

**Olga Szolno**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl

---

## **AUDYT WEWNĘTRZNY W SYSTEMIE CONTROLLINGU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

---

## **INTERNAL AUDIT IN THE CONTROLLING SYSTEM OF THE LOCAL GOVERNMENT UNIT**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.521.21

JEL Classification: H83, M40

**Streszczenie:** Jednostki samorządu terytorialnego, zaspokajając wiele potrzeb społecznych, a przy tym dysponując ograniczonymi środkami publicznymi, muszą kierować się w swoich działaniach zasadą racjonalności. W celu spełnienia tego postulatu jednostki muszą wdrażać i wykorzystywać instrumenty zarządzania, niekiedy zaczerpnięte z sektora prywatnego, ułatwiające osiągnięcie zamierzonych celów. Ich działalności powinna również towarzyszyć kontrola i nadzór. Celem artykułu jest zaprezentowanie znaczenia audytu wewnętrznego w działalności jednostek samorządu terytorialnego oraz ukazanie jego roli w systemie controllingu; określono również etapy funkcjonowania controllingu, wskazując jednocześnie poszczególne rodzaje audytu, które w ramach tych etapów należy stosować. Dla realizacji celu dokonano przeglądu literatury przedmiotu, aktów prawnych, materiałów źródłowych, zastosowano metody wywiadu oraz obserwacji celem pozyskania danych empirycznych. Osiągnięcie celów i realizowanie zadań w sposób efektywny wymaga wykorzystania controllingu oraz audytu wewnętrznego.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, controlling, efektywność, jednostka samorządu terytorialnego.

**Summary:** Local government units, satisfying a number of social needs, and at the same time having limited public resources should be guided by the principle of rationality in their actions. They also should implement management instruments drawn from the private sector. Their activities should be accompanied by control and supervision as part of the process of caring for rationality. The aim of the article is to present the importance of internal audit in the functioning of local government units and to show the role of internal audit of controlling. The paper also defines the stages of controlling functioning indicating the types of audits that should be used within these stages. In order to achieve the goal, the literature on the subject, legal acts and source materials were reviewed, and interview and observation methods were used to obtain empirical data.

**Keywords:** internal audit, controlling, efficiency, local government unit.

## 1. Wstęp

Jednostki samorządu terytorialnego (JST) zaspokajają potrzeby zgłaszane przez społeczeństwo, wykorzystując przy tym ograniczone środki publiczne. Dlatego też realizowanie zadań musi odbywać się w sposób efektywny, a wymaga to implementacji narzędzi i metod zarządzania, często zaczerpniętych z sektora prywatnego, ułatwiających osiągnięcie zamierzonych rezultatów. Ważne jest również, aby działalności tych podmiotów towarzyszyły kontrola i nadzór jako elementy procesu dbania o efektywność. W tym celu ustawa o finansach publicznych wprowadziła też m.in. audyt wewnętrzny.

Zatem w związku z pojawiającymi się w praktyce problemami nieracjonalnego gospodarowania środkami publicznymi przez JST konieczne jest stosowanie odpowiednich narzędzi zarządzania. Dlatego za cel artykułu przyjęto przedstawienie znaczenia audytu wewnętrznego dla poprawy efektywności funkcjonowania jednostek samorządowych, a także ukazanie jego roli w systemie controllingu. Ponadto określono etapy funkcjonowania controllingu, wskazując jednocześnie poszczególne rodzaje audytu, które w ramach tych etapów należy stosować. Aby osiągnąć założony cel, dokonano przeglądu literatury, materiałów źródłowych oraz wykorzystano przeprowadzone przez autorkę badania, takie jak obserwacja oraz indywidualne wywiady pogłębione.

