

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

MIERNIKI JAKO ELEMENT AUDYTU EFEKTYWNOŚCIOWEGO W JEDNOSTCE BUDŻETOWEJ

MEASURERS AS A COMPONENT OF PERFORMANCE AUDIT IN THE BUDGETARY UNIT

DOI: 10.15611/pn.2018.521.02

JEL Classification: H72

Streszczenie: Audyt prowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych, a w szczególności audyt efektywnościowy, ma za zadanie przyczynić się do usprawnienia działalności operacyjnej. Bardzo ważną rolę w tym procesie odgrywają mierniki. Dlatego za cel niniejszego artykułu przyjęto wskazanie ich przydatności w prowadzeniu audytu, zarówno od strony teoretycznej, jak i w praktyce. Część empiryczna odnosi się do jednostki budżetowej, w której stosowane mierniki poddano ocenie pod względem możliwości ich wykorzystania dla potrzeb audytu efektywnościowego. Realizacja celu wymagała dokonania przeglądu literatury, zastosowania ogólnej metody dedukcyjnej, przeprowadzenia wywiadu oraz analizy materiałów źródłowych. W rezultacie podjętych prac sformułowano zalecenia dla kierownictwa badanego podmiotu związane z koniecznością modyfikacji stosowanych mierników.

Słowa kluczowe: mierniki, audyt, efektywność, jednostka budżetowa.

Summary: Audit conducted in public finance sector units, in particular the performance audit, aims to contribute to the improvement of operating activities. A very important role in this process is played by measurers. Therefore the aim of the article is to indicate their usefulness in audit, both in theory and practice. The empirical part refers to the budgetary unit in which the applied measurers were assessed in terms of the possibility of their use in the performance audit. The achievement of the objective required reviewing the literature, applying the general deductive method, conducting the interview and analyzing the empirical materials. As a result of the work undertaken, recommendations were made to the management of the examined entity related to the need to modify the used measurers.

Keywords: measurers, audit, efficiency, budgetary unit.

1. Wstęp

Sposób prowadzenia działalności przez różnego rodzaju organizacje powinien być stale analizowany. Wtedy możliwe jest stwierdzenie, czy funkcjonują one efektywnie, czy nie. Efektywność wymaga jednak pomiaru, a następnie interpretacji obliczonych wielkości. Dlatego szczególna rola przypada audytowi wewnętrznemu. Jego celem jest przecież m.in. usprawnianie działalności operacyjnej organizacji poprzez systematyczną i dokonywaną w uporządkowany sposób ocenę procesów składających się na ład organizacyjny, który dotyczy bezpośrednio monitorowania działań zmierzających do osiągnięcia celów organizacji [IIA 2016, s. 3 i 46].

Za cel niniejszego artykułu przyjęto wskazanie przydatności mierników służących do określenia poziomu efektywności w prowadzeniu działalności audytowej, zarówno od strony teoretycznej, jak i praktycznej. Część empiryczna odnosi się do jednostki budżetowej. Mierniki stosowane w badanym podmiocie poddano ocenie z punktu widzenia możliwości ich wykorzystania dla potrzeb planowanego audytu efektywnościowego. Realizacja celu wymagała dokonania przeglądu literatury, zastosowania ogólnej metody dedukcyjnej, a także przeprowadzenia wywiadu z naczelnikiem wydziału zajmującego się sprawami finansowymi i administracyjnymi w jednostce oraz analizy udostępnionych materiałów źródłowych.

2. Cechy i znaczenie audytu efektywnościowego

Wdrażana obecnie w sektorze publicznym koncepcja *New Public Management* nierozzerwalnie wiąże się z pomiarem i oceną efektywności [Krynicka 2006, s. 194–195]. Konieczność wykonywania określonych czynności w tym zakresie wynika zresztą wprost z ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którą stosowana kontrola zarządcza ma zapewnić efektywność i skuteczność podejmowanych działań [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68 ust. 2 pkt 2]. Elementem kontroli zarządczej jest z kolei audyt wewnętrzny [Sawicki 2012, s. 44], będący niezależną i obiektywną działalnością, ukierunkowaną na wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w zakresie realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 272]. Audyt wewnętrzny odgrywa więc niezwykle istotną rolę w procesie oceny efektywności.

