

Jolanta Ciak

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
e-mail: jolanta.ciak@wsb.torun.pl
ORCID: 0000-0003-4864-4692

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: piotr.bednarek@ue.wroc.pl
ORCID: 0000-0001-6394-4779

AUDYT EFEKTYWNOŚCIOWY CZY AUDYT WYKONANIA ZADAŃ W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH – PRZEGLĄD LITERATURY KRAJOWEJ I ZAGRANICZNEJ*

DOI: 10.15611/pn.2021.2.02

JEL Classification: M420

© 2021 Jolanta Ciak, Piotr Bednarek

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Ciak, J. i Bednarek, P. (2021). Audyt efektywnościowy czy audyt wykonania zadań w jednostkach sektora finansów publicznych – przegląd literatury krajowej i zagranicznej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 65(2).

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie podobieństw i różnic w zakresie dwóch kategorii audytu, a mianowicie: audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań. Tradycyjny przegląd literatury ma dać odpowiedź na pytanie: Czy można stosować zamiennie oba pojęcia? Badacze bowiem zajmujący się tą problematyką wskazują na podobne ich rozumienie. Studia literaturowe dostarczają szerokiego spektrum możliwości definiowania i interpretowania efektywności, podkreślając wielowymiarowość omawianego pojęcia. Podobna sytuacja jest w przypadku audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań. Zdaniem autorów artykułu można zastosować znak równości pomiędzy tymi pojęciami, bowiem oba rodzaje audytu oznaczają systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach jednostek funkcjonujących w sektorze finansów publicznych, wykorzystujące kryterium oszczędności, efektywności i skuteczności.

Słowa kluczowe: efektywność, audyt efektywnościowy, audyt wykonania zadań.

* Projekt finansowany w ramach programu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego pod nazwą „Regionalna Inicjatywa Doskonałości” w latach 2019-2022, nr projektu 015/RID/2018/19, kwota finansowania 10 721 040,00 zł.

1. Wstęp

W warunkach dynamicznego rozwoju gospodarczego i zmian społeczno-ekonomicznych w Polsce i na świecie jednym z podstawowych postulatów kierowanych pod adresem sektora publicznego jest efektywne zarządzanie środkami publicznymi oraz skuteczne i efektywne wykonywanie zadań publicznych¹. Zagadnienie efektywności i skuteczności w sektorze publicznym wiąże się z wdrażaniem różnych instrumentów zarządzania w administracji publicznej, m.in. audytu wykonania zadań (*performance audit*). Przez kilka dziesięcioleci audyt ten rozwijał się w wielu częściach świata w celu oceny różnych aspektów funkcjonowania organizacji sektora publicznego, w tym sposobu wykorzystania powierzonych im środków. W latach 1970-1980 był praktykowany w krajach demokratycznych w Europie, Australii, Azji oraz Ameryce Północnej na szczeblu krajowym przez najwyższe organy kontroli oraz w różnym stopniu na szczeblu regionalnym i lokalnym (Lonsdale, 2011, s. 4). Nie zawsze był przeprowadzany przez najwyższe organy kontroli. Na przykład w Norwegii audyty wykonania zadań realizowali audytorzy wewnętrzni, a w Finlandii – audytorzy zewnętrzni – zarówno publiczni, jak i prywatni (Pollitt i in., 1999). Zakres tego audytu początkowo obejmował tylko ocenę wydatkowania środków publicznych zgodnie z ich przeznaczeniem, ale z czasem objął również ocenę efektywności wydatków publicznych, a nawet stanowiącą większe wyzwanie ocenę, czy wydatki publiczne przyczyniły się do uzyskania dobrych efektów (Reichborn-Kjennerud, 2015).

W literaturze krajowej pojęcie audytu wykonania zadań po raz pierwszy pojawiło się w 1997 r. w publikacjach Najwyższej Izby Kontroli (np. Owczarek, 1997). Jak stwierdza Mazur (2004), oznacza ono badanie oszczędności, wydajności wykorzystania zasobów, skuteczności działania oraz realizacji celów jednostki kontrolowanej.

Ważnym etapem w rozwoju instrumentów zarządzania w administracji publicznej w Polsce było wdrożenie audytu wewnętrznego. Audyt ten ma za zadanie przysporzyć wartość i usprawnić działalność operacyjną jednostki dzięki systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, przyczyniając się do poprawy sposobu ich działania (IIA, 2016). Przeprowadzając audyt wewnętrzny, nie wystarczy koncentrować się tylko na badaniu, czy jednostka działa zgodnie z obowiązującymi przepisami. Powinno się przeprowadzić audyt efektywnościowy, czyli sprawdzić efektywność działania badanej jednostki pod kątem najistotniejszych kryteriów. Jak podkreśla Bartoszewicz (2015), współczesny audyt zgodności transformuje się w kierunku audytu efektywnościowego. Specyfika audytu efektywnościowego polega na analizie osiągniętych wyników i ocenie działań przez badaną jednostkę z punktu widzenia efektywności, wydajności i gospodarności (Bartoszewicz, 2015).

¹ Podnoszenie sprawności instytucjonalnej państwa oraz efektywne świadczenie usług publicznych na stałe wpisały się do priorytetów polityki rozwoju kraju ostatnich lat (Uchwała RM, 2013; Projekt uchwały RM, 2020).

Rozwój metodyki audytu odrębnej dla audytorów wewnętrznych oraz kontrolerów Najwyższej Izby Kontroli (NIK) w Polsce zainicjowało rozróżnienie dwóch pojęć: audytu wykonania zadań oraz audytu efektywnościowego. Ze względu na znaczenie współpracy audytorów wewnętrznych i kontrolerów NIK dla zmniejszenia efektu powielania się zakresu audytów i kontroli należy dążyć do ograniczania zjawiska wieloznaczności.

Celem artykułu jest wskazanie podobieństw i różnic dotyczących zakresu oraz specyfiki dwóch kategorii audytu, a mianowicie: audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań. Autorzy opracowania, poprzez dokonanie tradycyjnego przeglądu literatury przedmiotu, chcieliby uzyskać odpowiedź na pytanie: Czy można stosować zamiennie oba pojęcia? Badacze bowiem zajmujący się tą problematyką wskazują na podobne ich rozumienie.

Kiedy dokona się bardziej pogłębionego przeglądu różnych publikacji, okazuje się, iż zagadnienia te są interpretowane wieloznacznie (np. Bartoszewicz, 2015; Mazur, 2004; MF, 2008; NIK, 2005). Niejednokrotnie można się zgubić w interpretacji tych kategorii pod wpływem studiów dorobku zawartego w publikacjach krajowych i obcojęzycznych. Taka zmienność dotyczy nie tylko aspektu językowego. Zróżnicowanie interpretacji kategorii np. skuteczności czy efektywności bardzo często wiąże się z problematyką możliwych zakresów ocen formułowanych w ramach nauki.