## 2. Audyt wewnętrzny jako instrument wspomagający efektywne funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego

W sektorze publicznym coraz bardziej dostrzega się potrzebę pomiaru efektywności wydatkowania środków publicznych i jej ciągłego podnoszenia, co jest niewątpliwie pozytywnym zjawiskiem. Na kategorie efektywności i celowości w kontekście ponoszonych wydatków zwracają uwagę przepisy ustawy o finansach publicznych, które narzucają obowiązek „uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów” [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

Definicji pojęć efektywności należy poszukiwać w literaturze przedmiotu, w której można odnaleźć wachlarz sposobów ich interpretacji oraz wyrażania i mierzenia. Jedną z nich określa efektywność jako współzależności pomiędzy dobrami dostarczonymi dzięki realizacji zadania a zasobami, jakie zostały wykorzystane do ich wytworzenia [Zawadzka-Pąk 2013, s. 30]. Efektywność utożsamiana jest niekiedy z racjonalizacją wydatkowanych środków publicznych [Jastrzębska 2012, s. 141], a właśnie racjonalność powinna być podstawą oceny działalności jednostek sektora finansów publicznych [Szolno-Koguc 2005, s. 140]. Zatem efektywne działanie ma minimalizować koszty osiągnięcia celów lub maksymalizować rezultat związany

z wykonywanymi zadaniami przy określonym poziomie zaangażowanych zasobów [Lubińska i in. 2009, s. 56].

Do istotności omawianego zagadnienia nawiązuje audyt wewnętrzny, wspierający kierownictwo jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę efektywności realizacji budżetu, w tym zadaniowego [Ruśkowski, Salachna (red.) 2014, s. 786–787, 800], oraz zarządzaniu jednostką. Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, która prowadzona jest w celu wniesienia do jednostki wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania [IIA 2016]. Audyt musi zapewnić systematyczną ocenę funkcjonowania kontroli zarządczej, która stała się jego obszarem kluczowym, i wspiera jednostkę w utrzymaniu efektywnych jej mechanizmów, a także w ich stałym doskonaleniu.

Ewolucja podejścia do sposobu dokonywania oceny funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych wpływa na kierunek rozwoju audytu wewnętrznego w kierunku audytu efektywnościowego (zob. np. [Bartoszewicz 2015]). Działania audytowe nabrały większego znaczenia, gdy wprowadzono obowiązek budżetowania w układzie zadaniowym. Przykładowo potwierdzeniem tego są badania przeprowadzone przez autorkę w JST w Polsce, które wskazują, że jedną z korzyści płynących z implementacji budżetowania zadaniowego jest zwiększenie znaczenia audytu efektywnościowego, gdyż jego zadania ukierunkowane są na kwestie efektywności w realizacji celów i zadań<sup>1</sup>. Przyczynia się do tego wyznaczenie w układzie zadaniowym, wraz z celami i zadaniami, miar służących do badania stopnia ich wykonania. Jednak wspieranie jednostek w osiąganiu założonych celów przyniesie efekty pod warunkiem, że cele są zdefiniowane precyzyjnie oraz właściwie udokumentowane. W innych przypadkach rola audytu ogranicza się do sprawdzenia zgodności działań z literą prawa, co ma drugorzędne znaczenie w procesie decyzyjnym [Dylewski i in. (red.) 2010, s. 168–169]. Ważne jest także określenie zadań priorytetowych, co pozwala skierować działalność audytu na kluczowe obszary.

Wagę opisanych zagadnień prezentuje definicja audytu efektywnościowego, zgodnie z którą służy on do oceny planowania i gospodarowania środkami publicznymi przeznaczonymi na realizację zadań pod względem efektywności [Szczepankiewicz 2010, s. 361; Skoczylas-Tworek 2013, s. 199]. Zatem zajmuje się on systematyczną analizą oceniającą gospodarność, wydajność i skuteczność. Do zakresu rzeczowego audytu efektywnościowego można zaliczyć: badanie efektywności działań, analizę szczegółowych procedur umożliwiających dokonanie pomiaru efektywności oraz badanie zgodności stanu obecnego z kierunkiem działań oczekiwanych [Audyty efektywnościowy... 2008, s. 6]. Audyt efektywnościowy musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów w zakresie [Komunikat z 12 grudnia 2016, Załącznik, s. 13]:

- Podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych.

<sup>1</sup> Budżet zadaniowy ma charakter fakultatywny dla JST.

- Nadzorowania zarządzania ryzykiem i kontroli.
- Promowania odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji.
- Zapewniania skutecznego zarządzania efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki.
- Przekazywania informacji o ryzykach i kontroli.
- Koordynowania działań i przekazywania informacji.

