

*TERESA SADOWSKA*

*ZOFIA SAWICKA-KLUŻNIAK*

**Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny**

**SPRAWOZDANIA BUDŻETOWE GMIN  
JAKO PRZEDMIOT AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

**Wprowadzenie**

Od 1 stycznia 2010 r. obowiązuje nowa ustawa o finansach publicznych<sup>1</sup>. Celem tej ustawy jest zwiększenie przejrzystości finansów publicznych poprzez zmiany organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, wprowadzenie wieloletniego planu finansowego państwa i elementów budżetu w układzie zadaniowym. Ustawa wzmacnia normy ostrożnościowe w budżecie państwa i w budżetach jednostek samorządu terytorialnego oraz usprawnia audyt wewnętrzny. Ponadto przewiduje zmiany w funkcjonowaniu sektora publicznego, tworzeniu budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także w zakresie planowania budżetowego, zadłużania się i audytu wewnętrznego.

Celem artykułu jest ocena przydatności wyników audytu sprawozdań budżetowych w jednostkach samorządu terytorialnego jako narzędzia dyscyplinującego realizację zadań gmin. Zagadnienie omówiono w oparciu o podstawowe akty prawne obowiązujące w gminach i dotyczące sprawozdań finansowych oraz literaturę przedmiotu.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157, poz. 1240.

## 1. Zakres sprawozdawczości budżetowej w jednostkach samorządu terytorialnego

Podstawową jednostką samorządu terytorialnego, zgodnie z Konstytucją RP, jest gmina. Gmina to wspólnota samorządowa oraz odpowiednie terytorium<sup>2</sup>. Jest to samodzielna struktura samorządowa, posiadająca osobowość prawną. Podstawą samorządności lokalnej jest jej samodzielność finansowa, która oznacza, że gminy muszą mieć zapewnioną swobodę w gospodarowaniu środkami odpowiednimi do wielkości swoich zadań.

W celu realizacji wyznaczonych zadań gminy muszą zgromadzić odpowiednie środki finansowe. Środki te pochodzą ze źródeł własnych uzupełnianych dotacjami i subwencjami z budżetu państwa. Do grupy dochodów własnych zaliczyć można między innymi dochody z inwestycji, na przykład dochody z majątku, odsetki od środków finansowych na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek, odsetki i dywidendy od kapitału wniesionego do spółek, dywidendy od przedsiębiorstw, które stały się przedsiębiorstwami komunalnymi.

Poprawę skuteczności i efektywności działania w zakresie świadczonych przez gminę usług publicznych można osiągnąć, jeżeli do zarządzania zostaną wykorzystane mechanizmy charakterystyczne dla organizacji sektora prywatnego. Z tego powodu problematyka efektywnego zarządzania działalnością samorządu terytorialnego zyskuje coraz większą rangę. Władze samorządowe zaczynają doceniać ekonomiczne i społeczne aspekty swej działalności. Ich działalność powinna być zatem oparta na dorobku teorii zarządzania.

Zarządzanie jakąkolwiek jednostką gospodarczą sprowadza się do wykorzystania ograniczonych zasobów, które mogą mieć różne zastosowanie. Szczególnie jest to odczuwalne w sektorze publicznym. Znaczenie praktyczne zarządzania wyraża się więc:

- w poszukiwaniu konkretnych rozwiązań użytecznych i charakteryzujących się odpowiednią efektywnością,
- we wskazaniu najefektywniejszych sposobów realizacji zadań publicznych i w rozwoju szeroko rozumianej przedsiębiorczości w tym sektorze.

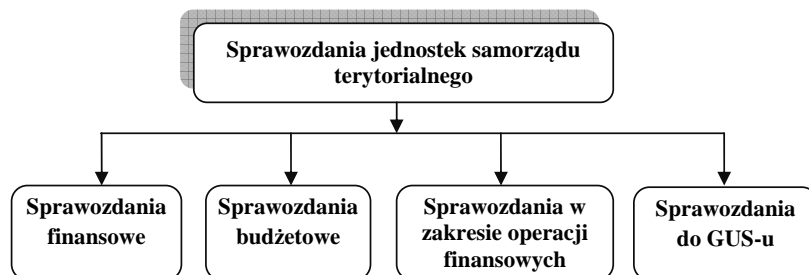
Zarządzanie gminą jest działalnością, która powinna zapewnić jej zrównoważony i trwały rozwój, a także umożliwiać realizację dążeń społeczności lokal-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. 2001, nr 142, poz. 1591, z późn. zm.

nej. Menedżerowie jednostek samorządowych muszą łączyć zmysł organizacyjny, silną kreatywność, poczucie spójności i dynamizm w określaniu nowych celów.