Biorąc pod uwagę aktualny stan wiedzy w zakresie zarządzania oraz określony zakres badań, w niniejszym opracowaniu przyjęto następujące założenia wstępne.

1. Zakłada się, że **oszczędność** (*economy*) dotyczy procesu pozyskania zasobów do wykonania zadań (np. rekrutacja pracowników, zakup materiałów, pobór podatków i opłat, zaciąganie kredytów i pożyczek czy wnioskowanie o dotacje). Wydatki są dokonywane w sposób oszczędny, jeśli zasoby w określonej ilości, o określonej jakości i w określonym terminie są pozyskane po jak najniższych cenach i kosztach zakupu (por. CICA 1988; Foster i O'Connor, 2014; INTOSAI, 2019, 2020; Kotarbiński, 1982, s. 104).

2. **Efektywność** (*efficiency*) w ogólnym znaczeniu jest to relacja poniesionych nakładów i uzyskanych efektów. Jest przejawem racjonalnego gospodarowania, czyli osiągnięcia maksymalnych efektów przy określonych nakładach (wydajność) lub uzyskiwania określonych efektów przy dążeniu do zminimalizowania wielkości ponoszonych nakładów (oszczędność) (Głodziński, 2017, s. 32 i 69)². Przyjmuje się, że efektami są tylko produkty lub inne pośrednie rezultaty polityki lub programu, bez ostatecznych rezultatów w postaci oddziaływania na społeczeństwo (por. Matwiejczuk, 2000; NAO, 1987, s. 5; Raaum i Morgan, 2009).

² Ta definicja efektywności zakłada istnienie optymalnego kryterium, z którym można porównywać znane rezultaty polityki lub programów określonych władz. Rezultaty, które same w sobie są bezpośrednimi oraz znanymi konsekwencjami działań i nakładów danych władz. McSweeney i Sherer (1990) wskazują, że takie kryteria w praktyce rzadko istnieją. Weryfikacja optymalności jest w tym przypadku, z wyjątkiem analizy na bardzo niskim poziomie, zasadniczo niemożliwa. Stąd ta definicja efektywności nie jest użyteczna z punktu widzenia celów audytu i zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych.

3. **Skuteczność** (*effectiveness*) w ogólnym sensie oznacza stopień osiągnięcia zakładanych lub planowanych celów. Z perspektywy audytu projektów, programów i innych zadań ocena skuteczności dotyczy osiągnięcia długoterminowych celów w postaci zamierzonego oddziaływania na społeczeństwo. Świadczy o tym, w jakim stopniu dobra i usługi publiczne lub inne pośrednie rezultaty przyczyniają się do osiągnięcia celów polityki, celów operacyjnych lub innego zamierzonego oddziaływania (por. Głodziński, 2017, s. 31; NAO, 1987, s. 5).

4. **Audyt efektu za pieniądze** (*value for money audit*) jest rozumiany jako relacja uzyskanych korzyści społeczno-ekonomicznych (oddziaływania) i poniesionych wydatków publicznych (por. NAO, 1987, s. 5).

5. Współcześnie nie ma jednego dominującego kryterium oceny w zarządzaniu organizacjami sektora publicznego, a zatem przyjmuje się, że w **audycie wykonania zadań** ma zastosowanie podejście efektywnościowe, czysto skutecznościowe, racjonalnościowe oraz intuicyjne (por. Głodziński, 2017, s. 69).

2. Audyt efektywnościowy i audyt wykonania zadań w literaturze polskiej i w standardach kontroli w administracji rządowej

Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i metodologiczne podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz zarządzania organizacją (IIA, 2016). Audytor wewnętrzny powinien dostarczyć kierownictwu jednostki informacji, które zapobiegą materializacji istotnych czynników ryzyka oraz przedstawić usprawnienia systemowe, których efektem będzie poprawa skuteczności i efektywności działania jednostki.

W praktyce ocena efektywności polega w istocie na badaniu relacji między ogólnymi wynikami działalności a nakładami poniesionymi na uzyskanie takich efektów, z zastosowaniem wzoru na iloraz lub wzoru na różnicę. Przykładowo wskaźnik efektywności zarządzania dla organizacji można obliczyć jako stosunek uzyskanych efektów do poniesionych kosztów. Relacja ta jest uważana za:

- efektywną, gdy wynik jest większy niż jeden,
- neutralną, jeśli jest równy zero,
- nieefektywną, jeśli wynik jest mniejszy niż zero (Gasparski, 1983; Kieżun, 1997).

Zgodnie z koncepcją *New Public Management* należy dążyć do wprowadzania zasad rynkowego zarządzania w instytucjach publicznych, co nierozdzielnie wiąże się z pomiarem i oceną efektywności (Krynicka 2006; Parker, Jacobs i Schmitz 2019).

Rosnące znaczenie efektywności, spowodowane m.in. zmianami w przepisach ustawy o finansach publicznych, przyczyniło się jednak do tego, że audyt uległ pewnym przekształceniom. Szczególną uwagę zaczęto zwracać na znaczenie analizy

przyczynowo-skutkowej, którą wykorzystywano do oceny uzyskiwanych efektów. Audyt koncentrujący się na rezultatach i na nakładach określa się mianem efektywnościowego (Bartoszewicz, 2015). Audyt efektywnościowy należy rozumieć jako systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań z wykorzystaniem kryteriów efektywności, wydajności i gospodarności. Z powyższych rozważań wynika, że niezwykle istotną cechą audytu efektywnościowego jest uwzględnianie trzech rodzajów elementów: produktów, rezultatów i oddziaływania. Wytworzone produkty stanowią efekty bezpośrednie otrzymywane w wyniku realizacji określonego zadania. Rezultaty to efekty, które rozpatrywane są z punktu widzenia podmiotów będących beneficjentami wykonywanych zadań (np. osób, przedsiębiorstw czy instytucji). Można je więc traktować jako bezpośrednie korzyści osiągane przez te podmioty. Oddziaływanie jest z kolei efektem pośrednim realizowanych działań ujawniającym się w dłuższym okresie, w perspektywie średnio- lub długoterminowej (Strąg, 2012).

Według Ministerstwa Finansów, audyt efektywnościowy jest systematycznym, celowym, zorganizowanym i obiektywnym badaniem działań podejmowanych w ramach sektora finansów publicznych z wykorzystaniem kryterium efektywności, wydajności i gospodarności. Dostarcza on kierownikom poszczególnych jednostek oceny podejmowanych przez nie działań. Ponadto gromadzone informacje, spostrzeżenia i zalecenia służą promowaniu odpowiedzialnego, uczciwego i efektywnego sposobu prowadzenia działalności w ramach sektora (MF, 2008).

