządzania do końca listopada każdego roku planu działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Po

raz pierwszy taki plan miał być przygotowany na 2011 rok. Realizując ww. dyspozycję Departament DA koordynował prace służące przygotowaniu, w pierwszej kolejności, projektu planu działalności Ministra Finansów składanego do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, a następnie *Planu działalności Ministra Finansów na 2011 r.*, którego ostateczna wersja została opublikowana w Biuletynie Informacji Publicznej w dniu 9 lutego 2011 r.

5.4 Współpraca z zagranicą

Wymiana doświadczeń

W ramach wymiany doświadczeń oraz propagowania przykładów dobrej praktyki w zakresie wdrażania i rozwoju kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego zorganizowano i współorganizowano z innymi instytucjami polskiej administracji publicznej wizyty studyjne dla przedstawicieli jednostek sektora publicznego niżej wymienionych krajów:

- 1) Albanii, w ramach projektu AL/2005/IB/FI/01 „Rozwój publicznej wewnętrznej kontroli finansowej”, w dniach od 24 do 28 maja 2010 r.

W skład delegacji wchodził przedstawiciel albańskich służb audytu wewnętrznego Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Infrastruktury. Celem wizyty było zapoznanie uczestników z systemem audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej oraz wymiana dobrych praktyk w tym zakresie. w Ministerstwie Finansów odbyły się prezentacje przygotowane przez przedstawicieli Departamentu DA oraz Wydziału Audytu Wewnętrznego Biura Dyrektora Generalnego. Ponadto delegaci uczestniczyli również w cyklu spotkań z audytorami wewnętrznymi, które miały miejsce w Ministerstwie Infrastruktury, Ministerstwie Obrony Narodowej oraz Izbie Skarbowej w Warszawie.

- 2) Turcji, w ramach projektu twinningowego TR 07-IB-FI-02 „Rozwój publicznej wewnętrznej kontroli finansowej”, w dniach od 27 września do 1 października 2010 r.

W skład delegacji wchodził przedstawiciel Kancelarii Premiera Turcji, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Skarbu Państwa oraz Państwowej Organizacji Planowania.

W trakcie wizyty uczestnicy mieli możliwość zapoznania się z systemem publicznej wewnętrznej kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej. W Ministerstwie Finansów odbyły się dyskusje na temat systemu audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w Polsce w świetle nowych regulacji prawnych.

Z delegacją doświadczeniami podzielili się przedstawiciele m.in. Departamentu DA, Wydziału Audytu Wewnętrznego w Biurze Dyrektora Generalnego oraz służby księgowe Ministerstwa Finansów. Delegaci uczestniczyli również w cyklu spotkań z jednostkami zewnętrznymi – Izbą Skarbową w Białymstoku, Agencją Rozwoju Rolnictwa i Fundacją „Fundusz Współpracy” (Jednostką Finansującą –Kontraktującą).

- 3) Ukrainy, w ramach projektu „Wprowadzanie audytu wewnętrznego dla administracji lokalnej na Ukrainie” współfinansowanego przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych RP w ramach programu Polska Pomoc 2010, w dniu 16 listopada 2010 r.

W skład delegacji wchodził przedstawiciel ukraińskich kontrolerów z Urzędu Kontroli i Rewizji (KRU). Celem wizyty było

zapoznanie z praktycznym doświadczeniem polskiej administracji publicznej dotyczącym wykorzystania audytu wewnętrznego w celu poprawy jakości zarządzania. W Ministerstwie Finansów odbyły się prezentacje przygotowane przez przedstawicieli Departamentu DA nt. zarysu organizacji instytucji kontrolnych i audytowych w administracji publicznej w Polsce, rozwoju systemu audytu wewnętrznego, procesu sprawozdawczości oraz ocen komórek audytu wewnętrznego w jsfp. Uczestnicy delegacji wzięli także udział w spotkaniu z przedstawicielami pionu kontroli skarbowej.

Przedstawiciele Departamentu DA wzięli również udział w Konferencji nt. External Audit – Internal Audit, zorganizowanej przez Internal Audit Service (Służby Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej) w dniach 25 -26 października 2010 r. w Brukseli.

Główną problematyką omawianą podczas spotkań była analiza relacji pomiędzy audytem wewnętrznym oraz zewnętrznym w sektorze publicznym. Przedmiotem dyskusji były kwestie dotyczące najlepszych praktyk w zakresie koordynowania działania audytu wewnętrznego i zewnętrznego, jakości oraz niezależności audytu wewnętrznego, a także współpracy pomiędzy Europejską Konfederacją Instytutów Audytu Wewnętrznego (ECIIA European Confederation of Institutes of Internal Auditing) i Europejską Organizacją Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI).

