

## Niezależność audytora wewnętrznego według badań ankietowych

Beata Zaleska\*

**Streszczenie:** *Celem* artykułu jest przedstawienie wyników badań dotyczących stopnia niezależności audytorów wewnętrznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, jak i wykonujących audyt usługowo w JST i jednostkach budżetowych.

*Metodologia badania* – Analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych przeprowadzona w celu zidentyfikowania problemu badawczego, a także ankieta badawcza, której celem było uzyskanie informacji na temat niezależności audytorów wewnętrznych.

*Wynik* badania opracowano na podstawie 10 anonimowych ankiet badawczych, z których udzielone odpowiedzi potwierdzają hipotezę autora, że poruszył zagadnienie trudne do zidentyfikowania i obiektywnej oceny przez respondentów. Mimo trudności z pozyskaniem materiału badawczego udzielone odpowiedzi pozwoliły dojść do wniosków, które dają obraz stopnia zachowania niezależności audytora wewnętrznego w badanych jednostkach. Większy stopień niezależności jest zachowany w jednostkach budżetowych i JST, gdzie audytorzy są zatrudnieni na podstawie umowy o pracę. Pewne utrudnienia, które mogą się pojawić w zachowaniu niezależności, wskazali usługodawcy zatrudnieni w JST na podstawie postępowania konkursowego.

*Wartość* opracowania – Przedstawiono zagadnienia, które nie zostały szeroko przebadane. Brakuje wyników badań na temat przestrzegania niezależności audytora wewnętrznego w praktyce JST i jednostek budżetowych. Wynika to przede wszystkim z trudności pozyskania informacji na ten temat. Audytor wewnętrzny podlega kierownikowi jednostki, a zarazem wyraża opinię o obszarach działalności, za które kierownik jednostki odpowiada.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, niezależność, jednostka samorządu terytorialnego, jednostka budżetowa

### Wprowadzenie

Niezależność i obiektywizm to podstawowe zasady pracy, którymi musi się kierować audytor usługodawca, jak i audytor zatrudniony na podstawie umowy o pracę w jednostkach sektora finansów publicznych. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych audyt wewnętrzny oznacza działalność niezależną i obiektywną, która wspiera kierownika jednostki lub ministra w realizacji celów i zadań (Ustawa, 2009, art. 272).

Audytor wewnętrzny dokonuje systematycznej oceny kontroli zarządczej i oferuje czynności doradcze. Za kontrolę zarządczą odpowiada kierownik jednostki. Zgodnie z ustawą

---

\* dr Beata Zaleska, Politechnika Koszalińska, Wydział Nauk Ekonomicznych, 75-359 Koszalin, ul Kwiatkowskiego 6e, e-mail: b.zaleska@tlen.pl.

o finansach publicznych jej celem jest zapewnienie między innymi zgodności działalności z przepisami prawa i procedurami wewnętrznymi, wiarygodności sprawozdań, zarządzania ryzykiem, ochrony zasobów czy przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania (Ustawa, 2009, art. 68). Niezależne badanie efektywności kontroli zarządczej musi się wiązać z brakiem wpływu na rodzaj i zakres badanych przez audytora obszarów. Musi mu towarzyszyć brak nacisków na opinię przedstawianą w raporcie końcowym. Audytor nie powinien ponosić konsekwencji na skutek niekorzystnych ustaleń o badanym obszarze, za który odpowiada kierownik jednostki.

Celem artykułu jest ustalenie stopnia niezależności audytorów wewnętrznych na podstawie analizy odpowiedzi, których udzielili audytorzy badanych jednostek w ankiecie badawczej.

Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni na podstawie umowy o pracę oraz usługodawcy dokonują oceny kontroli zarządczej, za którą odpowiadają najczęściej ich bezpośredni przełożeni. Wyniki badań mają dać odpowiedź na pytanie, czy niezależność audytora wewnętrznego jest zachowana w praktyce.

## **1. Niezależność audytora wewnętrznego według regulacji prawnych i Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu**

Niezależność audytora wewnętrznego określona jest w standardzie atrybutów zawartym w Międzynarodowych Standardach Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego (The International Standards for the Professional Practice of International Audit) (zwanych dalej: Standardami), które zostały opracowane przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors). Zaktualizowane Standardy zostały przyjęte do stosowania w Polsce w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie ogłoszonego przez Ministra Finansów Komunikatu (2013).

