

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

**KONCEPCJA POMIARU EFEKTYWNOŚCI
NA POTRZEBY AUDYTU
W JEDNOSTCE BUDŻETOWEJ**

**THE CONCEPT FOR EFFICIENCY MEASUREMENT
FOR THE AUDIT REQUIREMENTS
IN THE BUDGETARY UNIT**

DOI: 10.15611/pn.2018.528.02

JEL Classification: H83

Streszczenie: W funkcjonowaniu jednostek sektora finansów publicznych coraz większą rolę odgrywa audyt, a szczególnie audyt efektywnościowy. Ma on bowiem za zadanie przyczynić się do usprawnienia działalności operacyjnej danej organizacji. Z uwagi na fakt, że bardzo istotnym elementem audytu są mierniki, za cel niniejszego artykułu przyjęto ukazanie ich znaczenia, a także zaproponowanie takiego zestawu mierników, który mógłby zostać wykorzystany w wybranej jednostce budżetowej. Realizacja celu wymagała dokonania przeglądu literatury przedmiotu, zastosowania ogólnej metody dedukcyjnej, analizy materiałów źródłowych udostępnionych przez badany podmiot, a także przeprowadzenia wywiadu z naczelnikiem wydziału zajmującego się sprawami finansowymi i administracyjnymi w jednostce. Proponowane mierniki skonstruowano, kierując się odpowiednimi wytycznymi, a także specyfiką działalności prowadzonej przez badany podmiot.

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

Summary: The audit, in particular the performance audit, plays an ever more important role in the functioning of public finance sector units. This kind of audit has the task to contribute to improving the operational activity of the organization. Due to the fact that measures are a very important element of the audit, the aim of this article is to show their significance and to propose such a set of measures that could be used in a selected budgetary unit. The implementation of objective has required reviewing the literature, applying the general deductive method, analyzing the documents from the researched entity and conducting the interview with the head of the department dealing with financial and administrative matters in the unit. The proposed measures were constructed in accordance with the appropriate guidelines as well as the specificity of the business conducted by the entity.

Keywords: efficiency, audit, budgetary unit, measures.

1. Wstęp

Od podmiotów funkcjonujących we współczesnej gospodarce oczekuje się efektywnego wykorzystywania dostępnych zasobów. Należy więc podejmować takie decyzje, które miałyby na celu zapewnienie racjonalności gospodarowania, czyli osiągnięcie założonych rezultatów związane z minimalizacją zużywanych zasobów lub też maksymalizowanie efektów przy określonym poziomie nakładów [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2002, s. 39]. Jeszcze niedawno tego rodzaju działań oczekiwano przede wszystkim od podmiotów prywatnych, obecnie efektywności wymaga się również od jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych.

Zapewnieniu efektywności podejmowanych działań służyć ma m.in. audyt wewnętrzny. Jego zadaniem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji dzięki systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, przyczyniając się w ten sposób do poprawy sposobu działania [IIA 2016, s. 3]. Jednak aby podnosić poziom efektywności, w pierwszej kolejności należy tę efektywność zmierzyć, czyli skonstruować odpowiednie mierniki i opracować zasady oceny wartości, jakie mogą one przyjmować.

Za cel niniejszego artykułu przyjęto ukazanie znaczenia mierników wykorzystywanych na potrzeby audytu efektywnościowego, a także opracowanie takiego ich zestawu, który mógłby zostać wykorzystany w wybranej jednostce budżetowej. Realizacja tak sformułowanego celu wymagała dokonania przeglądu literatury, zastosowania ogólnej metody dedukcyjnej, analizy materiałów źródłowych udostępnionych przez badany podmiot, a także przeprowadzenia wywiadu z naczelnikiem wydziału zajmującego się sprawami finansowymi i administracyjnymi w jednostce.

