

Anna Bartoszewicz
Henryk Lelusz

AUDYT WEWNĘTRZNY JAKO NARZĘDZIE WSPIERAJĄCE RACJONALIZACJĘ GOSPODARKI FINANSOWEJ W SAMORZĄDZIE GMINNYM

Wprowadzenie

Obecnie funkcjonuje w Polsce prawie 2,5 tys. gmin, które będąc podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego, realizują zadania własne oraz zlecone przez administrację centralną. Problemy poprawności funkcjonowania sektora publicznego są niezwykle istotną i ważną kwestią dla państwa i społeczności lokalnej, gdyż negatywne skutki działań podejmowanych przez władze publiczne ponosi społeczeństwo. Dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania jednostek gminnych stosowane są różne mechanizmy ochrony środków publicznych oraz zapewnienie ich oszczędnego wykorzystania.

Szczególne miejsce w sektorze publicznym przypada zagadnieniom audytu wewnętrznego, który na grunt polskiego sektora finansów publicznych został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2002 roku ustawą o finansach publicznych¹. Audyt pozwala na obiektywną ocenę gospodarki finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego z punktu widzenia zarówno dowodów i zapisów księgowych, jak też

¹ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU nr 102, poz. 1116).

efektywności i gospodarności zarządzania finansowego oraz procesów gromadzenia i wydatkowania publicznych pieniędzy.

Osoby zarządzające gospodarką finansową samorządu gminnego muszą dysponować szczegółowymi i aktualnymi informacjami, pozwalającymi podejmować kluczowe decyzje z uwagi na fakt, że dysponują środkami publicznymi. Dlatego też zatrudnienie w samorządzie gminnym audytora wewnętrznego, jako źródła niezależnej i obiektywnej opinii wydaje się być koniecznością. Celem artykułu jest wskazanie roli jaką odgrywa audyt wewnętrzny w racjonalizacji gospodarki finansowej w samorządzie gminnym. Postawiono zatem tezę: Audyt wewnętrzny wspiera racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym.

1. Audyt wewnętrzny a racjonalizacja gospodarki finansowej samorządu gminnego

Racjonalizacja to pojęcie z zakresu psychologii oznaczające „świadome stosowanie sposobów, których efektem będzie osiągnięcie zamierzonego celu przy mniejszym, niż miało to miejsce dotychczas, nakładzie środków, czasu oraz wysiłku”².

Racjonalizacja wiąże się ze zmianami rozumowymi, nieuczuciowymi lub przypadkowymi, stosowaniem zasady ekonomiczności i usuwaniem błędów, wprowadzeniem planowego porządku działania, przestrzeganiem zasad cyklu działania zorganizowanego oraz instrumentalizacją sposobów i metod³.

Racjonalizacja jest istotnym problemem, jeśli chodzi o gospodarkę finansową samorządów gminnych⁴. Gminy realizują zadania, które mają podstawowe znaczenie dla realizacji głównego celu jakim jest zaspakajanie potrzeb wspólnoty samorządowej. W sferze budżetowej gmin efektem racjonalnego gospodarowania finansami jest stopień zaspokojenia potrzeb społeczeństwa, jak np. ilość zrealizowanych inwestycji. Większość realizowanych zadań należy do zadań własnych gmin, są one zatem wykonywane w imieniu i na odpowiedzialność samorządu. Jednak ze względu

² J. Stankiewicz, *Prawo zamówień publicznych jako instrument racjonalizacji wydatków*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 231, za T. Kotarbińskim, *O pojęciu metody...*, s. 3.

³ Por. *Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, pod red. Z. Dowgiałło, Wydawnictwo ZNICZ, Szczecin 1998, s. 219.

⁴ Pod pojęciem racjonalnej gminnej gospodarki finansowej rozumie się gromadzenie środków publicznych i dokonywanie wydatków i rozchodów dla osiągnięcia założonych celów przez dany samorząd gminny.

na specyfikę finansów publicznych, działania racjonalizacyjne w gminie są trudne w realizacji.