Standardy atrybutów należą do jednej z trzech grup standardów, obok standardów działania i wdrożenia. Opisują cechy audytorów wewnętrznych, zasady, jakimi powinni się kierować w realizowaniu zadań audytowych, i atrybuty komórki audytu wewnętrznego. Standardy atrybutów wyróżniają niezależność organizacyjną i operacyjną audytu wewnętrznego. Niezależność organizacyjna (Standard 1110) wyznacza podległość służbową takiemu szczeblowi zarządzania w jednostce, który pozwoli na obiektywne realizowanie zadań audytowych z zachowaniem niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego. Niezależność operacyjna (Standard 1110.A1) audytu wewnętrznego występuje wtedy, gdy audyt nie jest narażony na zmianę zakresu, sposób wykonania i komunikowania dokonanych ustaleń. Standard 1130 wymaga konieczności ujawnienia odpowiednim osobom faktycznego lub podejrzanego naruszenia niezależności. Audytor powinien powiadomić osobę, dla której ma zrealizować usługę doradczą, o możliwości ograniczenia niezależności, jeżeli ma takie podejrzenia (Standard 1130.C2).

Ustawa o finansach publicznych zawiera gwarancję niezależności audytu wewnętrznego. Artykuł 280 ustawy wskazuje, że kierownik audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki. W urzędzie administracji rządowej kierownik audytu wewnętrznego podlega natomiast bezpośrednio dyrektorowi generalnemu (Ustawa, 2009, art. 280). Artykuł 281 zakazuje rozwiązania stosunku pracy i zmiany warunków pracy i płacy kierownikowi komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale bez zgody właściwego komitetu audytu (Ustawa, 2009, art. 281). Postanowienia tego artykułu nie odnoszą się jednak do jednostek samorządu terytorialnego (JST), a w komórce audytu wewnętrznego dotyczą tylko kierownika komórki ministerstwa oraz jednostki w dziale. Postanowienia art. 281 ustawy o finansach publicznych nie obejmują więc ochroną wszystkich audytorów wewnętrznych.

Zgodnie z art. 282 ust. 1 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki jest zobligowany do stworzenia warunków zapewniających organizacyjną odrębność audytu wewnętrznego, jego ciągłość, a także niezależność. Ustęp 2 art. 282 określa prawa audytora wewnętrznego, na przykład prawo wstępu do pomieszczeń jednostki i wglądu do wszystkich dokumentów, informacji, danych i innych materiałów związanych z działaniem jednostki. Ustęp 3 tego artykułu nakłada na pracowników jednostki obowiązek udzielania informacji i wyjaśnień audytorowi wewnętrznemu (Ustawa, 2009, art. 282).

Departament Polityki Wydatkowej Ministerstwa Finansów opublikował w maju 2016 roku *Ocenę funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015*. Autorzy tego opracowania wyrażają pogląd, że w przypadku braku wyodrębnienia Komórki Audytu Wewnętrznego w jednostce „regulacje wewnętrzne muszą jednoznacznie określić zasady podległości merytorycznej oraz organizacyjnej audytora wewnętrznego, a także rozgraniczyć zakres obowiązków pomiędzy audytorem wewnętrznym a pozostałą działalnością jednostki” (*Ocena...*, 2016, s. 5). Jak wynika z analizy regulacji prawnych, przepisy ustawy o finansach publicznych w pewnym stopniu gwarantują zachowanie niezależności audytora wewnętrznego, określając podległość służbową. Jednak nie zapewniają w pełni ochrony jego zatrudnienia, co z pewnością nie przyczynia się do wzmocnienia jego niezależności.

## 2. Metoda badania i ogólna charakterystyka badanych jednostek

Metodą badawczą wykorzystaną w opracowaniu była ankieta. Respondenci nie wyrazili zgody na ujawnienie szczegółowych danych dotyczących jednostek, w których są zatrudnieni. Ankieta była anonimowa.