2. Charakterystyka audytu efektywnościowego w sektorze publicznym

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, s. 194-195]. Obowiązek wykonywania tego rodzaju czynności wynika zresztą wprost z ustawy o finansach publicznych. Według jej przepisów w sektorze rządowym budżetowanie opierać się ma na układzie zadaniowym, którego integralnym elementem jest pomiar stopnia realizacji celów [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 32, art. 175 ust. 1 pkt 4, art. 182 ust. 6 pkt 2]. Stosowana musi być również kontrola zarządcza mająca zapewnić efektywność i skuteczność podejmowanych działań [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68 ust. 2 pkt 2]. Kontrola zarządcza to ogół czynności podejmowanych dla zapewnienia realizacji zadań i celów w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 68 ust. 1]. Elementem tej kontroli jest audyt

wewnętrzny [Sawicki 2012, s. 44]. Będąc niezależną i obiektywną działalnością, wspiera on ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w zakresie realizacji zadań i celów przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 272].

Przedmiotem zainteresowania audytu początkowo była gospodarka finansowa, nie koncentrował się on na innych sferach aktywności organizacji (określany był jako audyt zgodności). 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 określa się mianem efektywnościowego [Bartoszewicz 2015, s. 37].

Audyt efektywnościowy należy rozumieć jako systematyczne, celowe, zorganizowane i obiektywne badanie działań przy wykorzystaniu kryteriów efektywności¹, wydajności i gospodarności. Efektywność można rozpatrywać z punktu widzenia wyników oraz kosztów. Pierwsza wiąże się z osiągniętymi efektami, którymi mogą być wytworzone produkty (usługi), rezultaty lub oddziaływanie, efektywność kosztowa odnosi się zaś do zaplanowanego poziomu kosztów. Wydajność stanowi relację uwzględniającą wykorzystane zasoby oraz uzyskane efekty (wytworzone dzięki tym zasobom produkty, osiągnięte rezultaty lub oddziaływanie). Gospodarność powinna być natomiast rozpatrywana w kontekście realizacji przyjętych celów i minimalizacji zużytych w tym celu zasobów (kosztów) [*Audyt efektywnościowy...* 2008, s. 6]. Z powyższych rozważań wynika, że niezwykle istotną cechą audytu efektywnościowego jest uwzględnianie trzech rodzajów efektów: 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 [Strąk 2012, s. 218-219].

Audyt efektywnościowy może być realizowany dwuwariantowo jako [*Audyt efektywnościowy...* 2008, s. 10-11]:

1. Audyt wykonania zadania, audytowi podlegają wtedy efekty uzyskane w wyniku realizacji podejmowanych działań.
2. Audyt systemu kontroli wewnętrznej.

Audyt pierwszego typu wiąże się z formułowaniem ocen odnoszących się do efektywności wykonywanych zadań. Drugi typ koncentruje się natomiast na bada-

¹ Jest to wąskie rozumienie efektywności, w odróżnieniu od znaczenia przymiotnika „efektywnościowy” w nazwie typu audytu, który należy rozumieć szeroko – audyt efektywnościowy obejmuje więc efektywność w wąskim znaczeniu, a także wydajność i gospodarność.

niu, jak efektywnie funkcjonuje system kontroli wewnętrznej, a więc: 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 korygujących. Ze względu na fakt, że przedmiotem niniejszego opracowania jest podstawowa działalność badanego podmiotu, uwaga skupiona zostanie na audycie typu pierwszego. W jego ramach, oprócz opisanych wcześniej wielkości zaangażowanych zasobów oraz trojakiemu rodzajowi efektów, powinny być uwzględnione dodatkowo następujące czynniki [*Audyt efektywnościowy...* 2008, s. 10-11]:

- odchylenia między wielkościami planowanymi i zrealizowanymi,
- przyczyny nieosiągnięcia zakładanych efektów,
- kryteria (punkty odniesienia) wykorzystywane do oceny obserwowanych zjawisk.

3. Cechy mierników wykorzystywanych na potrzeby audytu efektywnościowego

Od właściwego doboru mierników uzależnione jest osiągnięcie korzyści wynikających z przeprowadzenia audytu efektywnościowego. Mają one zapewniać rzetelny pomiar oraz obiektywną ocenę podejmowanych działań i dlatego powinny spełniać określone warunki. Szereg wymagań w tym zakresie zawiera rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej [Rozporządzenie z 13 czerwca 2017, załącznik nr 48, ust. 13].