Realizacja projektów UE

W 2010 r. Departament DA realizował końcowe działania w ramach projektu współpracy bliźniaczej „Rozwój publicznej wewnętrznej kontroli finansowej” (AL/2005/IB/FI/01) w Albanii.

Projekt był realizowany od 2008 r. przez Departament DA w roli Młodszeo Partnera wspólnie z Krajowym Urzędem Audytu (The National Audit Office) z Wielkiej Brytanii w charakterze Wiodącego Partnera.

Działania realizowane w I połowie 2010 r. miały na celu finalizację opracowania Podręcznika zarządzania i kontroli finansowej (wewnętrznej), przeszkolenie pracowników administracji publicznej w zakresie wdrożenia systemu kontroli wewnętrznej w jsfp oraz wdrożenie systemu zarządzania ryzykiem w albańskim Ministerstwie Finansów.

Działania realizowane w ramach projektu zostały zamknięte w lipcu 2010 r. Projekt „Rozwój publicznej wewnętrznej kontroli finansowej” zakończył się sukcesem. Jednym z najważniejszych rezultatów projektu było wsparcie w przygotowaniu regulacji prawnych w dziedzinie zarządzania i kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego, a także przygotowanie lub aktualizacja narzędzi metodologicznych takich jak Podręcznik audytu wewnętrznego oraz Podręcznik zarządzania i kontroli finansowej. Zarówno Beneficjenci projektu, jak i Komisja Europejska podkreśliła profesjonalną współpracę polskiego Ministerstwa Finansów i The National Audit Office oraz wysoką jakość wkładu merytorycznego ekspertów, co po raz pierwszy w projektach albańskich pozwoliło na pełne osiągnięcie założonych celów projektu.

W celu wymiany doświadczeń oraz propagowania dobrych praktyk w zakresie realizowania projektów współpracy bliźniaczej przedstawiciele Departamentu DA uczestniczyli jako prelegenci w następujących spotkaniach:

1) corocznym spotkaniu koordynatorów Programów Współpracy

Bliźniaczej (Twinning) i TAIEX, zorganizowanym przez Komisję Europejską (Dyrekcję Generalną ds. Rozszerzenia) w dniach 07- 08 czerwca 2010 r. w Brukseli,

- 2) warsztatach z zakresu projektów twinningowych, zorganizowanych przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych RP dla Głównego Urzędu Służby Cywilnej Ukrainy w dniach 09 -10 września 2010 r. w Kijowie,
- 3) warsztatach w ramach cyklu „Spotkanie z Ekspertem”, zorganizowanych przez Departament Wdrażania Programów Rozwojowych Ministerstwa Spraw Zagranicznych w dniu 20 grudnia 2010 r. w Warszawie.

Załącznik nr 1**Liczba zrealizowanych zadań audytowych w latach 2002-2010**

Rok	Liczba jsfp prowadzących audyt (w przybliżeniu)	Liczba jsfp objętych obowiązkową sprawozdawczością	Liczba złożonych sprawozdań/Informacji⁴⁾	Liczba wykonanych zadań audytowych
2002	1600	155	26	-
2003	1600	302	231	646
2004	2200	303	274	1430
2005	2200	306	280	1419
2006	2400	642	560	2541
2007	2550	691	579	2597
2008	2640	674	574	2769
2009	2751	690	538	3642
2010	1811	635	605	3502

Źródło: Opracowanie własne

Załącznik nr 2**Zatrudnienie w komórkach audytu wewnętrznego w jednostkach administracji rządowej w latach 2004-2010**

Rok	Liczba jednostek objętych obowiązkową sprawozdawczością	Liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego, w tym:			Audytorzy wewnętrzni w ogólnej liczbie zatrudnionych
		Ogółem	Audytorzy wewnętrzni⁵⁾	Personel pomocniczy	
2004	303	663	415	118	63 %
2005	306	709	537	137	76 %
2006	642	1054	859	107	81 %
2007	691	980	742	67	76 %
2008	674	973	821	123	84 %
2009	690	918	800	118	87 %
2010	635	959	851	101	89 %

Źródło: Opracowanie własne

⁴⁾ W latach 2002-2008 jednostki administracji rządowej zobowiązane były do składania sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok sprawozdawczy, od 2010 roku zgodnie z art. 295 ustawy jednostki składały informacje o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego za rok poprzedni.