Dzięki przeprowadzonym zadaniom audytywnym możliwa jest identyfikacja błędów, które są potencjalnym źródłem poważnych problemów. Dotyczy to wszystkich sfer funkcjonowania jednostek, przykładowo – działalności administracyjnej, a przede wszystkim finansowej. Brak informacji o popełnianych błędach podejmowanych działań może powodować wyciąganie nieprawidłowych wniosków, a przez to sprzyjać np. eliminowaniu zadań tylko pozornie nieefektywnych oraz wzmacnianie rolę czynności jedynie uznanych za efektywne, mimo że nie są takie w rzeczywistości. W następstwie doprowadzi to do nieprzynoszącej oczekiwanych efektów alokacji środków publicznych, a także nieprawidłowej oceny funkcjonowania komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za realizację zadań, które zostały im powierzone. Dlatego tak duże znaczenie ma audyt efektywnościowy dający kierownikowi wiarygodne i rzetelne dane, na podstawie których podejmowane mogą być racjonalne decyzje. Audyt wewnętrzny staje się instrumentem koniecznym, a w przypadku jego braku szanse na osiągnięcie zamierzonych celów znacznie się zmniejszają. Oczywiście nie oznacza to, że bez audytu jednostka nigdy nie osiągnie założonych celów, ale pojawia się w takiej sytuacji wiele pytań: Czy cele nie zostały osiągnięte zbyt dużym nakładem? Jaka jest relacja nakładu do efektu? Czy wydatkowanie środków było oparte na kryterium efektywności?

### **3. Rola audytu wewnętrznego w systemie controllingu**

#### **3.1. System controllingu w JST**

Zarządzanie finansami JST jest procesem złożonym i skomplikowanym, który wymaga stosowania coraz bardziej różnorodnych metod, tj. controllingu. Stanowi on ponadfunkcyjny instrument zarządzania mający na celu wspieranie kadry kierowniczej w sterowaniu przebiegiem procesów gospodarczych [Nowak 2017, s. 193], w podejmowaniu decyzji, kształtując i koordynując procesy planowania, kontrolowania i gromadzenia informacji, pozwalając tym samym na efektywne sterowanie całą organizacją z punktu widzenia wyznaczonych celów [Horvath 1990, s. 22].

Controlling otwiera nowe perspektywy w zakresie sterowania wewnętrznymi przepływami, dostarcza kadrze zarządzającej solidnych podstaw do podejmowania efektywnych decyzji oraz zwiększa szansę na zapewnienie wysokiej jakości realizowanych usług i skutecznego zarządzania kosztami. Stosowanie controllingu bez wątplenia daje możliwość zmniejszenia poziomu niepewności w procesach operacyjnych za pomocą systemu pomiaru dokonań, w szczególności dokonań o charak-

terze niefinansowym [Borowiec 2007, s. 60–61], a także analizy i prognozowania parametrów warunkujących decyzje [Bartoszewicz, Dynowska 2015, s. 24]. Dlatego też w JST powinien mieć zastosowanie jako instrument koordynujący wszystkie dziedziny ich funkcjonowania i zmierzać m.in. do wykrycia wszelkich naruszeń dyscypliny finansowej. Wczesne ostrzeżenie przed zagrożeniami dotyczącymi wykonania planowanych zadań jest efektywniejsze tak kosztowo, jak i pod względem terminowości niż późniejsze korygowanie pokontrolnych odchyłeń. Praktyczne stosowanie controllingu było przedmiotem badań autorki<sup>2</sup>, z których wynika, że wykorzystywany był we wszystkich podmiotach, lecz jedynie fragmentarycznie, obejmował niektóre obszary działalności i wybrane instrumenty. Analiza wewnętrznej dokumentacji jednostek pozwoliła stwierdzić, że stosowały one takie metody, jak np. analizę otoczenia, benchmarking, zrównoważoną kartę dokonań, kontrolę zarządczą, budżetowanie zadaniowe, analizę efektywności przy wykorzystaniu mierników oraz badanie odchyłeń.

Controlling, realizując swoje podstawowe cele, funkcje i zadania, powinien być wspierany przez odpowiednie narzędzia dostosowane do specyfiki JST. Każde z nich należy wykorzystywać w odpowiednim momencie, ściśle dopasowanym do etapu funkcjonowania controllingu. Zespół adekwatnych instrumentów pozwoli usprawnić działania jednostki oraz wspomóc jej system zarządzania, stwarzając nowe możliwości w zakresie trzech głównych faz controllingu: planowania, realizacji oraz kontroli i podejmowaniu działań korygujących.