Audyty efektywnościowe obejmują swoim zakresem (MF, 2008):

- badanie gospodarności, wydajności, efektywności działań jednostek sektora finansów publicznych; może się również odnosić do zagadnienia oddziaływania na środowisko naturalne wywieranego przez podmioty należące do ww. sektora,
- szczegółowe procedury realizowane celem dokonania pomiaru i sformułowania efektywności, wydajności, gospodarności działań,
- działania służące ochronie mienia publicznego,
- zgodność z kierunkiem działań oczekiwanym przez kierowników poszczególnych jednostek funkcjonujących w obszarze sektora finansów publicznych oraz interesem publicznym.

A zatem efektywność (skuteczność) zakłada koncentrację na produktach (zrealizowane usługi), rezultacie lub oddziaływaniu będących wynikiem podjętych działań; w przypadku efektywności kosztowej założeniem jest koncentracja na celu w postaci osiągnięcia lub nieprzekroczenia poziomu ponoszonych kosztów (MF, 2008).

Ministerstwo Finansów wskazuje na kilka rodzajów audytów efektywnościowych (MF, 2008):

- audyt wykonania zadania (audyt bezpośrednich rezultatów), w którym realizowane czynności audytowe ukierunkowane są na sformułowanie oceny na temat rezultatów osiągniętych w wyniku czynności podjętych przez daną jednostkę lub dane jednostki w związku z wykonywaniem określonego zadania czy też ze realizowanym działaniem,

- audyt systemu kontroli wewnętrznej, w którym realizowane czynności audytowe skoncentrowane są na przeprowadzeniu badania efektywności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej ustanowionego w danej jednostce, danych jednostkach czy w ramach danego programu.

Audyt pierwszego typu wiąże się z formułowaniem ocen odnoszących się do efektywności wykonywanych zadań. Z kolei ten drugi koncentruje się na badaniu, jak efektywnie funkcjonuje system kontroli wewnętrznej, a zatem: czy badany obszar zarządzany jest we właściwy sposób, czy procedury dotyczące pomiaru, monitorowania oraz interpretowania informacji na temat efektywności, wydajności i gospodarności są prawidłowe, a także czy usprawniana jest bieżąca działalność dzięki podejmowaniu odpowiednich działań (Bujak, 2018).

Jak słusznie podkreśla Bartoszewicz (2015), audyt efektywnościowy nie jest procesem szablonowym. Do jego przeprowadzenia niezbędne jest posiadanie dużego doświadczenia w audycie wewnętrznym. Ponadto jego wdrożenie w dużej mierze uzależnione jest od nastawienia kierownictwa jednostek do tego rodzaju audytu.

Jak wynika z Glosariusza NIK, Najwyższa Izba Kontroli nie stosuje pojęcia audytu efektywnościowego. Stosuje pojęcie kontroli/audytu działalności, a przede wszystkim audyt wykonania zadań, którego celem jest zbadanie oszczędności, wydajności i skuteczności prowadzenia działalności lub zarządzania jednostką kontrolowaną. Prowadzone czynności obejmują badania:

- oszczędności w działalności administracyjnej prowadzonej zgodnie z rozsądnymi zasadami i praktyką zarządzania,
- wydajności gospodarowania zasobami ludzkimi, finansowymi i innymi, łącznie ze sprawdzeniem systemów informacyjnych, sposobów zarządzania i systemów monitorowania, a także procedur stosowanych przez jednostkę kontrolowaną/audytowaną w celu usunięcia wykrytych wad,
- skuteczności w osiągnięciu założonych celów (NIK, 2005).

Jak stwierdza Mazur (2004), audyt wykonania zadań ma na celu rozliczenie osób odpowiedzialnych za sposób gospodarowania przydzielonymi im środkami, może stanowić substytut mechanizmu rynkowego oraz wspierać wybór priorytetowych programów i instytucji w warunkach ograniczonych zasobów.

3. Opracowania zagraniczne wobec audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań

W zagranicznej literaturze przedmiotu można znaleźć określenia „audyt wykonania zadań” (*performance audit*) lub „audyt efektu za pieniądze” (*value for money audit*). Audyt wykonania zadań jest różnie definiowany. Nobles, Brown, Ferris i Fountain (1993) twierdzą, że audyt wykonania zadań jest to systematyczna i obiektywna ocena funkcjonowania organizacji, realizacji programu, pełnionej funkcji lub działania

przez niezależnego audytora. Przekazuje on swoje spostrzeżenia, wnioski oraz zalecenia osobie lub grupie osób, które zgodnie z obowiązującym prawem odpowiadają za nadzór lub podejmowanie działań korygujących. Autorzy tej definicji uznali, że audyt wykonania zadań różni się od oceny, przeglądu lub badania pod trzema względami. Po pierwsze, audytorów nie powinny łączyć ani organizacyjne, ani osobiste relacje z osobami audytowanymi. Po drugie, podstawowym celem audytu musi być rozliczenie audytowanych z ich obowiązków, a nie tylko informowanie. Po trzecie, wyniki audytu muszą być przekazane stronie trzeciej, która zgodnie z obowiązującym prawem jest zobowiązana do nadzorowania danego programu lub agencji wykonawczej oraz inicjowania działań korygujących.

Nobles i in. (1993) wyjaśniali, że audyt wykonania zadań może dotyczyć badania ze względu na kryterium zarówno efektywności, jak i skuteczności. Zróznicowanie zakresu tego audytu jest częściowo wynikiem dwóch źródeł jego pochodzenia. Audytorzy z księgowym wykształceniem rozwinęli podejście, które koncentruje się na problemach efektywności pozyskania zasobów oraz działań, natomiast audytorzy wykształceni w naukach społecznych rozwinęli podejście, które podkreśla pytania o cele i rezultaty programów. Przedmiotem audytu wykonania zadań mogą być rozmaite problemy. W różnym stopniu może on dotyczyć oceny (Nobles, Brown, Ferris i Fountain, 1993):

- zgodności z odpowiednimi regulacjami prawnymi, wewnętrznymi procedurami oraz standardami,
- efektywnej alokacji i efektywnego wykorzystania zasobów,
- zarządzania efektywnością,
- skuteczności kosztowej³ alternatywnych metod dostarczania usług publicznych i osiągnięcia celów,
- wiarygodności informacji przekazywanej przez kierownictwo,
- administracyjnego i organizacyjnego zaprojektowania programów,
- rezultatów programów i działań oraz ich oddziaływania na odbiorców,
- osiągnięcia ogólnych i pośrednich celów organizacji lub programu.

Raaum i Morgan (2009, s. XIX) definiują audyt wykonania zadań jako sprawiedliwą i bezstronną ocenę, która stanowi źródło obiektywnej informacji o realizacji programów, działań oraz funkcji, a także wskazuje na możliwości ich usprawnienia oraz prawdopodobne korzyści wynikające z tych usprawnień.

Ogólnym celem audytu wykonania zadań jest przysporzenie wartości instytucji publicznej przez znalezienie sposobów usprawnienia jej działań oraz poprawy osiągniętych rezultatów.