Możliwość racjonalizacji finansów jest wypadkową czynników uwidaczniających się zarówno po stronie dochodów jak i wydatków jednostki. Jeżeli chodzi o dochody, są one podstawą zrealizowania zaplanowanych zadań. Celem racjonalizacji finansów gminy po stronie dochodów jest wzrost ich źródeł, zaś po stronie wydatków wzrost efektywności realizowanych inwestycji i lepsze wykorzystanie majątku komunalnego.

Racjonalizacja gospodarki finansowej gminy wymaga konsekwentnego podejmowania zintegrowanych działań, w taki sposób, aby środki publiczne były wydatkowane w sposób oszczędny, z zastosowaniem zasad racjonalności gospodarczej, czyli: w jak największym stopniu efektywnie, przy zastosowaniu minimalizacji kosztów (oczywiście w granicach ekonomicznych możliwości). Ponadto działania powinny być ukierunkowane w taki sposób, aby gmina miała zapewnioną jak największą autonomię.

Należy jednak mieć na uwadze, iż nie wszystkie zadania w gminie mogą być zrealizowane, ponieważ wynika to z ograniczoności zasobów. Dlatego też władze gminy powinny ustalić gradację celów i zadań finansowanych z posiadanych środków publicznych.

Problematykę racjonalizacji gospodarki finansowej można rozpatrywać w następujących płaszczyznach:

- a) w płaszczyźnie właściwego, tj. racjonalnego, rozdziału środków, które z natury rzeczy są ograniczone, pomiędzy uznane za priorytetowe na danym terenie i w danym czasie dziedziny i zadania władz publicznych,
- b) w płaszczyźnie właściwego, tzn. racjonalnego, wykorzystania rozdzielonych środków przez poszczególne podmioty budżetowe⁵.

Dla racjonalnego wykorzystania środków publicznych ważne jest:

- ile środków może być wydatkowane,
- jaki jest cel wydatkowania tych środków,
- w jaki sposób środki te są wydatkowane⁶.

⁵ Por. E. Denek i inni, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 87–88.

⁶ Por. Cz. Rudzka-Lorentz, J. Sierak, *Zarządzanie finansami samorządu terytorialnego*, w: *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym* pod red. A. Zalewskiego, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2005, s. 163.

Racjonalizacja gospodarki budżetowej wiąże się głównie ze stroną wydatków jednostki samorządowej, którą w zasadzie należy rozpatrywać w dwóch aspektach:

- a) jako poszukiwanie oszczędności w wydatkach,
- b) jako poszukiwanie rozwiązań przynoszących najwyższy efekt.

Zasady gospodarowania jednostek sektora publicznego muszą eliminować marnotrawstwo w wydatkowaniu środków publicznych. Czynniki mające szczególne znaczenie przy racjonalizacji finansów gminy można podzielić na czynniki wewnętrzne i czynniki zewnętrzne. Do czynników wewnętrznych zalicza się⁷:

- 1) planowanie wydatków – narzędzie niezmiernie ważne dla samorządów gminnych w dobie ubiegania się o dostęp do środków unijnych. Aby uzyskać dotacje unijne, jednostka musi wykazać się przede wszystkim realnością zadań i dobrym planem ich realizacji. W przypadku otrzymania środków unijnych gmina musi bardzo skrupulatnie monitorować realizację zadania, bowiem odstępstwa od planu powodują konieczność zwrotu dotacji. Racjonalizacja w tym przypadku wymaga zatem rzetelnego ujmowania wydatków w planie finansowania zadań gminy w budżetach rocznych i programach wieloletnich. Dobrym rozwiązaniem jest odejście od planowania (budżetowania) przyrostowego i przejście na budżetowanie zadaniowe.
- 2) podatki – odgrywają rolę instrumentów polityki lokalnej, sprzyjających racjonalizacji gospodarki finansowej. Władze samorządu gminnego ustalając stawki podatkowe na terenie gminy mogą znacząco wpływać na jej rozwój społeczno-gospodarczy. Mogą w ten sposób tworzyć warunki rozwoju lokalnego, którego następstwem jest wzrost dochodów. W przypadku niskich stawek podatkowych podmioty gospodarcze będą chętniej inwestować i rozwijać działalności na terenie danej gminy, co sprzyjać będzie jej aktywizacji. Władze gminy będą mogły w odmienny sposób postępować w przypadku uzasadnionej chęci ograniczenia rozwoju na niektórych terenach. W tym przypadku będą mogły zastosować maksymalne stawki podatkowe, które zniechęcą potencjalnych przedsiębiorców do inwestowania.
- 3) pożyczki, kredyty i obligacje komunalne – są to przychody zwrotne, po które gminy sięgają w warunkach ograniczonej ilości środków finansowych. Najistotniejszym w tej kwestii jest koszt pozyskania środków finansowych przy określonej zdolności kredytowej gminy, bowiem racjonalizacja gospodarki finansowej