Planowanie stanowi pierwszy etap, w którym wyodrębnia się część strategiczną i operacyjną. Decyzje podjęte w ramach części strategicznej mają kluczowe znaczenie, ponieważ warunkują bieżącą działalność. Faza strategiczna przebiega w następującej kolejności: ustalenie wizji i misji, sformułowanie celów i zadań strategicznych, dostosowanie struktury organizacyjnej do realizacji celów, wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności, sporządzenie rzeczowego planu i budżetu zadaniowego strategicznego, zidentyfikowanie potencjalnych wąskich gardeł i ich eliminacja oraz ustalenie mierników realizacji celów i zadań strategicznych. Faza planowania obejmuje także część operacyjną, dotyczącą krótkiego okresu, i przebiega w takiej samej kolejności jak w przypadku części strategicznej, realizując te same czynności w aspekcie operacyjnym.

Druga faza controllingu związana jest z realizowaniem zaplanowanych zadań. Obejmuje bieżącą ewidencję operacji gospodarczych, a zatem danych o charakterze finansowym (m.in. kwot uzyskanych dochodów, poniesionych wydatków), jak również rejestrację informacji niefinansowych, wykorzystywanych do obliczania wartości mierników. W fazie tej następuje też kalkulacja kosztów zadań, obliczanie wartości przyjętych mierników, a także odchyłeń od planu.

Ostatni etap controllingu można określić jako kontrolę oraz podejmowanie działań korygujących. Dokonywana jest w nim analiza porównawcza i przyczynowo-

<sup>2</sup> Badania przeprowadzono w latach 2016-2017 w miastach na prawach powiatu, w których liczba mieszkańców przekraczała 150 tys. (łącznie przebadano 23 jednostki).

-skutkowa wartości mierników i odchyłeń oraz ich interpretacja i ocena pozwalająca na wykrycie rzeczywiście występujących wąskich gardeł.

### 3.2. Rodzaje audytu wewnętrznego na potrzeby systemu controllingu

Czynności wykonywane w ramach controllingu są wyzwaniem nie tylko dla jednostek implementujących, ale również osób oceniających jego funkcjonowanie, czyli audytorów wewnętrznych. Wdrożenie tego systemu wymaga w ramach działalności audytowej określenia odpowiednich metod i technik badania. Konieczne jest zdefiniowanie kryteriów oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych pod względem ich efektywności oraz określenia czynników na nią wpływających [Skoczylas-Tworek 2013, s. 200]. Audyt z jednej strony może wspomagać prawidłową implementację controllingu, z drugiej zaś stanowi instrument monitorowania.

W trakcie badań audytu mogą być sprawdzane poszczególne elementy controllingu i sposób ich funkcjonowania: spójność działań podejmowanych z przyjętymi celami operacyjnymi i strategicznymi, przeprowadzanie pomiaru stopnia realizacji planowanych celów, wydajności, gospodarności, aktualność i wiarygodność generowanych informacji, sprawozdania odnoszące się do realizowanych działań i ich rezultatów oraz przyjętych celów operacyjnych i strategicznych, monitoring oceny efektywności i podejmowanie działań naprawczych [*Audyt efektywnościowy...* 2008, s. 10–11]. Zatem audyt wewnętrzny można wykorzystać na każdym etapie wdrażania i realizacji controllingu, poszczególne rodzaje audytu, które będą nadzorować wykonywane czynności, zaprezentowano w tab. 1.