Jednym ze sposobów jest audyt realizacji zadań publicznych pod względem ich jakości, terminowości, oszczędności oraz efektywności. Ocena terminowości może

³ Skuteczność kosztowa to miara realizacji celu, którym jest zakładany minimalny koszt (Głodziński, 2017, s. 25).

polegać na określeniu czasu trwania, oczekiwania, stania w kolejce, reakcji lub punktualności (Raaum i Morgan, 2009, s. 287). Ocena jakości dotyczy zarówno zasobów nabywanych do realizacji zadań, jak i dostarczanych dóbr oraz usług publicznych dla klientów wewnętrznych i zewnętrznych (Raaum i Morgan, 2009, s. 303). Ocena oszczędności ma na celu określenie, czy jednostka nabywa zasoby w odpowiedniej ilości, o odpowiedniej jakości, w odpowiednim czasie i po jak najniższej cenie. **Audyt efektywności** działań w instytucjach publicznych ma na celu nie tylko wskazanie nieefektywnych działań, w których usprawnienia są możliwe i warte uwagi kierownictwa, ale również tych działań, które są efektywne, a więc mogą być uznane za wzór do naśladowania oraz świadczą o osiągnięciach kierownictwa i pracowników w zakresie efektywności ich działań. Podniesienie efektywności działań przez zwiększenie lub utrzymanie ich jakości, terminowości wykonania, zadowolenia klienta oraz osiągniętych rezultatów przy jednoczesnym zmniejszeniu kosztów pomaga kierownictwu wywiązać się z obowiązku efektywnego działania oraz ostatecznie stanowi źródło środków, które mogą być wykorzystane do zwiększenia ilości świadczonych usług publicznych lub zaspokojenia innych potrzeb społecznych (Raaum i Morgan, 2009, s. 249).

Drugim sposobem, w jaki audyt wykonania zadań przysparza instytucji publicznej wartość, jest audyt rezultatów programu. Według Raauma i Morgana (2009, s. 325) oznacza on zastosowanie różnych metod analizy w celu oszacowania stopnia, w jakim zaobserwowane lub skwantyfikowane (zamierzone lub niezamierzone) rezultaty realizacji programu wynikają z podjętych działań. W szczególności polega on na porównaniu zaobserwowanych rezultatów osiągniętych po zakończeniu realizacji programu z oszacowaniem rezultatów, jakie prawdopodobnie zaistniałyby, gdyby program nie był realizowany. Ostatecznie program, który nie przynosi zamierzonych rezultatów, powinien zostać udoskonalony lub zakończony.

Lonsdale (2011, s. 10), po przeanalizowaniu różnych aspektów związanych z przeprowadzaniem audytów wykonania zadań przez najwyższe organy kontroli w takich krajach, jak Australia, Belgia, Holandia, Szwecja, Wielka Brytania i USA, stwierdził, że audyt ten przyjmuje różne formy i jest w różny sposób wykorzystywany przez organy stanowiące i wykonawcze. Na podstawie tej analizy badacz zidentyfikował następujące role audytu wykonania zadań (Lonsdale, 2011, s. 14-15):

1. Powszechnie uważa się, że jest niezbędnym elementem zrównoważonych planów audytu dla najwyższych organów kontroli, który wykracza poza tradycyjny zakres zadań audytu.

2. Publikacja sprawozdań z audytu jest postrzegana jako mechanizm rozliczenia władz z obowiązków, oferując szczegółowe opisy i analizy funkcjonowania jednostek sektora publicznego na podstawie niezależnego dostępu do wiarygodnej dokumentacji i informacji.

3. W coraz większym stopniu stał się bodźcem dla organów ustawodawczych lub ich komitetów do podjęcia prac legislacyjnych, często dostarczając większości dowodów potrzebnych dla ich dochodzeń i podjęcia dalszych działań ze strony rządu.

4. Dostarczył najwyższym organom kontroli argumentów potwierdzających, że ich praca wnosi wartość dodaną.

5. Można go postrzegać jako jedną z wielu form analizy i ewaluacji polityki, które rozwinęły się w ciągu ostatnich 30 lat.

Ogólnie przyjmuje się, że audytorzy używają wielu tych samych metod co ewaluatorzy, chociaż sposób, w jaki ich używają, otoczenie instytucjonalne, cele, którym często ich praca służy, a także sposób myślenia tych osób, mogą być bardzo różne. Jednocześnie główną przewagą audytorów nad ewaluatorami są ich większe ustawowe uprawnienia dotyczące dostępu do informacji oraz formalny proces zapewniający, że na sprawozdania z audytu zareagują odpowiednie władze.

Podobnie Furubo (2011, s. 43) sugeruje, że audyt wykonania zadań jest czynnością ewaluacyjną, która prowadzi do sformułowania oceny wykonania zadania lub informacji o wykonaniu zadania w tak wiarygodnym stopniu, z tak dużym dostępem do informacji oraz z takim brakiem ograniczeń w zakresie publikacji sprawozdania z audytu, że można te oceny wykorzystać w celu rozliczenia władz z ich obowiązków.

Według standardów kontroli najwyższych organów kontroli INTOSAI (2019, s. 9), audyty wykonania zadań często obejmują analizę warunków niezbędnych do zapewnienia przestrzegania zasad efektywnego pozyskania i wykorzystania zasobów oraz skuteczności działania. Warunki te mogą obejmować dobre praktyki zarządzania i procedury zapewniające prawidłowe oraz terminowe świadczenie usług. W stosownych przypadkach należy również wziąć pod uwagę wpływ ram regulacyjnych lub instytucjonalnych na wyniki badanej jednostki.

Przedmiot audytu wykonania zadań nie musi się ograniczać do określonych programów, podmiotów lub funduszy, ale może obejmować działania (z ich produktami, rezultatami i wpływem) lub określone sytuacje (w tym przyczyny i konsekwencje). Przykładem może być świadczenie usług przez odpowiedzialne podmioty lub wpływ polityki i przepisów władz publicznych na administrację, zainteresowane strony, przedsiębiorstwa, obywateli i społeczeństwo. Przedmiot jest określony przez cel i sformułowany w pytaniach kontrolnych (INTOSAI, 2019, s. 8).

Audyty wykonania zadań koncentruje się na tym, czy interwencje, programy i instytucje przebiegają zgodnie z zasadami oszczędności, efektywności oraz skuteczności, a także czy istnieje możliwość dokonania pozytywnych zmian. Wyniki są badane pod kątem odpowiednich kryteriów, a przyczyny odstępstw od tych kryteriów lub innych problemów są analizowane. Celem jest udzielenie odpowiedzi na kluczowe pytania kontrolne i przedstawienie zaleceń dotyczących ulepszeń (INTOSAI, 2020).