Początkowo audyt koncentrował się na działaniach dotyczących gospodarki finansowej, marginalizując znaczenie innych sfer aktywności organizacji. Określano go mianem audytu zgodności. Wprowadzenie aktualnie obowiązujących zapisów ustawy o finansach publicznych spowodowało jednak, że uległ on transformacji, wzrosło znaczenie analizy przyczynowo-skutkowej, będącej podstawą oceny osiągniętych efektów. Dlatego obecnie audyt określa się jako efektywnościowy [Bartoszewicz 2015, s. 37].

Audyt efektywnościowy to systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań przy wykorzystaniu trzech kryteriów: efektywności (określanej też jako skuteczność), wydajności i gospodarności. Słowo „efektywność” należy w tym przypadku rozumieć wąsko. Wynika to z faktu, że właśnie ta „efektywność” jest obok wydajności i gospodarności jedynie elementem audytu. Określa się go jednak przymiotnikiem „efektywnościowy”, co wskazuje na to, że obejmuje wszystkie przywołane kryteria. Dlatego aby nie powstało wrażenie niewłaściwego używania poszczególnych pojęć, w dalszej części opracowania wąsko pojmowana efektywność zastępowana będzie terminem „skuteczność”.

Skuteczność więc należy rozpatrywać z punktu widzenia wyników lub kosztów. Pierwsza wiąże się z wytworzonymi produktami (usługami), rezultatami lub z oddziaływaniem, skuteczność kosztowa zaś z zaplanowanym poziomem kosztów. Wydajność dotyczy relacji pomiędzy zużytymi zasobami a wytworzonymi dzięki nim produktami, osiągniętymi rezultatami lub poziomem oddziaływania, gospodarność oznacza natomiast realizację założonych celów przy wykorzystaniu minimalnej ilości zasobów [Audyty efektywnościowy... 2008, s. 6]. W przytoczonym opisie kryteriów pojawiają się trzy ważne pojęcia (produktu, rezultatu, oddziaływania), które wymagają wyjaśnienia. Produkt to bezpośredni efekt otrzymany w wyniku zrealizowanego zadania, rezultat rozpatrywany jest z punktu widzenia beneficjentów wykonywanych zadań i stanowi korzyści, jakie są przez nich osiągnięte, natomiast oddziaływanie dotyczy efektów pośrednich, powstających w perspektywie średnio- lub długoterminowej [Strąk 2012, s. 218–219].

Biorąc za kryterium podziału specyfikę audytowanych czynności, wyróżnić można dwa typy audytu efektywnościowego [Audyty efektywnościowy... 2008, s. 10–11]:

1. Audyt wykonania zadania, czyli audyt bezpośrednich rezultatów.
2. Audyt systemu kontroli wewnętrznej.

W ramach typu pierwszego czynności audytowe koncentrują się na formułowaniu ocen efektywności wykonywanych zadań, natomiast w drugim typie badaniu poddaje się efektywność funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Audyt tego systemu pozwala stwierdzić, czy audyt wykonania zadania przebiega prawidłowo, czy opracowano właściwe procedury odnośnie do pomiaru, monitorowania oraz interpretowania informacji dotyczących skuteczności, wydajności i gospodarności, a także czy podejmowane są działania korygujące. W dalszej części opracowania uwaga skupiona zostanie na pierwszym z wymienionych typów, ponieważ odnosi się on do podstawowej działalności jednostek.

Osiągnięcie korzyści z audytu uzależnione jest od spełnienia pewnych warunków, do których należą [Bartoszewicz 2015, s. 42]:

- Istnienie jasno sprecyzowanych celów działalności audytowanego podmiotu.
- Właściwe zaplanowanie sposobu przeprowadzenia audytu.
- Opracowanie systemu mierników uwzględniającego pomiar skuteczności, wydajności i gospodarności.