Źródłem informacji o działalności gminy są między innymi sprawozdania. Rodzaje sprawozdań sporządzanych przez jednostki samorządowe są przedstawione na rysku 1.



Rys. 1. Sprawozdawczość w jednostkach sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Jednostki sektora finansów publicznych, zgodnie z art. 41 ustawy o finansach publicznych, sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Są to sprawozdania budżetowe, których zasady sporządzania reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>3</sup>.

Procesy związane z gromadzeniem środków publicznych i ich rozdysponowaniem dotyczą w szczególności<sup>4</sup>:

- gromadzenia dochodów i przychodów publicznych,
- wydatkowania środków publicznych,
- finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne,
- zarządzania środkami publicznymi,
- zarządzania długiem publicznym,
- rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

Z wykonania wymienionych procesów jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania. Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie spr-

<sup>3</sup> Dz.U. 2010, nr 20, poz. 103.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych..., art. 41.

wozdawczości budżetowej na sprawozdanie budżetowe jednostki samorządu terytorialnego składa się:

- 1) Rb-27S – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 9 do rozporządzenia;
- 2) Rb-27ZZ – kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 10 do rozporządzenia;
- 3) Rb-PDP – roczne sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 11 do rozporządzenia;
- 4) Rb-28S – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 20 do rozporządzenia;
- 5) Rb-NDS – kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 21 do rozporządzenia;
- 6) Rb-50 – kwartalne sprawozdanie o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 28 do rozporządzenia;
- 7) Rb-WSa – roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 30 do rozporządzenia;
- 8) Rb-ST – roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 33 do rozporządzenia.

W zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani:

- a) przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego – Rb-ST, Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-PDP, Rb-28S, Rb-50, Rb-NDS;
- b) kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego – Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S, Rb-50.

Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 39 do rozporządzenia.

W zakresie wydatków strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego, którzy wykazują wydatki zbiorcze, skonsolidowane, obejmujące również wydatki przedstawione w sprawozdaniach jednostkowych przez:

- a) kierowników samorządowych jednostek budżetowych,
- b) kierowników samorządowych zakładów budżetowych,
- c) kierowników samorządowych instytucji kultury,
- d) kierowników samorządowych zakładów opieki zdrowotnej,
- e) kierowników innych samorządowych osób prawnych, utworzonych na podstawie odrębnych ustaw – Rb-WSa.

Sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego zarząd przedkłada organowi stanowiącemu w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym. Nie później niż do 30 czerwca organ stanowiący rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu i podejmuje uchwałę w sprawie absolutorium dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

## **2. Audyt sprawozdania z wykonania budżetu**

Sprawozdania budżetowe są cennym źródłem informacji między innymi o dochodach i wydatkach jednostki samorządu terytorialnego. Sprawozdania z wykonania budżetu wraz z bilansem stanowią podstawowe dokumenty przedstawiane na przykład podczas ubiegania się o środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej. Na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu, jak już wspomniano, jest udzielane absolutorium dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Audyt wewnętrzny w odniesieniu do sprawozdania z wykonania budżetu dotyczy badania jego wiarygodności przez sprawdzenie przestrzegania zasad rachunkowości, zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dowodami księgowymi oraz zgodności tego sprawozdania z zapisami w ewidencji księgowej, to jest na odpowiednich kontach, zgodnie z klasyfikacją budżetową. Ponadto bada się, czy podczas sporządzania sprawozdań uwzględniono zasady zawarte

w instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego (załącznik nr 39).

Wykonanie audytu wymaga, w pierwszej kolejności, wskazania obszarów ryzyka i przeprowadzenia jego analizy. Na tej podstawie jest sporządzany program zadania audytowego, w którym uwzględnia się:<sup>5</sup>

- 1) temat zadania audytowego,
- 2) cele zadania audytowego,
- 3) podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania,
- 4) istotne ryzyka występujące w obszarze,
- 5) narzędzia i techniki przeprowadzania zadania (metodyka),
- 6) kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego,
- 7) sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów.

Przykładowy program zadania audytowego, uwzględniający wymienione elementy, przedstawiono w tabeli 1.

W programie zadania audytowego znajdują się elementy o charakterze formalnym, organizacyjnym, to jest: numer zadania audytowego, łączna liczba przeznaczonych dni na przeprowadzanie zadania audytowego, planowany termin rozpoczęcia audytu, harmonogram czasowy (program pracy), planowany termin przedstawienia sprawozdania z audytu, adresaci sprawozdania, imię i nazwisko audytora, miejscowość, podpis, uwagi.