Celem audytu wykonania zadań jest przyczynienie się do zwiększenia oszczędności, efektywności oraz skuteczności (3E) w sektorze publicznym. Ma również przyczynić się do rozliczalności, przejrzystości i integracji. Celem kontroli wykonania zadań jest dostarczenie nowych informacji, analiz lub spostrzeżeń oraz, w stosownych przypadkach, zaleceń dotyczących ulepszeń (INTOSAI, 2020).

Według Europejskiego Trybunału Obrachunkowego audyt wykonania zadań jest niezależnym, obiektywnym i wiarygodnym badaniem w celu ustalenia, czy przedsięwzięcia, systemy, operacje, programy, działania lub organizacje funkcjonują zgodnie z zasadami efektywności pozyskania i wykorzystania zasobów oraz skuteczności, a także czy istnieje pole do poprawy (ETO 2017).

Jak podkreślają Saliene, Tamulevciene i Gaizauskas (2020), audyt wykonania zadań jest rodzajem audytu, który ocenia i sprawdza działania jednostki pod względem oszczędności, efektywności oraz skuteczności, co jest zgodne z koncepcją 3E. W szerokim znaczeniu audyt ten jest systematyczną oceną zarówno opłacalności, efektywności, jak i skuteczności zarządzania instytucjami publicznymi oraz opracowaniem wniosków w sprawie poprawy tych kryteriów (Puškorius, 2003).

W zagranicznej literaturze przedmiotu występuje również określenie „audyt efektu za pieniądze” (*value for money audit*). Wyrażenie „efekt za pieniądze” nie jest jednolicie rozumianym pojęciem, ale konstruktem społecznym lub, jak to opisują Guthrie i Parker (1997), plastyczną maską. Wyrażenie to sugeruje, że przedmiotem audytu jest ocena związku między nakładami a produktami czy też między osiągniętymi rezultatami a wydatkami poniesionymi na ich osiągnięcie.

Parker definiuje audyt efektu za pieniądze jako „badanie mające na celu ustalenie, czy organizacja, o której mowa, uwzględnia zasadę oszczędności, efektywności i skuteczności w korzystaniu z zasobów, działaniach, procedurach i dążeniu do osiągnięcia celów” (Parker 1986, s. 6). Zauważa, że chociaż do opisu tego procesu stosuje się w literaturze różne określenia (takie jak audyt efektu za pieniądze, audyt operacyjny, audyt wykonania zadań, audyt zarządzania, przegląd oszczędności i efektywności), to w zasadzie opisują one to samo. Jednak dokładny charakter tego audytu zależy od regulacji prawnych oraz praktyk stosowanych w danym kontekście (Parker i Guthrie, 1991).

Komitet Audytu Władz Lokalnych w Anglii i Walii definiuje uzyskanie efektu za pieniądze jako spełnienie zasad oszczędności, efektywności i skuteczności oraz zobowiązuje audytorów zewnętrznych powołanych przez ten Komitet do wydania opinii, czy władze lokalne podjęły odpowiednie działania w celu zapewnienia przestrzegania tych zasad w wykonywaniu swoich zadań (McSweeney i Sherer, 1990).

Według Powera (1997, s. 47), audyt „efektu za pieniądze” polega na ocenie wykonania zadań według trzech kryteriów, które nazywa „trzy E” (*economy, efficiency, effectiveness*), mianowicie: oszczędności, efektywności i skuteczności. Power twierdzi, że istnieje napięcie między efektywnością i skutecznością w audycie efektu za pieniądze, ponieważ te kryteria wynikają z przyjęcia różnych logik ewaluacji (Power, 1997, s. 50). Efektywność wywodzi się z dziedziny rachunkowości i biznesu. W ramach tych dyscyplin efekty definiuje się jako zamierzone produkty lub „miary tego, co mierzalne”. Skuteczność natomiast wywodzi się z nauk społecznych i odnosi się zarówno do zamierzonych, jak i niezamierzonych skutków działań prowadzonych w złożonych, wielowymiarowych kontekstach, z których wiele nie pod-

lega dokładnej kwantyfikacji. Power argumentuje, że chociaż audyt efektu za pieniądze powinien oceniać skuteczność to w praktyce ma tendencję do kładzenia nacisku na oszczędność i efektywność (Power, 1997, s. 51).

Power uważa, że jako mechanizm rozliczalności pracowników służby publicznej „efekt za pieniądze” należy postrzegać w kontekście polityki, która aspiruje do zastąpienia „nieefektywnego” biurokratycznego zarządzania sektorem publicznym pomysłami zapożyczonymi z sektora prywatnego pod hasłem „Nowego Zarządzania Publicznego” (NZP) (Power, 1997, s. 43). Kluczowe idee NZP to „decentralizacja” i „autonomia organizacyjna”, a jego ukrytą funkcją jest ułatwienie pośredniej, a nie bezpośredniej, regulacyjnej kontroli wykonania zadań. Ponadto twierdzi się, że w tym kontekście „władza” jest oddzielona od „odpowiedzialności”, a „rozliczalność” jest interpretowana jako mechanizm zapewniania zgodności z przepisami. Power wskazuje również, że ocena „efektu za pieniądze” może przyjąć formę zarówno samooceny, jak i audytu zewnętrznego (Power, 1997, s. 91). Przykładem jest brytyjski system edukacji, który przeszedł transformację od zewnętrznego systemu kontroli inspekcyjnej do audytu wewnętrznego. W nowym zarządzaniu publicznym idealna organizacja sama zarządza własną zgodnością przez audyt wewnętrzny.

4. Zakres i specyfika audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań – podobieństwa i różnice

Warto podkreślić, iż audyt w jednostkach sektora finansów publicznych wzmacnia zarządzanie publiczne poprzez zapewnienie odpowiedzialności i ochrony podstawowych wartości instytucji tego sektora. Dzięki temu zarówno zarządzający, jak i urzędnicy są w stanie prowadzić działalność publiczną w sposób przejrzysty i sprawny, a także z zachowaniem zasady równości i uczciwości.

W tabeli 1 wskazano na podobieństwa i różnice między audytem efektywnościowym a audytem wykonania zadań.

Biorąc pod uwagę informacje zawarte w tab. 1, można stwierdzić, iż w przypadku obu rodzajów audytu istnieją pola porównań wskazujące na ich podobieństwa i różnice. Podobieństwa dotyczą przede wszystkim specyfiki obu pojęć, celu, zakresu podmiotowego, koncentracji oraz częściowo efektów i zakresu przedmiotowego.

Można się pokusić o stwierdzenie, iż audyt wykonania zadań wykracza poza standardy, na jakich opiera się audyt, w tym audyt efektywnościowy, wykazuje się on bowiem większą elastycznością.

W odniesieniu do różnic to poza większą elastycznością audyt wykonania zadań pozwala na rozliczenie osób z ich obowiązków. Poza tym inne są osoby odpowiedzialne za każdy z tych audytów, osoby realizujące i sposób wykorzystania. Audyt wykonania zadań pozwala też na szerszy dostęp do informacji dla różnych grup interesariuszy (jak np. media, opinia publiczna) oraz może być podstawą dla organów ustawodawczych do podjęcia prac legislacyjnych w danym zakresie.