Przede wszystkim na wartość miernika nie powinny wpływać czynniki zewnętrzne, lecz dysponenci środków realizujący zadania publiczne. Trudno byłoby bowiem oceniać konkretną osobę czy instytucję na podstawie poziomu miernika, na który podmioty te nie mają wpływu lub gdy wpływ ten jest bardzo ograniczony. W praktyce oczywiście nie zawsze można zastosować miernik uzależniony wyłącznie od danego podmiotu, lecz należy do tego dążyć, czyli stosować takie miary, na które wpływ czynników niezależnych jest możliwie najmniejszy.

Wskazane byłoby również, aby w celu obliczania wartości wybranego miernika wykorzystywano istniejące lub łatwo dostępne dane. Na przykład jeśli opracowany zostanie miernik, dla którego konieczne będzie pozyskanie niedostępnych dotychczas danych, to zwiększeniu ulegną koszty działalności danej jednostki. Czas pracy osób zatrudnionych będzie bowiem musiał zostać poświęcony choćby na zdobycie określonych danych, ich zarejestrowanie w odpowiednich urządzeniach ewidencyjnych oraz właściwe przetworzenie, zgodne z wymaganiami kierownictwa. Zwiększy się więc pracochłonność czynności ewidencyjnych, sytuacja taka może również oznaczać konieczność zakupu dodatkowego sprzętu do celów pomiarowych i archiwizacyjnych.

Ważne jest ponadto, by określone dane były dostępne we właściwym czasie, czyli w terminie sporządzania odpowiednich sprawozdań czy raportów. Monitorowanie wielkości obliczonych mierników powinno być dokonywane z odpowiednią częstotliwością. Niektóre być może będą wymagały stałej, prowadzonej na bieżąco kontroli, inne natomiast wystarczy obliczyć raz na tydzień, miesiąc lub nawet rok. W praktyce nie powinna natomiast zaistnieć sytuacja, w której szczególnie ważny, istotny z punktu widzenia bieżących decyzji, miernik nie może być obliczony ze względu na brak dostępnych danych.

Dla wykorzystywanych mierników powinny zostać również ustalone wielkości docelowe i bazowe. Docelowe, a więc te pożądane lub planowane, byłyby podstawą obiektywnej oceny, z kolei znajomość wielkości bazowych, odnotowanych w poprzednich okresach, stanowiłaby punkt wyjścia, pozwalając stwierdzić, czy jest lepiej, czy gorzej niż np. w latach ubiegłych.

Z jednej strony ważne jest więc, by mierniki spełniały określone warunki, z drugiej natomiast powinny być również pozbawione pewnych wad. Nie powinno się zatem stosować mierników opisowych. Opis bowiem często ma charakter subiektywny, ponieważ przygotowuje go konkretna osoba, a opinia innego człowieka na ten sam temat może być przecież odmienna. Nie należy też stosować mierników logicznych, czyli przyjmujących jedynie dwie wartości: prawdę lub fałsz, oraz takich, które ukazywałyby poziom lub dynamikę finansowania. Wielkości tego rodzaju nie informują bowiem o efektywności, a jedynie o stanach określonych zjawisk lub zmianach tych stanów.

Literatura przedmiotu zawiera katalog dodatkowych wymagań odnośnie do mierników. Postuluje się im na przykład przypisywać kryteria nazywane SMART. Powinny być więc proste, mierzalne, osiągalne, istotne i określone w czasie [Malinowska-Misiąg i in. 2015, s. 113]. Inne wymagania stawiane systemowi pomiaru wykonania celów i zadań za pomocą mierników można sformułować następująco [Pogoda i in. 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 zewnętrznych i wewnętrznych);
- solidność (informacje dostarczane przez mierniki powinny pozwalać na obiektywną ocenę sposobu realizacji zadań).

Z punktu widzenia audytu efektywnościowego niezwykle istotne jest, aby dzięki miernikom możliwe się stało skwantyfikowanie efektywności, a także wydajności i gospodarności (z uwzględnieniem produktów, rezultatów i oddziaływania).