- Funkcjonowanie sprawnego systemu informacyjnego.
Mierniki odgrywają więc bardzo istotną rolę w wykonywaniu działań wchodzących w zakres audytu efektywnościowego.

3. Wymagania dotyczące mierników wykorzystywanych dla potrzeb audytu efektywnościowego

Od właściwego doboru mierników uzależnione jest osiągnięcie korzyści wynikających z audytu, mają one bowiem zapewniać rzetelny pomiar i obiektywną ocenę podejmowanych działań. Wiele wymogów w tym zakresie zawierają obowiązujące przepisy [Rozporządzenie z 13 czerwca 2017, załącznik nr 48, ust. 13].

Przede wszystkim na wartość miernika nie powinny wpływać czynniki zewnętrzne, ale dysponenci środków realizujący zadania publiczne. Wskazane byłoby również, aby do obliczania wartości mierników wykorzystywano istniejące lub łatwo dostępne dane, które pozyskać można we właściwym czasie, czyli najpóźniej w terminie sporządzenia odpowiednich sprawozdań. Dla wykorzystywanych mierników powinny zostać też ustalone wielkości docelowe i bazowe. Docelowe, a więc pożądane lub planowane, byłyby podstawą obiektywnej oceny, z kolei bazowe, odnotowane w poprzednich okresach, stanowiłyby punkt wyjścia do ewaluacji kierunków i nasilenia zmian w czasie. Mierniki powinny być również pozbawione pewnych wad. Dlatego nie należy stosować mierników opisowych, logicznych oraz ukazujących poziom lub dynamikę finansowania. Wielkości tego rodzaju nie informują bowiem o efektywności, a jedynie stanach określonych zjawisk lub zmianach tych stanów.

Literatura przedmiotu zawiera katalog dodatkowych wymagań odnośnie do mierników. Przykładowo, postuluje się przypisywać im kryteria nazywane SMART. Powinny być więc proste, mierzalne, osiągalne, istotne i określone w czasie [Malinowska-Misiąg i in. 2015, s. 113]. Inne wymogi stawiane systemowi pomiaru wykonania celów i zadań za pomocą mierników można sformułować następująco [Pogoda, Chrzanowski, Marczewski 2010, s. 117–118]:

- klarowność celów (jasność, zrozumiałość, użyteczność w procesie decyzyjnym);
- zogniskowanie (koncentracja na celach priorytetowych oraz obszarach wymagających usprawnień);
- spójność z celami (mierniki należy uporządkować według logicznej hierarchii i ze sobą powiązać);
- zbilansowanie (mierniki powinny dawać pełny obraz wykonania zadań, a jednocześnie być proste do obliczania);
- doskonalenie (mierniki należy stale dostosowywać do zmieniających się warunkowań);
- solidność (informacje dostarczane przez mierniki powinny pozwalać na obiektywną ocenę sposobu realizacji zadań).

Z punktu widzenia audytu efektywnościowego istotne jest również, aby dzięki miernikom możliwe stało się skwantyfikowanie skuteczności, wydajności i gospodarności.

4. Charakterystyka mierników obecnie wykorzystywanych w badanej jednostce

Podmiot, którego system mierników poddany został badaniu, to jednostka budżetowa zajmująca się ochroną interesów i praw konsumentów, a także interesów gospodarczych państwa. Do zadań, które realizuje, zalicza się m.in.:

- Kontrolę wybranych wyrobów wprowadzonych do obrotu w zakresie ich zgodności z określonymi wymaganiami.
- Kontrolę niektórych wyrobów przed ich wprowadzeniem do obrotu.
- Podejmowanie mediacji.
- Organizowanie i prowadzenie polubownych sądów konsumenckich.
- Prowadzenie poradnictwa konsumenckiego.

Bardziej szczegółowe informacje na temat działalności podmiotu nie zostaną ujawnione ze względu na brak zgody kierownictwa.