Tabela 1. Podobieństwa i różnice między audytem efektywnościowym a audytem wykonania zadań

	Audyty efektywnościowy	Audyty wykonania zadań
Definicja	Systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach jednostek funkcjonujących w sektorze finansów publicznych jest instrumentem wykorzystującym kryterium efektywności, wydajności i gospodarności	Systematyczna i obiektywna ocena efektywności organizacji, programu, funkcji lub działań przez niezależnego audytora, który przekazuje swoje spostrzeżenia, wnioski oraz zalecenia osobie lub grupie osób, które zgodnie z obowiązującym prawem odpowiadają za nadzór lub podejmowanie działań korygujących
Specyfika	Specyfika audytu efektywnościowego polega na analizowaniu osiągniętych wyników i ocenie działań przez badaną jednostkę z punktu widzenia efektywności, wydajności i gospodarności	Specyfika audytu wykonania zadań polega na badaniu oszczędności, efektywności oraz skuteczności
Cele	<ul style="list-style-type: none"> racjonalne zapewnienie o prawidłowym funkcjonowaniu jednostki i realizacji jej celów, przysporzenie wartości, wyrażenie opinii na temat sytuacji w danej jednostce i podległych jej jednostkach 	<ul style="list-style-type: none"> dostarczenie rekomendacji w zakresie zwiększenia oszczędności, efektywności i skuteczności operacji, przysporzenie wartości, rozliczenie osób zajmujących się realizacją danej działalności (zadania, programu, projektu) i ocena dotychczasowych działań
Zakres podmiotowy	jednostki sektora finansów publicznych	jednostki sektora finansów publicznych
Podmiot odpowiedzialny	kierownik jednostki, minister kierujący działem	NIK, RIO
Podmiot realizujący	audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce lub audytor usługodawca	audytor zewnętrzny, kontroler NIK, RIO audytor wewnętrzny (prywatne firmy audytorskie)
Efekty	<p>Stanowi źródło nowych informacji i wiedzy dzięki:</p> <ul style="list-style-type: none"> nowym obserwacjom (szersze i dokładniejsze analizy lub wskazanie nowych możliwości), dostarczaniu niezależnych i wiarygodnych ocen i wniosków na podstawie uzyskanych dowodów, przedstawieniu rekomendacji w oparciu o analizę wyników audytu 	<p>Stanowi źródło nowych informacji i wiedzy dzięki:</p> <ul style="list-style-type: none"> nowym obserwacjom (szersze i dokładniejsze analizy lub wskazanie nowych możliwości), dostarczaniu niezależnych i wiarygodnych ocen i wniosków na podstawie uzyskanych dowodów, przedstawieniu rekomendacji w oparciu o analizę wyników audytu, zwiększeniu dostępu do informacji dla różnych grup interesariuszy (opinia publiczna, media). <p>Ponadto wyniki audytu mogą być przekazane osobie trzeciej, która zgodnie z obowiązującym prawem jest zobowiązana do nadzorowania (jednostki, programu, projektu itp.) oraz inicjowania działań korygujących. Może być podstawą dla organów ustawodawczych do podjęcia prac legislacyjnych w danym zakresie</p>

<p>Zakres przedmiotowy</p>	<p>Przedmiotem audytu efektywnościowego mogą być różne kwestie. W różnym stopniu może on dotyczyć oceny:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zgodności z odpowiednimi regulacjami prawnymi, wewnętrznymi procedurami oraz standardami, • efektywnej alokacji i wykorzystania zasobów, • skuteczności kosztowej alternatywnych metod dostarczania usług i osiągnięcia celów, • wiarygodności informacji przekazywanej przez kierownictwo, • administracyjnego i organizacyjnego zaprojektowania programów, • rezultatów programów i działań oraz ich wpływu na odbiorców, • osiągnięcia ogólnych i pośrednich celów organizacji lub programu 	<p>Przedmiotem audytu wykonania zadań mogą być różne kwestie. W różnym stopniu może on dotyczyć oceny:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zgodności z odpowiednimi regulacjami prawnymi, wewnętrznymi procedurami oraz standardami, • efektywnej alokacji i wykorzystania zasobów, • skuteczności kosztowej alternatywnych metod dostarczania usług i osiągnięcia celów, • wiarygodności informacji przekazywanej przez kierownictwo, • administracyjnego i organizacyjnego zaprojektowania programów, • rezultatów programów i działań oraz ich wpływu na odbiorców, • osiągnięcia ogólnych i pośrednich celów organizacji lub programu, • zarządzania efektywnością
<p>Podjęcie do badania</p>	<p>Wysoki poziom standaryzacji</p>	<p>Większa elastyczność</p>
<p>Koncentracja Sposób wykorzystania</p>	<p>Informacje historyczne i bieżące wyniki oraz zalecenia dotyczące badanych obszarów, które wymagają poprawy</p> <p>Dla bieżących potrzeb jednostki sektora finansów publicznych</p>	<p>Informacje historyczne i bieżące wyniki oraz zalecenia dotyczące badanych obszarów, które wymagają poprawy</p> <p>W związku z tym, że może przybierać różne formy, może też być w różny sposób wykorzystywany przez organy stanowiące i wykonawcze jednostek sektora finansów publicznych</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Bartoszewicz, 2015; MF, 2008; INTOSAI, 2019; Mazur, 2004; Morin, 2004; Nobles i in., 1993; PIBR, 2015; Saline i in., 2020; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.).

5. Wnioski

Jak można zauważyć, w wielu opracowaniach naukowych i praktycznych oszczędność, efektywność i skuteczność to pojęcia, które w coraz większym stopniu wywierają wpływ na sposób dokonywania oceny funkcjonowania sektora finansów publicznych zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. Zagadnienia te stają się kluczowe ze względu na potrzebę dbałości o interes obywateli (podatników), jak również postulaty dotyczące funkcjonowania sektora publicznego proponowane przez instytucje Unii Europejskiej czy dobre praktyki. Sama efektywność jest jedną z podstawowych kategorii wykorzystywanych do opisu stanu, funkcjonowania, jak również szans rozwojowych różnego rodzaju instytucji. Pojęcie efektywności odnosi się najczęściej do zasady racjonalnego gospodarowania, która jest formułowana w dwóch wariantach, a mianowicie: wydajności (maksymalizacja efektu) i oszczędności (minimalizacja nakładu) (Głodziński, 2017, s. 32; Matwiejczuk, 2000).