4. Propozycja zestawu mierników opracowanych na potrzeby przeprowadzania audytu efektywnościowego w badanej jednostce

Podmiot, dla którego opracowana została koncepcja zestawu mierników uwzględniających wymagania audytu efektywnościowego, jest jednostką budżetową zajmującą się ochroną interesów i praw konsumentów, a także interesów gospodarczych państwa. Wśród zadań, które realizuje, wymienić należy m.in.:

- kontrolę wybranych wyrobów wprowadzonych do obrotu w zakresie ich zgodności z odpowiednimi wymaganiami,
- kontrolę niektórych wyrobów, zanim nastąpi ich wprowadzenie do obrotu.
- przeprowadzanie mediacji,
- organizowanie i prowadzenie polubownych sądów konsumenckich,
- poradnictwo konsumenckie.

Kadra zarządzająca badanej jednostki rozważa w perspektywie kilku najbliższych lat wdrożenie audytu efektywnościowego, który miałby umożliwić systematyczne podnoszenie efektywności realizowanych zadań. Dlatego też zlecone zostało opracowanie zestawu mierników uwzględniających wszystkie obszary prowadzonej działalności.

Biorąc pod uwagę wąsko rozumianą efektywność, zaproponowano mierniki odnoszące się do wyników i kosztów. Mierniki wyników uwzględniają trzy kategorie efektów: produkt, rezultat i oddziaływanie. Za mierniki produktu przyjęto:

- 1) liczbę skontrolowanych wyrobów,
- 2) liczbę przeprowadzonych mediacji,
- 3) liczbę spraw prowadzonych przed polubownym sądem konsumenckim,
- 4) liczbę porad udzielonych konsumentom.

Każdy z mierników produktu odnosi się więc bezpośrednio do działań, jakie wykonywane są przez badany podmiot. Miernikami rezultatu są natomiast:

1. Liczba ujawnionych partii wyrobów, które nie spełniały wymagań.
2. Liczba spraw spornych pomiędzy konsumentami a przedsiębiorcami, które zakończyły się wskutek mediacji lub działań polubownego sądu konsumenckiego i nie zostały skierowane do sądów powszechnych.

Rezultaty są związane z bezpośrednimi i krótkookresowymi efektami społecznymi. W wyniku podejmowanych działań rynek jest bowiem „oczyszczany” z nieodpowiednich produktów, mierzony jest również poziom zadowolenia konsumentów i przedsiębiorców z działalności prowadzonej przez badany podmiot. Jeśli bowiem strony zakończonego postępowania są usatysfakcjonowane sposobem rozstrzygnięcia sporu, sprawa nie trafia na drogę postępowania sądowego.

Na potrzeby jednostki opracowano również jeden miernik oddziaływania, za który uznano skwantyfikowany (w skali od 1 do 10) subiektywny poziom zadowolenia konsumentów z jakości obrotu handlowego.

Efektywność kosztowa ma być natomiast badana ilorazem kosztów rzeczywistych oraz zaplanowanych i dotyczyć:

- 1) kosztów kontroli wyrobów,
- 2) kosztów przeprowadzonych mediacji,
- 3) kosztów prowadzenia polubownego sądu konsumenckiego,
- 4) kosztów poradnictwa konsumenckiego,
- 5) całkowitych kosztów ponoszonych w badanym podmiocie.

Obliczanie i analiza wartości mierników odnoszących się do efektywności kosztowej mają służyć określeniu różnic między kosztami rzeczywistymi i planowanymi, a przez to bezpośrednio przyczynić się do usprawniania procesu budżetowania.

Mierniki wydajności, podobnie jak efektywności wyników, również odnoszą się do produktu, rezultatu i oddziaływania. Miernikami produktu są:

1. Iloraz kosztów kontroli wyrobów i liczby skontrolowanych wyrobów (koszt jednej kontroli).

2. Iloraz kosztów przeprowadzonych mediacji i liczby mediacji (koszt jednego postępowania mediacyjnego).

3. Iloraz kosztów prowadzenia polubownego sądu konsumenckiego i liczby rozpatrywanych spraw (koszt jednego postępowania przed polubownym sądem konsumenckim).