⁵⁾ Liczba osób posiadających uprawnienia audytora wewnętrznego i zatrudnione na stanowisku audytora wewnętrznego lub kierownika komórki audytu wewnętrznego.

Porównanie ocen wybranych procesów w latach 2009-2010

	Proces	Ocena	2009		2010		Tendencja
			Ilość jsfp	% jsfp w procesie	Ilość jsfp	% jsfp w procesie	
Organizacja i zarządzanie	Organizacja i usytuowanie komórki audytu wewnętrznego	"-"	1	6%	0	0%	
		"+"	5	29%	1	6%	
		"++"	11	65%	16	94%	
		odstąpiono ⁶⁾	0	0%	0	0%	
	Karta audytu wewnętrznego i inne regulacje wewnętrzne	"-"	1	6%	0	0%	
		"+"	12	71%	10	59%	
		"++"	4	24%	7	41%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Doskonalenie zawodowe	"-"	0	0%	0	0%	
		"+"	2	12%	0	0%	
		"++"	15	88%	17	100%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Metodyka audytu wewnętrznego (Książka/Podręcznik procedur)	"-"	3	18%	2	12%	
		"+"	2	12%	11	65%	
		"++"	12	71%	4	24%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Program zapewnienia i poprawy jakości	"-"	4	24%	4	24%	
		"+"	6	35%	6	35%	
		"++"	7	41%	7	41%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Zarządzanie komórką audytu wewnętrznego	"-"	0	0%	0	0%	
		"+"	2	12%	1	6%	
		"++"	6	35%	6	35%	
		odstąpiono	9	53%	10	59%	
Planowanie	Analiza ryzyka	"-"	0	0%	2	12%	
		"+"	9	53%	1	6%	
		"++"	8	47%	14	82%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Opracowanie i dystrybucja planu audytu	"-"	0	0%	1	6%	
		"+"	5	29%	0	0%	
		"++"	12	71%	16	94%	
		odstąpiono	0	0%	0	0%	
	Opracowanie i aktualizacja planu strategicznego audytu	"-"	12	71%	6	35%	
		"+"	3	18%	3	18%	
		"++"	2	12%	7	41%	
		odstąpiono	0	0%	1	6%	

⁶⁾ dotyczy procesów, które nie zostały poddane ocenie np. z powodu braku dokumentacji, braku danych, ponadto procesy zarządzania komórką audytu wewnętrznego oraz czynności doradcze były oceniane tylko wówczas, jeśli w jednostce była wieloosobowa komórka audytu wewnętrznego oraz w przypadku gdy komórka audytu przeprowadzała czynności doradcze.

Sprawozdaw- czość	Realizacja planu audytu	"_"	5	29%	4	24%		
		"+"	0	0%	2	12%		
		"++"	11	65%	11	65%		
		odstąpiono	1	6%	0	0%		
	Opracowanie i dystrybucja Sprawozdania	"_"	0	0%	2	12%		
		"+"	0	0%	0	0%		
		"++"	17	100%	15	88%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
	Opracowanie i dystrybucja Informacji	"_"	nie oceniano w 2009 roku			2	12%	-
		"+"				0	0%	
		"++"				15	88%	
		odstąpiono				0	0%	
	Wykorzystanie dostępnych zasobów	"_"	7	41%	4	24%		
		"+"	3	18%	3	18%		
		"++"	6	35%	9	53%		
		odstąpiono	1	6%	1	6%		
Realizacja zadań	Analiza obszarów objętych czynnościami	"_"	5	29%	3	18%		
		"+"	6	35%	3	18%		
		"++"	6	35%	11	65%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
	Opracowanie Programu zadania	"_"	1	6%	3	18%		
		"+"	3	18%	0	0%		
		"++"	13	76%	14	82%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
	Realizacja zadania	"_"	3	18%	0	0%		
		"+"	2	12%	1	6%		
		"++"	12	71%	16	94%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
	Opracowanie i dystrybucja sprawozdania z zadania	"_"	1	6%	1	6%		
		"+"	9	53%	11	65%		
		"++"	7	41%	5	29%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
	Monitoring i czynności sprawdzające	"_"	4	24%	1	6%		
		"+"	2	12%	0	0%		
		"++"	11	65%	16	94%		
		odstąpiono	0	0%	0	0%		
Czynności doradcze	Czynności doradcze	"_"	0	0%	0	0%		
		"+"	1	6%	1	6%		
		"++"	6	35%	12	71%		
		odstąpiono	10	59%	4	24%		
Suma ocenionych procesów			306		323			

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników przeprowadzonych ocen w latach 2009 - 2010