Studia literaturowe wskazują na szerokie spektrum możliwości definiowania i interpretowania efektywności, podkreślając wielowymiarowość omawianego pojęcia. Z przeglądu literatury zagranicznej z zakresu audytu funkcjonowania organizacji sektora publicznego wynika, że chociaż dominuje tu podejście efektywnościowe, to w pewnym ograniczonym zakresie mają zastosowanie wszystkie trzy kryteria – oszczędności, efektywności i skuteczności. Przy tym efektywność definiuje się jako relację nakładów i produktów (Raaum i Morgan, 2009, s. 22) lub nakładów i rezultatów (Pollitt i in., 1999, s. 10). Produkty rozumie się jako bezpośrednie, a rezultaty – pośrednie efekty realizacji zadania. Oddziaływanie ocenia się pod względem skuteczności polityki (Vital, 2011, s. 91). Kryterium to odzwierciedla stopień, w jakim wystąpiły zamierzone efekty społeczne (oddziaływanie) oraz w jakim do tego przyczyniły się bezpośrednie i pośrednie efekty realizacji zadań (produkty i pośrednie rezultaty).

W przeciwieństwie do dorobku nauk o zarządzaniu (np. Głodziński, 2017) w literaturze z zakresu audytu organizacji sektora publicznego (np. Raaum i Morgan, 2009, s. 22; Pollitt, 1999, s. 10) ocena relacji nakładów i oddziaływania jest nazywana nie audytem efektywności, lecz audytem efektu za pieniądze (Pollitt, 1999, s. 83), który obejmuje swym zakresem kryterium oszczędności, efektywności oraz skuteczności. Z językowego punktu widzenia audyt wykonania zadań jest pojęciem szerszym niż audyt efektu za pieniądze, bo nazwa ta nie sugeruje wiodącego podejścia do oceny wykonania zadania. Jednak biorąc pod uwagę jego zakres i specyfikę, można postawić znak równości między audytem efektu za pieniądze oraz audytem wykonania zadań.

W świetle literatury krajowej audyt efektywnościowy jest to systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań podejmowanych w ramach jednostek funkcjonujących w sektorze finansów publicznych ze względu na kryterium efektywności, wydajności i gospodarności. Dostarcza on kierownikom poszczególnych jednostek oceny podejmowanych przez nie działań. Jego specyfika nie obli-

je do koncentrowania się na zagadnieniach związanych ze zgodnością z przepisami prawa i standardami czy prawidłowości sprawowania kontroli nad realizacją danego zadania. Główny akcent jest kładziony na analizę osiągniętych wyników oraz podjętych działań z punktu widzenia wspomnianych wyżej kategorii. Z kolei audyt wykonania zadań to systematyczna i obiektywna ocena funkcjonowania organizacji, realizacji programu, funkcji lub działań przez niezależnego audytora, który przekazuje swoje spostrzeżenia, wnioski oraz zalecenia osobie lub grupie osób, które zgodnie z obowiązującym prawem odpowiadają za nadzór lub podejmowanie działań korygujących.

Porównując definicje audytu efektywnościowego i audytu wykonania zadań w literaturze polskiej i w standardach kontroli w administracji rządowej, można zauważyć pewne istotne różnice. Ministerstwo Finansów (2008) proponuje, aby jednym z rodzajów audytu efektywnościowego był audyt wykonania zadań, podczas gdy Najwyższa Izba Kontroli (2005) sugeruje, że efektywność (w tym wydajność) jest tylko jednym z kryteriów audytu wykonania zadań, obok oszczędności i skuteczności. Pojęcia te różnią się także pod względem kryteriów ocen formułowanych w ramach tych dwóch kategorii audytu. Ministerstwo Finansów (2008) sugeruje zamienne stosowanie pojęć skuteczności i efektywności. Ponadto traktuje efektywność i gospodarność jako dwa różne kryteria kontroli. Takie ujęcie jest sprzeczne z publikacjami Najwyższej Izby Kontroli (2005) oraz dorobkiem nauk o zarządzaniu (Głodziński, 2017). Przyszłe badania powinny pokazać, czy wieloznaczność tych pojęć w praktyce utrudni komunikację między audytorami wewnętrznymi, kontrolerami NIK oraz kierownikami jednostek.

Pojęcie audytu wykonania zadań, na które powołują się (wykorzystują) zagraniczne instytucje, zagraniczni autorzy publikacji, jak i Najwyższa Izba Kontroli w Polsce, czy audytu efektywnościowego, na który wskazuje Ministerstwo Finansów i kilku krajowych i zagranicznych badaczy tej problematyki, skłaniają do stwierdzenia, że oznaczają one tę samą praktykę. Wskazują na to pewne elementy wspólne dla obu tych pojęć, tj.: zakres podmiotowy, cel, specyfika, efekty, koncentracja i częściowo zakres przedmiotowy. Autorzy wyrażają nadzieję, że omawiane zagadnienia staną się przyczynkiem do dalszych badań w tej materii, zarówno teoretycznych, jak i empirycznych. Ze względu na to, że audytorzy na świecie inaczej definiują efektywność w stosunku do definicji przyjętej w naukach o zarządzaniu, przyszłe badania powinny pokazać, jakie będą tego konsekwencje oraz jak efektywność jest rozumiana przez audytorów wewnętrznych i kontrolerów NIK w Polsce.

W wielu krajach audyty wykonania zadań ujawniają straty i oszustwa oraz pokazują, w jaki sposób administracja publiczna może funkcjonować lepiej i dzięki czemu może kosztować mniej (Thompson, 1996). Pełnią ważną funkcję w demokratycznych systemach zarządzania polegającą na rozliczaniu kierowników jednostek z powierzonych im obowiązków (Johnsen, Meklin i Oulasvirta, 2001). Nie rewolucjonizują badanych organizacji, ale potwierdzają potrzeby zmian oraz umożliwiają organizacjom uzyskanie niezależnej oceny ich działań (Morin, 2004). Okazują się

szczególnie skuteczne w zachęcaniu jednostek audytowanych do wdrażania większej liczby rzetelnych mechanizmów kontroli oraz w prześwietlaniu spójności programów rządowych i samorządowych. Stanowią wsparcie dla zarządzających organizacjami publicznymi w definiowaniu ich priorytetów oraz przyjęciu planów strategicznych i operacyjnych. Są pomocne w ocenie projektów i usług publicznych, identyfikacji problemów, niedociągnięć oraz formułowaniu zaleceń (Alwardat i Basheikh, 2017). W przyszłości badania powinny się przyczynić do lepszego poznania specyfiki audytu wykonania zadań w Polsce. Szczególnie ważne wydaje się zidentyfikowanie jego roli, stosowanych praktyk oraz czynników warunkujących skuteczność.