⁷ Por. *ibidem*, s. 162–169.

wymaga monitoringu ekonomicznych korzyści i kosztów zadłużenia się gminy. Zdarza się, że samorządy planując wydatki na przyszły rok zwiększają koszty obsługi bieżącej, redukując koszty inwestycyjne, co później skutkuje brakiem finansów na rozwój potencjału inwestycyjnego. Władze gminy powinny jednak pamiętać, iż zadłużenie jednostki jest uzasadnione, jeśli ma ono służyć inwestowaniu, a nie finansowaniu działalności bieżącej.

- 4) wykorzystanie majątku komunalnego – racjonalność gospodarowania w tej kwestii polega na tym, iż środki pozyskane z prywatyzacji majątku powinny być racjonalnie zainwestowane, a nie wykorzystane na bieżącą konsumpcję.
- 5) jakość zarządzania gminą – gmina zarządzana z wykorzystaniem nowoczesnych narzędzi, służących poprawie racjonalności gospodarowania, takich jak: strategia rozwoju gminy, długookresowe plany i prognozy budżetu gminy czy instrumenty planowania przestrzennego, ma większą szansę racjonalnego rozdysponowywania środków finansowych. Wykorzystanie powyższych narzędzi pozwoli na wzrost skali inwestycji gminnych.
- 6) powiązanie wydatków i dochodów – dla racjonalizacji gospodarki finansowej gmin, jej władze mogą porównywać osiągnięte rezultaty z wynikami uzyskiwanymi w sektorze rynkowym. Zgodnie z ustawą o gospodarce komunalnej część zadań gmina może powierzać innym podmiotom lub realizować zadania w formie partnerstwa publiczno-prywatnego. Jeżeli określone zadania zlecane na zewnątrz miałyby być tańsze, należy rozważyć możliwość zastosowania tzw. outsourcingu.
- 7) właściwa alokacja środków publicznych – przeznaczenie środków finansowych w gminie powinno wynikać z realizowanej strategii rozwoju gminy. Instrumentem sprzyjającym racjonalnemu kształtowaniu wydatków budżetowych jest planowanie długookresowe.

Poza wyżej wymienionymi czynnikami o charakterze lokalnym, racjonalizacja gospodarki finansowej gminy jest uzależniona także od uwarunkowań zewnętrznych, wśród których należy wskazać na⁸:

- zakres zadań i kompetencji gminy;
- źródła finansowania gmin i dostęp do rynku kapitałowego;
- uwarunkowania wynikające z ogólnej sytuacji kraju.

⁸ Por. *ibidem*, s. 166.