Podczas przeprowadzania audytu pomocnym dokumentem jest opracowana w programie zadania audytowego ścieżka audytu. Dokument ten powinien zawierać następujące elementy<sup>6</sup>:

- wyszczególnienie audytowanych czynności,
- wskazanie jednostki odpowiedzialnej za prawidłowe wykonanie audytowanych czynności,
- rodzaj przeprowadzonych kontroli,
- rodzaje kontrolowanych dokumentów.

---

<sup>5</sup> Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. 2010, nr 21, poz. 108, par. 19.

<sup>6</sup> B. Nadolna: *Zadanie audytowe i jego realizacja*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009, s. 200.

Tabela 1

## Program zadania audytowego

Elementy programu	Opis
Temat zadania audytowego	Poprawność sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu
Cel zadania	1. Ocena prawidłowości sporządzonego sprawozdania za rok ..... 2. Ocena funkcjonowania kontroli wewnętrznej w zakresie dokumentowania i kwalifikowania zdarzeń gospodarczych
Zakres podmiotowy i przedmiotowy zadania audytowego	Podmiot: Urząd Miejski w .....; Referat Finansowy, Referat Administracyjny Przedmiot: 1. Przegląd stosowanych procedur prowadzenia rachunkowości. 2. Sprawdzenie sposobu dekretowania dowodów księgowych. 3. Weryfikacja procesu obiegu dokumentów (w tym sprawozdań). 4. Porównanie sprawozdania z wykonania budżetu z ewidencją księgową. 5. Ocena zgodności sprawozdania z wykonania budżetu z uchwałą budżetową w zakresie szczegółowości
Istotne rodzaje ryzyka	1. Ryzyko błędnej dokumentacji. 2. Ryzyko nierzetelnych zapisów w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach budżetowych. 3. Ryzyko różnorodności kwalifikowania zdarzeń gospodarczych w poszczególnych jednostkach organizacyjnych; czynniki wywołujące to ryzyko: – brak procedur lub błędy w procedurach, – zakłócenia w komunikacji i w obiegu dokumentów, – brak nadzoru, – brak oceny wewnętrznej kontroli, – nieznanomość przepisów i wewnętrznych zasad lub zła ich interpretacja, – brak systemu szkoleń
Metodyka	1. Pozyskiwanie informacji przez audytora: – zapoznanie się z dokumentami, – uzyskanie informacji od pracowników, – przeprowadzenie obserwacji wykonywania zadań, – zbadanie istniejących mechanizmów kontrolnych. 2. Sporządzenie dokumentów: – analiza ryzyka, – program zadania, – plan kontroli, – kwestionariusz kontroli wewnętrznej, – kwestionariusz samooceny, – ścieżka audytu, – protokół przyjęcia wyjaśnienia, – sprawozdanie wstępne, sprawozdanie końcowe
Kryteria oceny ustaleń stanu faktycznego	Skuteczność i adekwatność, legalność, organizacja struktur
Sposób klasyfikowania wyników dla poszczególnych kryteriów	Wysokie, średnie i niskie ryzyko

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Iwaniec: *Audyt sprawozdania z wykonania budżetu na przykładzie gminy Trzebiatów*, maszynopis, Szczecin 2011, s. 30.

Ponadto, tak jak w programie zadania audytowego, znajdują się w tym dokumencie elementy o charakterze formalnym, organizacyjnym, to jest: nazwa jednostki/komórki organizacyjnej podlegającej audytowi wewnętrznemu, temat zadania audytowego, imię i nazwisko osoby sporządzającej, data oraz numer referencyjny.

Przykład ścieżki audytu sprawozdania z wykonania budżetu gminy dla wybranej audytowanej czynności przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2.

## Przykład ścieżki audytu sprawozdania z wykonania budżetu gminy

Nazwa jednostki/komórki organizacyjnej podlegającej audytowi wewnętrznemu .....	
Temat zadania audytowego .....	
Imię i nazwisko osoby sporządzającej .....	
Data .....	
Numer referencyjny .....	
Czynność 1.	Dekretowanie dokumentów księgowych
jednostka odpowiedzialna	pracownicy referatu finansowego
przeprowadzone kontrole	– podpisy odpowiednich osób uprawnionych do dekretowania i zatwierdzania dowodów księgowych, według karty wzorów podpisów, – weryfikacja zastosowanej klasyfikacji dokumentów
dokumenty kontrolowane	– dokumenty źródłowe: zarządzenie w sprawie wprowadzenia zasad rachunkowości, instrukcja obiegu, kontroli i archiwizowania dokumentów finansowo-księgowych itp., – dokumenty wtórne: faktury, rachunki, polecenie księgowania i in.
Czynność X.	Sporządzanie sprawozdania z wykonania budżetu
jednostka odpowiedzialna	Główny księgowy (skarbnik)
przeprowadzone kontrole	– weryfikacja podpisów i pieczętek, – sprawdzenie zgodności sprawozdania z wykonania budżetu ze sprawozdaniami budżetowymi oraz z danymi z ewidencji księgowej, – sprawdzenie szczegółowości zawartych informacji, – terminowość złożenia sprawozdania organowi stanowiącemu i regionalnej izbie obrachunkowej
dokumenty kontrolowane	– dokumenty źródłowe: ustawa o finansach publicznych, uchwały rady miejskiej, sprawozdania Rb-27S, Rb-28S..., – dokumenty wtórne: sprawozdanie z wykonania budżetu