Literatura

- Alwardat, A. Y. i Basheikh, M. A. (2017). The impact of performance audit on public administrations in Saudi Arabia: An exploratory study. *International Journal of Business and Management*, 12(12), 144-157.
- Bartoszewicz, A. (2015). Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (390).
- Bujak, A. (2018). Koncepcja pomiaru efektywności na potrzeby audytu w jednostce budżetowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (528).
- Canadian Institute of Chartered Accountants [CICA]. (1988). *Value-for-Money Auditing Standards*. Toronto, Ontario, Canada: Public Sector Accounting and Auditing Committee of The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Europejski Trybunał Obrachunkowy [ETO]. (2017). *Podręcznik kontroli wykonania zadań*. Pobrano 22 kwietnia 2021 z https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PL.PDF
- Foster, R. C. i O'Connor, T. F. (2014), *Emerging strategies for performance auditing, insights from city auditors in major cities in the U.S. and Canada*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Furubo, J. C. (2011). Performance auditing: Audit or misnomer? W: J. Lonsdale, P. Wilkins i T. Ling (red.), *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Gasparski, W. (1983). Comments on the concept of efficiency. W: W. Gasparski i T. Pszczółkowski (red.), *Praxicological studies: Polish contributions to the sector of efficient action*. Warszawa-Dordrecht-Boston-London: D. Reidel Publishing, cop. PWN.
- Głodziński, E. (2017). *Efektywność w zarządzaniu projektami: wymiary, koncepcje, zależności*. Warszawa: PWE.
- Guthrie, J. i Parker, L. (1997). *A Quarter century of performance auditing in the Australian Federal Public Sector: A Malleable Masque* (Working Paper).
- Institute of Internal Auditors [IIA]. (2016). *Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*. Altamonte, Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. (2019). ISSAI 300, *Performance Audit Principles*. Pobrane 22 kwietnia 2021 z <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300.pdf>
- International Organisation of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. (2020). *Performance Audit. ISSAI Implementation Handbook*. Pobrane 22 kwietnia 2021 z <https://www.idi.no/elibrary/professional->

-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1034-performance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-english/file

- Johnsen, A., Meklin, P. i Oulasvirta, V. J. (2001). Performance auditing in local government: An exploratory study for perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review*, 10(3), 583-599.
- Kieżun, W. (1997). *Sprawne zarządzanie organizacją*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Kotarbiński, T. (1982). *Traktat o dobrej robocie*. Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Krynicka, H. (2006). Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management). *Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie*, (2).
- Lonsdale, J. (2011). Introduction. W: J. Lonsdale, P. Wilkins i T. Ling (red.). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing Ltd.
- March, J. G. i Sutton, R. I. (1997). Organizational performance as a dependent variable. *Organization Science*, (8).
- Matwieczuk, R. (2000). Efektywność – próba interpretacji. *Przegląd Organizacji*, (11).
- Mazur, J. (2004). Kontrola wykonania zadań w najwyższych organizacjach kontroli krajów europejskich. *Kontrola Państwowa*, (4), 46-61.
- McSweeney, B. i Sherer, M. (1990). Value for money auditing: Some observations on its origins and theory. W: D. J. Cooper i T. M. Hopper (red.), *Critical accounts*. London: Palgrave.
- Ministerstwo Finansów [MF]. (2008). *Audyty efektywnościowe. Metodyka*. Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Morin, D. (2004). Measuring the impact of value-for-money audits: A model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration/Administration Publique Du Canada*, 47(2), 141-164.
- Najwyższa Izba Kontroli [NIK]. (2005). *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*. Warszawa.
- National Audit Office [NAO]. (1987). *A framework for Value for Money Audits*, London: National Audit Office.
- Nobles, J. R., Brown, J. R., Ferris J. A. i Fountain J. R., Jr. (1993). AGA task force report on performance auditing. *The Government Accountants Journal*, 42(2), 1-13.
- Owczarek, J. (1997). Value for money, czyli efekt za pieniądze. *Kontrola Państwowa*, (3).
- Parker, L. (1986). *Value for money auditing: Conceptual development and operational issues* (Auditing Discussion Paper No. 1). Melbourne: Australian Research Foundation.
- Parker, L. i Guthrie, J. (1991). Performance auditing: The jurisdiction of the Australian Auditor General – De Jure or De Facto. *Financial Accountability and Management*, 7(2), 107-116.
- Parker, L., Jacobs, K. i Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1).
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. i Waerness, M. (1999). *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR). (2015). *Audyty wykonania zadań w sektorze publicznym*. Pobrane 22 kwietnia 2021 z <https://www.pibr.org.pl/static/items/publishing/FEE-Audyty-wykonania-zadan-w-sektorze-publicznym.pdf>
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Projekt uchwały Rady Ministrów (RM) (2020) w sprawie przyjęcia strategii „Sprawne i Nowoczesne Państwo 2030”. Pobrano 22 kwietnia 2021 z <https://www.gov.pl/web/mswia/projekt-uchwaly-rady-ministrow-w-sprawie-przyjecia-strategii-sprawne-i-nowoczesne-panstwo-2030>
- Puškorius, S. (2003). Veiklos audito lyginamoji analizė: teoriją apžvalga. *Viešoji Politika ir Administravimas*, (4).

- Raaum, R. B. i Morgan, S. L. (2009). *Performance auditing. A measurement approach*. 2nd ed. IIA, Altamonte Springs.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2015). Resistance to control – Norwegian ministries’ and agencies’ reactions to performance audit. *Public Organization Review*, (15).
- Saliene, A., Tamuleviciene, D. i Gaizauskas, L. (2020). Veiklos audito samprata ir funkcijos: teorinė studija. *Buhalterinės Apskaitos Teorija ir Praktika*, (21).
- Strażak, T. (2012). *Modele dokonání jednostek sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Thompson, K. (1996). Performance auditing. What is it? *The Government Accountants Journal*, 45(1), 1-7.
- Uchwała Rady Ministrów (RM) z dnia 12 lutego 2013 roku w sprawie przyjęcia strategii „Sprawne Państwo 2020” (MP 2013, poz. 136).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240)
- Vital, P. (2011). *Norms used: Some strategic considerations from The Netherlands and the UK*. W: J. Lonsdale, P. Wilkins i T. Ling (red.). *Performance auditing. Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham, Northampton: Edward Elgar Publishing Ltd.

EFFICIENCY AUDIT OR PERFORMANCE AUDIT IN PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES – NATIONAL AND INTERNATIONAL LITERATURE REVIEW

Abstract: The aim of the article is to indicate the similarities and differences in terms of two categories of audit, namely: efficiency audit and performance audit. The review of the literature is to answer the question: Can both concepts be used interchangeably? The more so because researchers dealing with this issue indicate a similar understanding of them. Literature studies indicate a wide spectrum of possibilities of defining and interpreting efficiency, emphasizing the multidimensionality of the concept in question. The situation is similar for the efficiency audit and performance audit. In the opinion of the authors of the article, an equal sign can be used between these concepts, because both types of audit mean systematic, purposeful, organized and objective examination of activities undertaken within entities operating in the public finance sector, using the criterion of economy, efficiency and effectiveness.

Keywords: efficiency, efficiency audit, performance audit.