Mówiąc o racjonalizacji gospodarki finansowej samorządu gminnego, oprócz wyżej wymienionych czynników wewnętrznych i zewnętrznych, należy wziąć pod uwagę jeszcze jeden element. Jest nim mianowicie audyt wewnętrzny, który jest niezbędnym narzędziem wspomagającym racjonalizację gospodarki finansowej gmin. Audyt wewnętrzny obejmuje m.in.: badanie systemów zarządzania w jednostce i jednocześnie czynności doradcze wskazujące, jakie kroki powinny zostać podjęte przez wójta (burmistrza, prezydenta), aby usprawnić funkcjonowanie organizacji. Dzięki audytowi wewnętrznemu możliwe jest uzyskanie przez władze gminy obiektywnej i niezależnej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów zarządzania w gminie. Audyt wewnętrzny jest bezpośrednim narzędziem oddziaływania na racjonalne postępowanie władz gminy, wymuszającym oszczędne gospodarowanie środkami publicznymi, wykluczającym marnotrawstwo oraz niegospodarność. Złożoność gospodarki finansowej gminy wymaga głębokiej analizy finansowo-ekonomicznej, wydzielenia obszarów obciążonych największym ryzykiem, a także udzielenia stosownych wskazówek w formie zaleceń, które nakierują jednostkę na właściwy tor. Wobec powyższego zatrudnienie audytora wewnętrznego w gminach wydaje się być koniecznością.

Skuteczność audytu, czyli jego wpływ na racjonalizację gospodarki finansami publicznymi, opiera się na założeniu, że tylko merytoryczna słuszność powinna przesądzać o wykorzystaniu uwag, wniosków i rekomendacji audytora, a zatem zbędne są wszelkie środki egzekucyjne. Wprowadzając audyt, stworzono powszechny, jednolity system kontroli finansów publicznych, jednakowy dla wszystkich podmiotów dysponujących środkami publicznymi na wszystkich szczeblach zarządzania⁹.

2. Audyt wewnętrzny – narzędzie wspomagające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym – wyniki badań

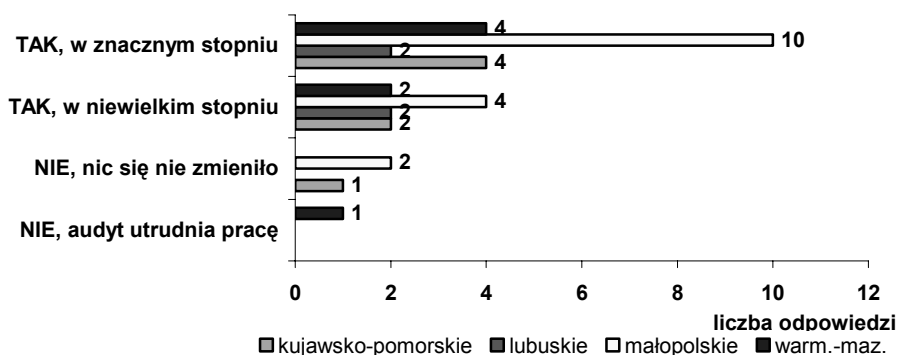
W celu zweryfikowania postawionej tezy przeprowadzono badania empiryczne w 50¹⁰ samorządach gminnych województw: kujawsko-pomorskiego, lubuskiego, małopolskiego i warmińsko-mazurskiego, w których jest prowadzony audyt wewnętrzny. Kwestionariusz ankiety skierowano do wójtów, burmistrzów i prezydentów gmin w/w województw. Z przeprowadzonych badań wynika, że żaden wójt

⁹ Cz. Trepner, *Listy do redakcji*, Kontrola Państwowa 2006, 1 (306) s. 152.

¹⁰ Zwrotność – 68% – 34 kwestionariusze ankiety.

(burmistrz, prezydent)¹¹ gmin, w których przeprowadzono badania nie wprowadził audytu wewnętrznego w celu racjonalizacji gospodarki finansowej lub usprawnienia działalności w badanej gminie, lecz na skutek ustawowego obowiązku. Jednak pomimo tego 30 na 34 respondentów było zdania, iż audyt wewnętrzny usprawnił działalność gminy, przy czym 20 ankietowanych uważało, iż usprawnienie nastąpiło w znacznym stopniu (rysunek 1).