Dyrekcja jednostki w perspektywie kilku najbliższych lat rozważa wdrożenie audytu efektywnościowego. Miałby on przyczynić się do systematycznego podnoszenia efektywności realizowanych zadań. Z uwagi na fakt, że w podmiocie dla potrzeb kontroli zarządczej już od dłuższego czasu funkcjonuje system pomiaru dokonań wykorzystujący 21 różnego rodzaju mierników, zlecono poddanie ich badaniu pod kątem możliwości użycia również w działalności audytowej. Dwa mierniki narzucone są odgórnie i wynikają ze specyfiki realizowanych zadań (zgodnie z układem zadaniowym budżetu państwa). Należą do nich:

1. Udział liczby kontroli, w których stwierdzono naruszenie przepisów, do liczby wszystkich przeprowadzonych kontroli.
2. Udział liczby zakwestionowanych produktów do ogólnej liczby skontrolowanych produktów.

Pozostałe 19 mierników opracowano dla potrzeb wewnętrznych, a ich szczegółową charakterystykę przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Mierniki stosowane dla potrzeb wewnętrznych w ramach systemu pomiaru dokonań badanej jednostki

Rodzaj mierników	Nazwa miernika	Sposób obliczania wartości miernika
1	2	3
Dotyczące kosztów (wydatków)	Wskaźnik udziału kosztów bezpośrednich	Udział kosztów bezpośrednich w kosztach ogółem [%]
	Wskaźnik udziału wydatków inwestycyjnych w budżecie	Udział wydatków inwestycyjnych w wydatkach ogółem [%]

Tabela 1, cd.

1	2	3
	Wskaźnik kosztu efektywnej godziny pracy I	Stosunek wynagrodzeń ogółem do liczby efektywnie przepracowanych godzin [zł/godz.]
	Wskaźnik kosztu efektywnej godziny pracy II	Stosunek kosztów rzeczowych ogółem do liczby efektywnie przepracowanych godzin [zł/godz.]
	Wskaźnik kosztów sprzątnięcia	Stosunek kosztów sprzątnięcia do powierzchni użytkowej [zł/m ²]
	Wskaźnik kosztów transportu własnego	Stosunek kosztów transportu własnego do liczby przejechanych kilometrów [zł/km]
	Wskaźnik kosztów administrowania	Stosunek miesięcznych kosztów administrowania do powierzchni całkowitej [zł/m ²]
	Wskaźnik kosztów obsługi prawnej	Stosunek miesięcznego kosztu obsługi prawnej do liczby etatów ogółem [zł/etat]
	Wskaźnik kosztów obsługi informatycznej	Stosunek miesięcznych kosztów obsługi informatycznej do liczby zatrudnionych ogółem [zł/os.]
Dotyczące zasobów kadrowych	Wskaźnik liczby mieszkańców województwa na etat administracji	Stosunek liczby mieszkańców województwa lubelskiego do liczby etatów ogółem [os./etat]
	Wskaźnik fluktuacji kadr	Stosunek liczby osób, które odeszły z pracy, do liczby zatrudnionych ogółem [%]
	Wskaźnik struktury zarządzania	Stosunek liczby zatrudnionych ogółem do liczby stanowisk kierowniczych
	Wskaźnik profesjonalizacji	Udział pracowników korpusu służby cywilnej w liczbie zatrudnionych ogółem [%]
	Wskaźnik struktury zatrudnienia	Udział pracowników merytorycznych w liczbie zatrudnionych ogółem [%]
Dotyczące zasobów majątkowych	Wskaźnik warunków pracy	Stosunek powierzchni użytkowej do liczby zatrudnionych ogółem [m ² /os.]
	Wskaźnik średniego wieku sprzętu wyposażenia technicznego	Stosunek sumarycznego wieku wszystkich urządzeń stanowiących wyposażenie techniczne do liczby tych urządzeń [lata/szt.]
	Wskaźnik odtworzenia majątku	Stosunek wydatków na odtworzenie majątku do wartości majątku [%]
Dotyczące sposobu działania	Wskaźnik cyfryzacji I	Udział liczby odebranych i wysłanych dokumentów w formie elektronicznej w ogólnej liczbie odebranych i wysłanych dokumentów [%]
	Wskaźnik cyfryzacji II	Udział spraw dokumentowanych wyłącznie w formie elektronicznej w ogólnej liczbie prowadzonych spraw [%]

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji badanej jednostki.