**Tabela 1.** Rodzaje audytu na potrzeby controllingu

| Fazy                                 | Etapy  | Rodzaj audytu   |
|--------------------------------------|--|---|
| 1                                    | 2  | 3   |
| Planowanie strategiczne i operacyjne | Ustalanie wizji i misji  | Audyt misji i wizji   |
|                                      | Formułowanie celów strategicznych i operacyjnych                         | Audyt poprawności ustalania celów   |
|                                      | Określanie zadań strategicznych i operacyjnych                           | Audyt poprawności ustalania zadań   |
|                                      | Dostosowanie struktury organizacyjnej do realizacji celów strategicznych | Audyt struktury organizacyjnej  |
|                                      | Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności                                 | Audyt zarządzaniu kadrami (aktualizacja zakresu obowiązków, delegowanie uprawnień)              |
|                                      | Sporządzenie rzeczowego planu strategicznego i operacyjnego              | Audyt poprawności ustalania planów  |
|                                      | Opracowanie strategicznego i operacyjnego budżetu zadaniowego            | Audyt wyceny zasobów rzeczowych, celowości ponoszonych kosztów, poprawności ustalania mierników |
|                                      | Zidentyfikowanie potencjalnych wąskich gardeł i ich eliminacja           | Audyt czynników potencjalnie zakłócających realizację celów                                     |

| 1  | 2   | 3   |
|--|---|---|
| Realizacja                                   | Kalkulacja kosztów                            | Audyty metodyki kalkulacji  |
|  | Ewidencja danych finansowych i niefinansowych | Audyty czynności ewidencyjnych  |
|  | Ustalanie wyników                             | Audyty poprawności obliczania mierników   |
| Kontrola i podejmowanie działań korygujących | Analiza, interpretacja i ocena wyników        | Audyty analizy i interpretacji wyników, celowości i efektywności wydatkowanych środków, zgodności działań podejmowanych z przyjętymi celami i zadaniami |
|  | Podjęcie decyzji                              | Audyty procesu decyzyjnego  |

Źródło: opracowanie własne.

W pierwszej kolejności ocena audytu obejmować powinna poznanie opracowanej koncepcji oraz sposobów jej wdrożenia. Zatem należy przebadать wszystkie elementy, w tym celu dokumentacja opisywanej koncepcji musi zawierać wymogi dotyczące ich konstrukcji. Niezbędne jest dokonanie przez audytora oceny poprawności elementów z przepisami wewnętrznymi, adekwatności ich wyboru oraz całej koncepcji, a także ustalenie szans wykonalności założeń. Na tej podstawie szacuje się ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Jest niezwykle ważne, aby ocenić każdy element, z uwagi na to, że słabość jednego może podważyć zasadność przyjęcia całej koncepcji [Kiziukiewicz, Sawicki 2013]. Badanie audytowe powinno polegać na uzyskaniu odpowiedzi na pytania: Czy cele i zadania zostały prawidłowo i jasno określone? Czy opracowano prawidłowe procedury monitorowania ich realizacji i czy są one przestrzegane? Czy jednostka posiada narzędzie pomiaru dokonań? Jakie jest ryzyko nieosiągnięcia celów i czy jest ono identyfikowane i oceniane? [Skoczylas-Tworek 2013, s. 200].

Wyniki audytu będą stanowić zalecenia dla kierownictwa jednostki, wskazując na obszary problemowe, wąskie gardła i ryzyko nieosiągnięcia założonych korzyści. W takiej sytuacji należy zweryfikować poprawność doboru elementów i rozważyć ich zmianę. Warto jednak zaznaczyć, że dokonywane to powinno być nie tylko przez samego kierownika, ale w konsultacji z kierownictwem poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz z pracownikami merytorycznymi. Niezbędny jest więc sprawny przepływ informacji.

Czynności audytowe w zależności od zakresu oraz stopnia trudności ich wykonania mogą być przeprowadzane przez audytora zatrudnionego w jednostce bądź usługodawcę (firmę zewnętrzną). Zarówno pierwsze, jak i drugie rozwiązanie ma mocne i słabe strony, w związku z czym zastosowanie któregoś z nich powinno wynikać ze świadomej decyzji kierownictwa [Zaleska 2017, s. 266].

Zmodyfikowanie koncepcji controllingu zgodnie z zaleceniami audytu zwiększa szanse na powodzenie i niejako daje pewność, że wszystkie założone cele, zadania i mierniki będą osiągnięte w odpowiedni sposób, a jednostka posiada narzędzia pomiaru efektywności (por. [Kiziukiewicz, Sawicki 2013; Skoczylas-Tworek 2013]).