Rysunek 1. Wpływ audytu wewnętrznego na usprawnienie działalności gminy w opinii wójtów, burmistrzów i prezydentów



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Ponadto zbadano stopień wdrażania zaleceń audytora. Wśród 20 respondentów, którzy stwierdzili, że audyt w znacznym stopniu usprawnił działalność samorządu, 19 wdrożyło wszystkie zalecenia podane przez audytora. Stąd wniosek, że audyt wtedy spełnia swoje zadanie, jeżeli rekomendacje i zalecenia audytora są realizowane.

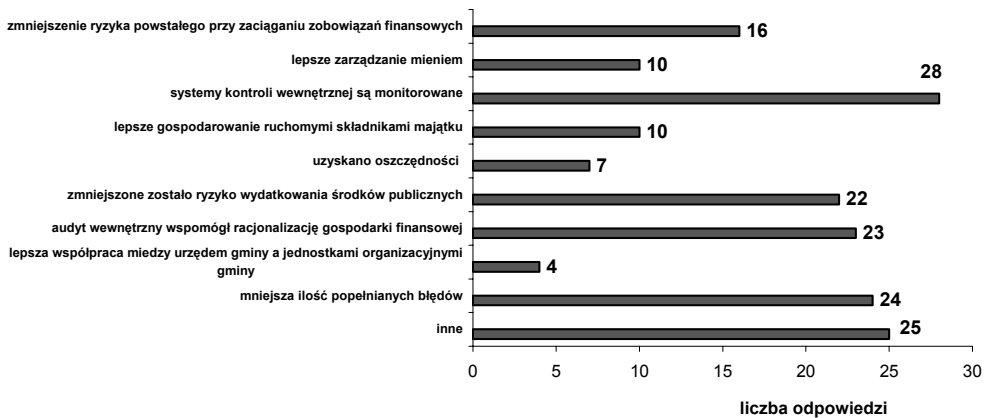
Celowość prowadzenia audytu wewnętrznego w gminach potwierdziły także badania dotyczące zmian, jakie zaszły w samorządach po jego wprowadzeniu. Wyniki przedstawiono na rysunku 2.

Audyt wewnętrzny najwyraźniej przyniósł duże zmiany, bowiem respondenci zaznaczali nawet po kilka odpowiedzi. Najczęściej zaznaczano odpowiedź, iż „systemy kontroli wewnętrznej są monitorowane” – wybrało ją aż 28 ankietowanych.

¹¹ Wójt, burmistrz lub prezydent jest organem wykonawczym w gminie w zależności od jej rodzaju: gmina miejska, miejsko-wiejska, wiejska.

Na mniejszą ilość popełnianych błędów wskazało 24 kierowników jednostek. Zdaniem 23 ankietowanych audyt wewnętrzny wspomógł racjonalizację gospodarki finansowej. Ponadto dzięki audytowi wewnętrznemu w 22 badanych samorządach gminnych nastąpiło zmniejszenie ryzyka przy wydatkowaniu środków publicznych.

Rysunek 2. Wpływ audytu na funkcjonowanie gminy¹²



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Ankietowani stwierdzili, że wnioski dotyczące zmian, jakie zaszły w gminie po wprowadzeniu audytu, sformułowali na podstawie:

- analizy sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego;
- analizy kwestionariusza samooceny audytora;
- efektów przeprowadzonych zadań audytowych;
- trafności i skuteczności podjętych decyzji w oparciu o informacje i rekomendacje audytora;
- wystawionych ocen i wychwyconych nieprawidłowości przez kontrole zewnętrzne;
- wyniku finansowego i osiągniętych celów;
- obniżenia kosztów funkcjonowania urzędu i podległych jednostek;
- opinii skarbnika, pracowników, przewodniczących komisji rady (budżetowej i rewizyjnej).

¹² Uwaga! Respondenci mieli możliwość wyboru kilku odpowiedzi.

Osobny kwestionariusz ankiety skierowano także do audytorów wewnętrznych, pracujących w badanych samorządach gminnych¹³. Aż 38 na 40 ankietowanych audytorów odpowiedziało, iż audyt wewnętrzny wspomaga racjonalizację gospodarki finansowej samorządu gminnego.