Ankieta składa się z dwóch części. Część A (ogólne informacje o audycie wewnętrznym i badanej jednostce) zawiera 6 pytań zamkniętych, które miały określić rodzaj badanej jednostki, formę zatrudnienia audytora wewnętrznego, od kiedy prowadzony jest audyt wewnętrzny, co było powodem jego wprowadzenia. Część B (niezależność audytora wewnętrznego) zawiera 10 pytań, w tym 2 otwarte. Pytania dotyczą podległości audytora

wewnętrznego, komórki audytu wewnętrznego, analizy ryzyka, realizowanych zadań audytowych, dodatkowych czynności wykonywanych przez audytora wewnętrznego. Pytania otwarte są związane bezpośrednio z niezależnością audytora wewnętrznego (tab. 1). Na uwagę zasługuje fakt, że tylko 2 osoby spośród 10, które wypełniły ankietę, odpowiedziały na pytania otwarte. Byli to usługodawcy zatrudnieni w JST (gminy miejsko-wiejskie). Może to świadczyć o tym, że pozostali respondenci nie mają problemu związanego z zachowaniem niezależności audytu wewnętrznego albo że nie chcą się na ten temat wypowiadać.

**Tabela 1**

Pytania zawarte w ankiecie badawczej

Lp.	Pytania w części A	Pytania w części B
1.	Przez kogo jest prowadzony audyt wewnętrzny w jednostce?	Komu podlega audytor wewnętrzny?
2..	Od kiedy jest prowadzony audyt wewnętrzny?	Ile zadań audytowych zostało zrealizowanych w 2015 r.?
3.	Na jaki okres są zawierane umowy z audytorem wewnętrznym?	Kto bierze udział w analizie ryzyka?
4.	Czy w jednostce wyodrębniono komórkę kontroli wewnętrznej?	Czy realizowane są zadania poza planem audytu?
5.	Czy audytor wewnętrzny wykonuje czynności związane z kontrolą wewnętrzną?	Czy kierownik jednostki rekomenduje zadania audytowe do ujęcia w planie audytu na dany rok bez analizy ryzyka?
6.	Czy w jednostce zachowana jest niezależność audytora wewnętrznego? Jakie występują ograniczenia w zachowaniu niezależności?	Czy kierownik jednostki zmienia zadania audytowe zawarte w planie audytu na dany rok?

Źródło: opracowanie własne.

Badanie przeprowadzono w 2016 roku. Ankiety otrzymano od 10 audytorów wewnętrznych, którzy wyrazili zgodę na jej wypełnienie (prośbę o wypełnienie ankiety skierowano do 20 audytorów wewnętrznych). Audytorzy wewnętrzni, którzy wzięli udział w badaniu, są zatrudnieni w starostwie powiatowym, JST i jednostkach budżetowych zlokalizowanych na terenie województwa zachodniopomorskiego. W tabeli 2 przedstawiono rodzaj jednostek i formę zatrudnienia audytora wewnętrznego.

W badaniu wzięli udział audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w jednostkach budżetowych (4 jednostki wojskowe, sąd), JST (gmina miejska, dwie gminy miejsko-wiejskie i gmina wiejska) i starostwie powiatowym. Powodem zatrudnienia audytora wewnętrznego było przekroczenie ustawowego progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów.

W większości jednostek (7 jednostek) audytorzy zatrudnieni są na podstawie umowy o pracę. Dotyczy to wszystkich jednostek budżetowych i starostwa powiatowego. Pozostali trzej audytorzy są usługodawcami (gmina wiejska i dwie gminy miejsko-wiejskie). W przypadku usługodawców umowy są zawierane na rok (gmina miejsko-wiejska II) i powyżej 2 lat (gmina miejsko-wiejska I).

**Tabela 2**

Rodzaj badanych jednostek i forma zatrudnienia audytora wewnętrznego

Rodzaj jednostki	Forma zatrudnienia audytora wewnętrznego	Podstawa prowadzenia audytu
Starostwo powiatowe	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Jednostka wojskowa I	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Jednostka wojskowa II	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Jednostka wojskowa III	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Jednostka wojskowa IV	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Sąd	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Gmina miejska	Umowa o pracę	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Gmina miejsko-wiejska I	Umowa z usługodawcą	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Gmina miejsko-wiejska II	Umowa z usługodawcą	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów
Gmina wiejska	Umowa z usługodawcą	Przekroczenie progu dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów

Źródło: opracowanie własne.

We wszystkich jednostkach budżetowych audytorzy wewnętrzeni zrealizowali w roku 2015 więcej niż trzy zadania audytowe, natomiast w jednostkach samorządu terytorialnego audytorzy usługodawcy i w starostwie powiatowym audytor zatrudniony na podstawie umowy o pracę zrealizowali po trzy zadania audytowe. W przypadku usługodawców liczba wykonanych zadań może wynikać z postanowień umowy podpisanej między usługodawcą a JST, która wskazuje liczbę zadań do zrealizowania w okresie jednego roku.