5. Przydatność mierników stosowanych w badanej jednostce dla potrzeb audytu efektywnościowego

Ocena przydatności aktualnie stosowanych mierników dokonana zostanie w oparciu o odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy określono cele prowadzonej działalności?
2. Czy zidentyfikowano efekty podejmowanych działań (w zakresie produktów, rezultatów i oddziaływania)?
3. Czy stosowane mierniki spełniają odpowiednie wymagania?
4. Czy mierniki dotyczą wszystkich kategorii audytu efektywnościowego?

W trakcie wywiadu przeprowadzonego z naczelnikiem wydziału ds. finansowych i administracyjnych okazało się, że w jednostce nie istnieje dokumentacja zawierająca jasno sprecyzowane cele, które miałyby zostać zrealizowane. Działalność podmiotu koncentruje się głównie na zadaniach wyznaczonych przez odpowiednie przepisy prawa, a trzy sformułowane cele mają charakter bardzo ogólny i wynikają z dokumentów sporządzanych na szczeblu centralnym [Rada Ministrów 2017] lub wojewódzkim. Wdrożenie audytu efektywnościowego wymagałoby więc opracowania szczegółowych celów działalności.

Na podstawie realizowanych zadań określone zostały natomiast uzyskiwane efekty. Wymieniono wśród nich: liczbę przeprowadzonych kontroli, liczbę rozpoznanych spraw, liczbę mediacji oraz liczbę udzielonych porad i instruktaży. Wskazane przez naczelnika wielkości należy potraktować jako produkty funkcjonowania badanej jednostki. Dodatkowo określono oddziaływanie związane z poziomem ochrony konsumentów (jest ono obliczane na podstawie obu mierników odnoszących się do budżetu zadaniowego). Niestety nie zostały zidentyfikowane rezultaty.

Kolejną istotną kwestią jest to, czy mierniki spełniają odpowiednie wymagania. Poddając analizie konstrukcję, należy stwierdzić, że jest ona jasna i zrozumiała, a do obliczenia ich wartości wykorzystywane są istniejące już dane pochodzące głównie z samej jednostki. Co prawda pozyskanie niektórych informacji wymaga sięgnięcia do materiałów źródłowych i ich analizy, materiały te są jednak stale dostępne bądź w systemie informatycznym, bądź w zbiorach tradycyjnej, papierowej dokumentacji. Warto też wspomnieć, że sposób rejestracji danych gwarantuje możliwość bieżącego dostępu do nich. Wewnętrzne dokumenty wskazują również częstotliwość przygotowywania raportów, w których prezentowane są wartości mierników. Należy podkreślić, że żaden z mierników nie ma charakteru opisowego, logicznego, mierniki nie informują także o poziomie lub dynamice finansowania działalności. W zdecydowanej większości przypadków nie są też uzależnione od czynników zewnętrznych. Stwierdzenie takie nie jest prawdziwe jedynie w odniesieniu do wskaźników cyfryzacji, ponieważ na sposób dokumentowania spraw wpływają podmioty zewnętrzne.

Podstawową wadą większości stosowanych mierników jest brak ich powiązania z celami i zadaniami. Wynika to m.in. z nieokreślenia szczegółowych celów, w związku z czym mierniki nie mogą informować o stopniu ich realizacji. Poza tym tylko dwa mierniki odnoszą się do wyodrębnionych w jednostce zadań. Ze wskazanych powodów ich przydatność z punktu widzenia zarządzania jest ograniczona. Dla żadnego z mierników stosowanych dla potrzeb wewnętrznych nie zostały również określone wielkości docelowe, co utrudnia interpretację ich wartości, pozostawiając poszczególnym osobom znaczną dowolność w tym zakresie. Zaprezentowany zestaw mierników od wielu lat nie jest też modyfikowany. Z jednej strony należy ocenić to pozytywnie, gdyż oznacza stabilność systemu pomiaru dokonań, dzięki temu istnieją również wielkości bazowe pozwalające ocenić zaobserwowane zmiany. Z drugiej strony natomiast, w kontekście opisanych wcześniej wad mierników, brak doskonalenia jest cechą negatywną.