Zdaniem respondentów dzięki audytowi wewnętrznemu wydatki realizowane były w sposób przemyślany, celowy i legalny. Dzięki szybkiemu wychwyceniu zaistniałych nieprawidłowości przy realizacji budżetu, możliwe było ich bieżące usuwanie. W trakcie realizacji audytu wewnętrznego bardzo często identyfikowane były „luki, przez które uciekają pieniądze”. Mogły to być niedoskonałości w systemie kontroli wydatków, gromadzenia dochodów własnych, w procedurach zamówień publicznych, ale także nieracjonalne gospodarowanie środkami na promocje, cele reprezentacyjne, materiały biurowe, itp. Bardzo często osoby zarządzające gminą nie zdają sobie sprawy z wielkości tych nieuzasadnionych wydatków. Działalność audytu wewnętrznego pomaga w wykryciu newralgicznych punktów i stworzeniu procedur, zapobiegających marnowaniu publicznych pieniędzy. Stwierdzenia te dotyczą zarówno samego urzędu gminy, jak i podległych mu jednostek organizacyjnych.

Według ankietowanych audyt jest jedynym obiektywnym narzędziem do usprawnienia procesów pracy w urzędzie, pozwalającym na bardziej efektywne wykorzystanie zasobów materialnych i ludzkich w samorządzie gminnym. Służy poprawie racjonalizacji działania poprzez wskazanie, w jaki sposób jednostka powinna funkcjonować, aby spełnić kryterium: legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Ponadto takie kryteria jak: gospodarność i celowość pozwalają dokładnie zbadać zastosowanie zasad maksymalizacji efektów przy danych nakładach.

W opinii audytorów, audyt wewnętrzny to konieczne i jak dotąd bezkonkurencyjne narzędzie racjonalizacji gospodarki finansowej. Wspomaga bowiem kierownika jednostki w podejmowaniu trafnych decyzji. Poprzez prowadzenie czynności doradczych budżet jest odpowiednio planowany, a następnie realizowany. Już sama obecność audytora w gminie wzmacnia samokontrolę u osób odpowiedzialnych za racjonalne gospodarowanie środkami finansowymi na różnych szczeblach zarządzania gminą.

Jedynie dwóch respondentów jest zdania, iż audyt wewnętrzny nie wspomaga racjonalizacji gospodarki finansowej, bowiem często za wydatkowaniem środków

¹³ Kwestionariusze skierowano do 50 audytorów, zwrotność 80% – 40 kwestionariuszy.

publicznych przemawiają względy polityczne (liczy się opinia radnych oraz osób popierających rządzącą władzę na co i jak wydać pieniądze). Dlatego też argumenty przedstawiane przez audytora wewnętrznego, będące wskazówkami jak racjonalizować gospodarkę finansową, nie mają siły przebiccia i mają jedynie charakter opinii, której nie bierze się pod uwagę.

Z badań wynika, że roczny koszt prowadzenia audytu wewnętrznego w samorządach gminnych kształtuje się średnio w granicach 50 000 zł¹⁴. W związku z tym zadano następujące pytanie otwarte wójtom, burmistrzom i prezydentom, w których był przeprowadzany audyt wewnętrzny: Czy Pana/Pani zdaniem nakłady ponoszone na utrzymywanie komórki audytu wewnętrznego są adekwatne do uzyskiwanych korzyści z jej pracy?

Dwudziestu ośmiu respondentów, niezależnie od województwa i rodzaju gminy przyznało, że nakłady ponoszone na utrzymywanie komórki audytu wewnętrznego są adekwatne do uzyskiwanych korzyści z jej pracy:

- 7 z nich podało miary finansowe – zaoszczędzone kwoty, które przeznaczono na wykonanie dodatkowych zadań;
- 21 zaś podało miary niefinansowe opisując uzyskany efekt audytu w następujący sposób¹⁵:
- „tak, ponieważ zalecenia audytora pozwalają uniknąć wielu błędów w działalności operacyjnej jednostki, usprawniają jej działalność, eliminują ryzyko znalezienia nieprawidłowości przez organy kontrolne”;
- „warto ponosić nakłady na utrzymanie stanowiska audytora wewnętrznego, gdyż audyt poprzez badanie systemów zarządzania i kontroli przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania jednostki w przyszłości oraz minimalizowania prawdopodobieństwa powtarzania stwierdzonych nieprawidłowości”;
- „tak, bowiem poprzez przeprowadzanie audytu doskonalili się procesy zarządzania w jednostce oraz wzmacnia proces kontroli, ogranicza popełnianie nadużyć”;
- „w stosunku do nakładów, jakie ponosi gmina na utrzymanie komórki audytu, uzyskiwane korzyści są niewspółmiernie duże, dochodzi do kompleksowej oceny samorządu w różnych obszarach działalności, które nie byłyby poddane

¹⁴ Na roczny koszt prowadzenia audytu składa się zatrudnienie w komórce audytu jednego audytora oraz jego szkolenie.

¹⁵ Korzyści z audytu pogrupowano tematycznie.

- ocenie gdyby nie było audytu, burmistrz dzięki temu wie nie tylko gdzie są niedociągnięcia, ale ma pewność co do pozytywnych działań”;
- „nakłady ponoszone na funkcjonowanie komórki audytu są jak najbardziej uzasadnione, ze względu na korzyści, niekoniecznie finansowe, które zyskuje gmina, a przede wszystkim kontrolowane jest wydatkowanie przez gminę środków finansowych pod względem celowości i gospodarności. Ponadto jednostki są na bieżąco oceniane pod względem legalności funkcjonowania i rzetelności przekazywanych informacji oraz wywiązywania się z obowiązków sprawozdawczych”;
 - „wprowadzone i stosowane przez audytora pisemne procedury kontrolne zapobiegają niegospodarności i pomagają eliminować korupcję”;

Uwagi końcowe

Reasumując, rozważania teoretyczne i otrzymane wyniki badań, należy stwierdzić, iż teza zakładająca, że audyt wewnętrzny wspomaga racjonalizację gospodarki finansowej w samorządach gminnych została zweryfikowana pozytywnie. Należy zauważyć, iż zakres zadań bieżących i potrzeb inwestycyjnych, realizowanych przez samorząd gminny, jest niewspółmiernie wysoki w stosunku do kwoty środków finansowych jakimi gmina dysponuje. Zatrudnienie w gminie audytora wewnętrznego przyczyni się w istotny sposób do racjonalizacji gospodarki finansami w gminie oraz optymalnej alokacji ograniczonych zasobów środków finansowych. Skuteczna kontrola finansowa oparta o wyniki audytu, uwzględniająca szacowanie ryzyka działań, umożliwi sprawne i racjonalne prowadzenie gospodarki finansowej samorządu gminnego w dłuższym okresie czasu.

Literatura

- Denek E. i inni, *Finanse publiczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Rudzka-Lorentz Cz., Sierak J., *Zarządzanie finansami samorządu terytorialnego*, w: *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym* pod red. A. Zalewskiego, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2005.
- Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, red. Z. Dowigiałło, Wydawnictwo ZNICZ, Szczecin 1998.

Stankiewicz J., *Prawo zamówień publicznych jako instrument racjonalizacji wydatków, w: Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.

Trepner Cz., *Listy do redakcji*, Kontrola Państwowa 1(306)/2006.

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (DzU nr 102, poz. 1116).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005 r., nr 249, poz. 2104).

Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.

INTERNAL AUDIT AS AN INSTRUMENT SUPPORTING RATIONALIZATIONS OF FINANCIAL ECONOMY IN LOCAL GOVERNMENT

Summary

The article presents characteristic of internal audit as an instrument supporting rationalization of financial economy in local government as well as result of researches in this range. Researches was carried out in 50 local governments of four voivodeship: Kuyavian-Pomorian, Lubusz, Lesser Poland and Warmia and Masury.

Translated by Anna Bartoszewicz