Po uwzględnieniu zaleceń audytu na etapie planowania, w fazie realizacji w dalszym ciągu występuje ryzyko dotyczące potencjalnych nieprawidłowości lub nieosiągnięcia założonych korzyści. Dlatego też istotny jest bieżący monitoring koncepcji, który dokonywany jest przez kierownika jednostki, jak również okresowy, który należy do kompetencji audytorów. Ma on za zadanie wskazać przyczyny stwierdzonych nieprawidłowości, a także ustalać i wdrażać programy naprawcze. W praktyce oznacza to sprawdzenie, czy wdrożony system zgodny jest z opracowaną koncepcją oraz czy funkcjonuje efektywnie. Należy pamiętać, że tego rodzaju czynności powinny być dokonywane z odpowiednią częstotliwością, aby można było zareagować możliwie szybko. W praktyce występują sytuacje, w których realizowane zadania nie przyczyniają się do osiągnięcia wyznaczonych celów, a okazać się to może przykładowo dopiero po podjęciu działań z tym związanych. Oznacza to, że weryfikacja sposobu osiągnięcia celów możliwa jest dopiero po rozpoczęciu realizacji zaplanowanych zadań. Na tej podstawie identyfikuje się zadania, które przyczyniają się do realizacji założonych celów, i te, które temu nie służą. Korektom może więc podlegać sposób osiągnięcia celów (zadania), same cele, modyfikować można również mierniki służące do pomiaru efektywności.

#### 4. Zakończenie

W kontekście trwającego procesu wdrażania metod poprawiających gospodarowanie środkami publicznymi zdecydowanie rośnie rola audytu wewnętrznego dla efektywnego prowadzenia gospodarki finansowej, szczególnie w jednostkach stosujących controlling. Powinien stanowić element zintegrowanego systemu controllingu jako instrument wczesnego ostrzegania, minimalizujący ryzyko podjęcia błędnych decyzji. Audyt wskazuje na występujące nieprawidłowości, a także doradza, jakie rozwiązania należałoby wdrożyć, by uniknąć problemów w przyszłości. Dzięki tak realizowanym celom przez audyt wewnętrzny lepiej funkcjonuje system controllingu, a przez to cała jednostka. Ranga audytu w controllingu wzrasta również dlatego, że jest on często traktowany w praktyce właśnie jako jedno z narzędzi controllingu. Zdaniem autorki, z uwagi na istotność omawianego zagadnienia, celowe wydaje się rozszerzenie obligatoryjnego obowiązku przeprowadzania audytu na wszystkie jednostki publiczne.

#### Literatura

- Audyt efektywnościowy. Metodyka*, 2008, <http://www.mf.gov.pl/documents/pdf> (05.05.2018).  
Bartoszewicz A., 2015, *Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 390, s. 36–44.



- Bartoszewicz A., Dynowska J., 2015, *Audyty finansowe i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 389, s. 20–27.
- Borowiec L., 2007, *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M. (red.), 2010, *Metody ilościowe w działalności jednostek podsektora samorządowego*, Difin, Warszawa.
- Horvath P., 1990, *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- IIA, 2016, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, www.mf.gov.pl (15.05.2018).
- Jastrzębska M., 2012, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., Sawicki K., 2013, *System kontroli zarządczej jako szczególnie obszar audytu*, [w:] *Audyty wewnętrzne w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa, s. 327–352.
- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin., poz. 28.
- Lubińska T., Strąg T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., 2009, *Zasady skuteczności i efektywności jako zasady pomiaru efektów z nakładów publicznych*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa, s. 56–62.
- Nowak E., 2017, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), 2014, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk.
- Skoczylas-Tworek A., 2013, *Budżet zadaniowy jako wyzwanie dla audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 766, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 62, Szczecin, s. 193–207.
- Szczepankiewicz E.I., 2010, *The role and tasks of internal audit in the units of local governments*, Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą/Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management, nr 30, s. 360–375.
- Szołno-Koguc J., 2005, *Racjonalność wydatków publicznych a realizacja budżetowej zasady jedności*, [w:] *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, red. T.I. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, UMCS, Lublin.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2017, poz. 2077 ze zm.
- Zaleska B., 2017, *Audyty wewnętrzne prowadzone przez usługodawcę w jednostce samorządu terytorialnego (studium przypadku)*, *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, XVIII, z. 2, cz. 3, s. 261–272.
- Zawadzka-Pąg U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.