## 2. Opis wyników przeprowadzonych badań

Ważnym aspektem związanym z niezależnością audytora wewnętrznego jest jego podległość służbowa i organizacja audytu wewnętrznego.

W badanych jednostkach nie została wyodrębniona komórka audytu wewnętrznego, a audytorzy wewnętrzeni podlegają bezpośrednio kierownikowi jednostki. Dotyczy to zarówno audytorów wewnętrzných zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, jak i audytorów usługodawców. W tym zakresie wymóg ustawy o finansach publicznych wynikający z art. 280 jest zachowany. Podporządkowanie audytora wewnętrznego innemu poziomowi

zarządzania w jednostce, na przykład głównemu księgowemu, mogłoby spowodować problemy związane z wyznaczeniem obszarów do badania i realizacją rekomendacji pokontrolnych, szczególnie w odniesieniu do obszaru, za który odpowiadałby bezpośredni przełożony audytora wewnętrznego.

W badanych jednostkach nie została wyodrębniona komórka audytu wewnętrznego. Może to wynikać z braku środków finansowych na zatrudnienie dodatkowych audytorów wewnętrznych albo z braku zapotrzebowania na dodatkowych pracowników realizujących zadania audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w badanych jednostkach nie mają więc zagwarantowanej ochrony stosunku pracy, warunków pracy i wynagrodzenia, ponieważ w myśl art. 281 ustawy o finansach publicznych jest ona gwarantowana kierownikom komórki audytu wewnętrznego ministerstwa oraz jednostki w dziale. Taka gwarancja bezsprzecznie wzmacnia niezależność audytora wewnętrznego.

Wyznacznikiem niezależności audytora wewnętrznego jest sporządzanie planu audytu i wyznaczenie zadań do zrealizowania w następnym roku. Plan audytu wykonuje się na podstawie analizy ryzyka, w której audytor bierze pod uwagę cele i zadania jednostki, rodzaje ryzyka wpływające na ich realizację oraz wyniki poprzednich audytów i kontroli. Obszary do przeprowadzenia zadań audytowych wyznacza audytor wewnętrzny, biorąc pod uwagę analizę ryzyka, możliwość skorzystania z zasobów osobowych przy realizacji zadania, a także priorytety kierownika jednostki i komitetu audytu.

Zgodnie z § 10 Rozporządzenia (2015) „zmiana w planie audytu wymaga pisemnego uzgodnienia pomiędzy kierownikiem komórki audytu wewnętrznego i kierownikiem jednostki”. Wynika z tego, że przy wyznaczaniu zadań audytowych do realizacji w roku następnym priorytety kierownika jednostki są jednym z czynników wpływających na wybór zadań, a zmiana planu musi być uzgodniona między audytorem wewnętrznym a kierownikiem jednostki w formie pisemnej.

Zgodnie z § 11 wymienionego rozporządzenia „w przypadku braku planu audytu na dany rok kierownik komórki audytu wewnętrznego niezwłocznie sporządza plan audytu na ten rok kalendarzowy albo, w uzasadnionych przypadkach, uzgadnia z kierownikiem jednostki zadania audytowe do przeprowadzenia do końca roku kalendarzowego” (Rozporządzenie, 2015). Uzasadnione przypadki mogą dotyczyć sytuacji, gdy audytor został zatrudniony pod koniec roku kalendarzowego albo gdy przebywał przez dłuższy czas na zwolnieniu lekarskim. Odpowiedzi audytorów wewnętrznych dotyczące planowania zadań audytowych są przedstawione w tabeli 3.

W większości jednostek budżetowych w analizie ryzyka bierze udział kierownik jednostki (5 jednostek). W jednej jednostce budżetowej (jednostka wojskowa) oprócz kierownika jednostki analizę ryzyka wykonują kierownicy poszczególnych działów. W JST w analizie ryzyka uczestniczą kierownicy jednostek, skarbnicy, sekretarze, kierownicy poszczególnych działów. Analiza ryzyka jest bardziej obiektywna, jeżeli bierze w niej udział większa liczba osób. Jest to istotne, ponieważ ma ona zasadniczy wpływ na konstrukcję planu audytu na następny rok. Do realizacji wybiera się zadania audytowe w obszarach o największym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości.