System mierników nie jest też zasadniczo dostosowany do wyodrębnionych w rozdziale 2 kategorii, które uwzględniać ma audyt efektywnościowy. Osiem z dziewięciu mierników opisanych w tabeli 1, a dotyczących kosztów (wydatków), można powiązać jedynie pośrednio ze skutecznością kosztową (z wyjątkiem miernika udziału wydatków inwestycyjnych w budżecie). Powiązanie ma charakter pośredni, ponieważ mierniki te nie uwzględniają kosztów planowanych, lecz rzeczywiste. Kolejnych 7 mierników również jedynie w pośredni sposób odzwierciedla związku ze skutecznością wyników, kosztów, a także gospodarnością. Określają one bowiem potencjał w zakresie efektywności, a nie rzeczywistą efektywność działań. Przykładowo, wskaźnik struktury zarządzania można powiązać ze skutecznością wyników. Choć nie wyraża on liczby wytworzonych produktów, to im jest większy, tym więcej spraw może być załatwionych, więcej można przeprowadzić kontroli czy udzielić większej liczby porad. Cechą jednoznacznie negatywną opisywanych mierników jest natomiast to, że aż 4 z nich w ogóle nie informują o efektywności (zaliczyć do nich należy np. wskaźniki cyfryzacji czy wskaźnik profesjonalizacji, który wbrew nazwie nie odnosi się do przygotowania merytorycznego pracowników). Konieczne jest więc opracowanie nowych mierników, które opisywałyby poszczególne kategorie poddawane ocenie w ramach audytu.

6. Zakończenie

Audyt o charakterze efektywnościowym z pewnością jest wyzwaniem dla jednostek sektora finansów publicznych. Aby został on przeprowadzony prawidłowo, konieczne jest spełnienie wielu warunków, z których fundamentalnym wydaje się być nastawienie kierownictwa. To bowiem od determinacji osób zarządzających zależy prawidłowość audytu, który w konsekwencji powinien doprowadzić do wzrostu efektywności realizowanych działań, a w perspektywie długookresowej zwiększyć poziom zadowolenia całego społeczeństwa. Opisany przykład jednostki budżetowej pokazuje jednak, jak wiele pracy należy jeszcze wykonać, by możliwe stało się kom-

pleksowe i systematyczne doskonalenie sposobu prowadzenia działalności instytucji publicznych.

Literatura

- Audyt efektywnościowy. Metodyka (propozycja)*, 2008, http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d2d410f2-cf22-47e4-96d1-c70ad8d719b9&groupId=764034 (18.05.2018).
- 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.
- IIA, 2016, *Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, <http://www.iaa.org.pl/o-nas/cele> (24.05.2017).
- Krynicka H., 2006, *Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management)*, Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie, nr 2, s. 193–202.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., 2015, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego. Przewodnik*, Presscom, Wrocław.
- Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K., 2010, *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Rada Ministrów, 2017, *Planowanie w układzie zadaniowym na 2018 rok*, Warszawa, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/5A6D36A67DF4C222C12581AA005D03E2/%24File/1876%20-%20uk%C5%82ad%20zadaniowy.pdf> (19.05.2018).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej, Dz.U., poz. 1154.
- Sawicki K., 2012, *Relacje między kontrolą wewnętrzną, audytem wewnętrznym, kontrolą zarządczą i rewizją finansową*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 718, *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, nr 53, s. 33–47.
- Strąk T., 2012, *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2017, poz. 2077 ze zm.