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Iwaniec, *Audyt sprawozdania...*, s. 33.

Dobre opracowanie programu zadania audytowego z wyznaczonymi ścieżkami audytu pozwala na jego realizację bez zakłóceń i w terminach wyznaczonych w harmonogramie<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> A. Basara: *Program zadania audytowego sprawozdania finansowego*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621, WNUS, Szczecin 2010, s. 327.



## Uwagi końcowe

Audyt wewnętrzny, pełniąc funkcję nadzorczą w stosunku do kontroli, jest narzędziem zarządzania służącym kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych do uzyskania informacji, czy są:<sup>8</sup>

- wykonywane cele postawione przed jednostką,
- wdrażane i przestrzegane zasady i procedury wynikające z przepisów obowiązującego prawa lub przyjęte przez kierownika jednostki,
- adekwatne i skuteczne dla prawidłowego działania jednostki mechanizmy i procedury stanowiące system kontroli wewnętrznej.

Ponadto zadaniem audytu jest:

- analiza i ocena ryzyka i na tej podstawie ustalenie programu audytu oraz dokonanie oceny efektywności procesu zarządzania ryzykiem,
- składanie sprawozdań z ustaleń oraz przedstawianie uwag i wniosków (zaleceń),
- wdrażanie mechanizmów kontrolnych w jednostce.

Oceny tej dokonują właściwe komórki audytu wewnętrznego lub usługodawcy zewnętrzni.

Prawidłowo przeprowadzona ocena funkcjonującego w danej jednostce systemu kontroli zarządczej gwarantuje prawidłowość wykonania przez nią zadań i osiągnięcia założonych celów<sup>9</sup>. Z punktu widzenia jednostki audytowanej pozytywna ocena daje poczucie bezpieczeństwa i satysfakcji osobom odpowiedzialnym za funkcjonowanie kontroli zarządczej w audytowanej jednostce, osobom odpowiedzialnym za audytowane czynności, motywując je do dalszej rzetelnie wykonywanej pracy. Ujawniając nieprawidłowości, audytor jednocześnie formułuje propozycje usprawnienia działalności jednostki. Ponadto wartością z audytu sprawozdania z wykonania budżetu może być z jednej strony uzyskanie oszczędności środków publicznych, wykrycie nadużyć, z drugiej zaś poprawa skuteczności mechanizmów kontroli zarządczej oraz poprawa efektywności systemu komunikacji wewnętrznej.

---

<sup>8</sup> *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 6.

<sup>9</sup> A. Ryl: *Nowy system kontroli – kontrola zarządcza*, „Rachunkowość Budżetowa” 2010, nr 4, s. 15.

## Literatura

- Basara A.: *Program zadania audytowego sprawozdania finansowego*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621, WNUS, Szczecin 2010.
- Iwaniec M.: *Audyt sprawozdania z wykonania budżetu na przykładzie gminy Trzebiatów*, maszynopis, Szczecin 2011.
- Nadolna B.: *Zadanie audytowe i jego realizacja*, w: *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa 2009.
- Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego, Dz.U. 2010, nr 21, poz. 108.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. 2010, nr 20, poz. 103.
- Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. 2010, nr 43, poz. 247.
- Ryl A.: *Nowy system kontroli – kontrola zarządcza*, „Rachunkowość Budżetowa” 2010, nr 4.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2009, nr 157.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. 2001, nr 142, poz. 1591, z późn. zm.

## THE BUDGET REPORTS OF LOCAL GOVERNMENT UNIT AS OBJECT OF INTERNAL AUDIT

### Summary

This article aims to present the tasks of internal audit in budget reports of local government units. In addition, it discusses the rules for testing the reliability of the report in the context of the principles of accounting and compliance of records in the bookkeeping with accounting documents. The article indicates that the basis of the examination made by the auditor is to check compliance with the reports to the instruction.

*Translated by Teresa Sadowska*