**Tabela 3**

Planowanie zadań audytowych do wykonania w następnym roku w badanych jednostkach

Rodzaj jednostki	Osoby biorące udział w analizie ryzyka	Realizacja zadań audytowych poza planem audytu
Starostwo powiatowe	Kierownik jednostki	Nie
Jednostka wojskowa I	Kierownik jednostki, kierownicy poszczególnych działów	W uzasadnionych przypadkach
Jednostka wojskowa II	Kierownik jednostki	Nie
Jednostka wojskowa III	Kierownik jednostki	W uzasadnionych przypadkach
Jednostka wojskowa IV	Kierownik jednostki	Do tej pory nie było to konieczne
Sąd	Kierownik jednostki	Nie
Gmina miejska	Sekretarz jednostki, skarbnik, kierownicy poszczególnych działów	Do tej pory nie było to konieczne
Gmina miejsko-wiejska I	Kierownik jednostki, sekretarz, skarbnik	Do tej pory nie było to konieczne
Gmina miejsko-wiejska II	Kierownik jednostki, sekretarz, skarbnik, kierownicy poszczególnych działów	Do tej pory nie było to konieczne
Gmina wiejska	Kierownik jednostki, sekretarz, skarbnik	Tak

Źródło: opracowanie własne.

W 7 badanych jednostkach audytorzy wewnętrzeni nie realizowali zadań poza planem audytu. W 3 badanych jednostkach takie zadania były realizowane (jednostka wojskowa I, jednostka wojskowa III, gmina wiejska). Takie działanie ma miejsce najczęściej wtedy, gdy kierownik ma podejrzenie wystąpienia okoliczności, które mogą spowodować nieprawidłowości w funkcjonowaniu danego obszaru. Wówczas można dokonać zmian w planie audytu w formie pisemnej.

Audytorzy wewnętrzeni wszystkich badanych jednostek potwierdzili, że kierownik jednostki rekomenduje zadania audytowe do ujęcia w planie audytu na dany rok bez analizy ryzyka. Na pytanie „Czy kierownik jednostki zmienia zadania audytowe zawarte w planie audytu do wykonania na dany rok?” 6 audytorów z badanych jednostek odpowiedziało, że rzadko. Dotyczy to gminy miejskiej, dwóch gmin miejsko-wiejskich, gminy wiejskiej, dwóch jednostek wojskowych. Takie działanie, jeżeli nie istnieją uzasadnione okoliczności (np. podejrzenie nieprawidłowości w funkcjonowaniu danego obszaru), może budzić zastrzeżenia. Kierownik jednostki nie powinien bez uzasadnionych powodów zmieniać plan audytu.

Warto zwrócić uwagę na tendencję łączenia stanowisk audytora wewnętrznego i kontrolera wewnętrznego. Tylko w trzech badanych jednostkach (starostwo powiatowe, dwie gminy miejsko-wiejskie) jest wyodrębniona komórka kontroli wewnętrznej. Dwie jednostki zlikwidowały komórka kontroli wewnętrznej i audyt wewnętrzny przejął częściowo jej zadania. W 5 jednostkach nie została utworzona komórka kontroli wewnętrznej, ponieważ według

respondentów nie było takiej potrzeby. Takie stanowisko wynika najczęściej z oszczędności finansowych uzyskiwanych dzięki likwidacji komórek organizacyjnych i stanowisk kierowniczych. Innym powodem jest postrzeganie audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej jako działalności kontrolnej. Można mieć wątpliwości co do takiego postrzegania audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej i nie być pewnym, czy kontrola wewnętrzna sprawowana przez audytora wewnętrznego będzie skuteczna. Audyt wewnętrzny „koncentruje się na ogólnych mankamentach systemu zarządzania, w tym funkcjonowania kontroli i skuteczności zarządzania ryzykiem, a nie na konkretnych przypadkach popełniania błędów. W kontroli zarządczej, tak jak w kontroli finansowej czy wewnętrznej, stosuje się mechanizmy prewencyjne, detekcyjne oraz korekcyjne” (Szczepankiewicz, 2015, s. 51).

Ostatnie pytania w ankiecie dotyczyły niezależności audytora wewnętrznego. Na pytanie o to, czy w jednostce jest zachowana niezależność audytora wewnętrznego, wszyscy respondenci odpowiedzieli, że tak. Następne pytanie dotyczyło tego, jakie mogą wystąpić ograniczenia (problemy) zachowania niezależności przez audytora wewnętrznego i jak można je wyeliminować. Odpowiedzieli na nie dwaj respondenci (usługodawcy zatrudnieni w gminach miejsko-wiejskich). Zwrócili uwagę na podległość służbową. Ich zdaniem audytor wewnętrzny powinien podlegać merytorycznie i organizacyjnie Ministerstwu Finansów lub mieć gwarancję prawną stosunku pracy, warunków pracy i wynagrodzenia. Tak umocniony audyt wewnętrzny organizacyjnie i merytorycznie byłby w pełni niezależny. Brak bezpośredniej podległości kierownikowi jednostki skutkowałby niemożnością wywierania presji na audytora wewnętrznego, gdyby kierownik chciał uniknąć realizacji zadań audytowych w niewygodnych dla niego obszarach działalności jednostki.

## **Uwagi końcowe**

Niezależność audytora wewnętrznego można rozpatrywać z punktu widzenia obowiązujących w tym zakresie regulacji prawnych i rozwiązań praktycznych. Polskie regulacje prawne zawierają przepisy, które w pewnym stopniu tę niezależność gwarantują. Zastrzeżenie mogą budzić regulacje prawne chroniące stosunek pracy tylko kierownika komórki audytu wewnętrznego w ministerstwie oraz jednostki w dziale. Rozszerzenie gwarancji zatrudnienia dla audytorów pracujących w JST sprzyjałoby zachowaniu ich niezależności. Badani respondenci nie podali okoliczności, które wskazują na ograniczenie ich niezależności. Może to być spowodowane przestrzeganiem niezależności audytora wewnętrznego w praktyce lub niechęcią do udzielania tego typu informacji ze względu na bezpieczeństwo zatrudnienia lub pewność, że ograniczeniu niezależności trudno zapobiec. Badania dotyczące niezależności audytorów wewnętrznych powinny być kontynuowane i powtarzane w sposób cykliczny. Zachowanie niezależności audytora wewnętrznego jest niezbędne do efektywnego wykonywania tego zawodu.



## Literatura

- Komunikat nr 2 Ministra Finansów z 17.06.2013 w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Dz.Urz. Min. Fin. poz. 15.
- Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w roku 2015* (2016). Warszawa: Departament Polityki Wydatkowej. Pobrane z: [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=6089f063-22fd-41df-a06e-9d03add0c572&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6089f063-22fd-41df-a06e-9d03add0c572&groupId=764034) (10.06.2016).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.09.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu. Dz.U. poz. 1480.
- Szczepankiewicz, E.I (2015). Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. W: E.I. Szczepankiewicz, A. Komela-Sowińska, R. Żółkowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego* (s. 15–54). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm. [www.iaa.org.pl](http://www.iaa.org.pl) (15.09.2015).

### INDEPENDENCE OF THE INTERNAL AUDITOR – SURVEY STUDY

**Abstract:** *The aim* of this paper is to present the results of research on preserving the independence of internal auditors employed under a contract of employment and performing internal audit services to local government units and state administrative entities.

*The research methodology* includes an analysis of the literature and legal acts carried out in order to identify the research problem and the survey study, the aim of which was to obtain information on the independence of internal auditors.

*The result* was developed based on the research of several anonymous surveys in which answers confirm the assumption of the author that he raised the question difficult to identify and to be objectively evaluated by the respondents. Despite the difficulties in obtaining the research material, answers allowed to come to conclusions that give a picture of the extent of preserving the independence of the internal auditor in the researched units. A greater degree of independence is preserved in the state administrative entities and local government units, where auditors are employed on a contractual basis. Service providers employed in local government units on the basis of the competition procedure pointed out some difficulties that may arise in maintaining independence. *The value* of the study concerns with the presentation of the issue that has not been widely studied. There is no research data on compliance with the independence of the internal auditors both in local government units and state administrative entities. This is mainly due to the difficulty of obtaining data. The internal auditor shall report to the head of the unit and at the same time he expresses the opinion on the areas of activity for which the head of the unit is responsible.

**Keywords:** internal audit, independence, local government unit, state administrative unit

### Cytowanie

Zaleska, B. (2016). Niezależność audytora wewnętrznego według badań ankietowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 151–159. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-13.