4. Iloraz kosztów poradnictwa konsumenckiego i liczby udzielonych porad (koszt jednej porady).

Wymienione mierniki odnoszą się więc do wartości zasobów zużywanych w celu realizacji zadań badanej jednostki.

Opracowane zostały również mierniki rezultatu odzwierciedlające kwotę kosztów ponoszonych na osiągnięte bezpośrednie efekty społeczne:

1. Iloraz kosztów kontroli wyrobów i liczby ujawnionych partii wyrobów, które nie spełniały odpowiednich wymagań (koszt ujawnienia jednej partii wyrobów, które nie powinny trafić do obrotu, czyli koszt wykrycia nieprawidłowości).

2. Iloraz kosztów przeprowadzonych mediacji, prowadzenia polubownego sądu konsumenckiego oraz poradnictwa konsumenckiego i liczby spraw spornych pomiędzy konsumentami a przedsiębiorcami, które zakończyły się wskutek mediacji lub działań polubownego sądu konsumenckiego i nie były skierowane do sądów powszechnych (koszt jednej zakończonej sprawy).

Za miernik wydajności uwzględniający oddziaływanie uznano iloraz skumulowanych całkowitych kosztów działalności poniesionych w okresie 5 lat i liczby zadowolonych konsumentów (czyli takich, których poziom zadowolenia z jakości obrotu handlowego wynosi 7 lub więcej).

W opracowanym systemie pomiaru dokonań uwzględniono również cztery mierniki odnoszące się do gospodarności. Obliczane są w następujący sposób:

1. Iloraz rzeczywistego i planowanego kosztu jednej wykonanej kontroli wyrobu.

2. Iloraz rzeczywistego i planowanego kosztu jednej przeprowadzonej mediacji.

3. Iloraz rzeczywistego i planowanego kosztu prowadzenia jednej sprawy przed polubownym sądem konsumenckim.

4. Iloraz rzeczywistego i planowanego kosztu jednej porady udzielonej konsumentom.

Mierniki gospodarności pozwalają obliczyć względną różnicę między wielkościami zaplanowanymi i rzeczywistymi. Istotne rozbieżności wskazują na istnienie obszarów, co do których procedura planowania kosztów bądź ustalania celów wymaga usprawnienia.

Przygotowanie katalogu mierników, które mają zostać wykorzystane w badanej jednostce, w praktyce stanowi wstępny etap wdrożenia audytu efektywnościowego. Dodatkowo należy opracować zasady ustalania poszczególnych wielkości, które użyte zostaną przy obliczaniu wartości mierników, sposobów interpretacji tych wartości, a także ich poziomów docelowych. Z pewnością wymagać to będzie szczegółowej analizy konstrukcji proponowanych mierników i dość długiego czasu.

5. Zakończenie

Wdrożenie audytu efektywnościowego jest zadaniem bardzo skomplikowanym, ponieważ wymaga dość daleko idącej ingerencji w działalność audytowanej jednostki, dotyczącej zarówno sfery merytorycznej, która wiąże się opracowaniem samej koncepcji audytu, jak i organizacyjnej, odnoszącej się do sposobu prowadzenia audytu w praktyce, głównie do koordynacji podejmowanych działań.

Wachlarz korzyści, jakie płyną z zastosowania audytu efektywnościowego, jest bardzo szeroki. Dzięki informacjom powstającym w wyniku realizacji zadań audytowych może być usprawniana działalność operacyjna. Stosowanie audytu pozwala przecież na zidentyfikowanie występujących problemów oraz formułowanie odpowiednich rekomendacji. Należy jednak mieć świadomość, że osiągnięcie jakichkolwiek pozytywnych efektów następuje dopiero w sferze zarządzania, w wyniku podjęcia właściwych decyzji przez kierownictwo.

Przeprowadzanie audytu o charakterze efektywnościowym nie zawsze przebiega bez przeszkód. Wiąże się on bowiem ze wzrostem kosztów wynikających z konieczności zatrudnienia audytora czy rozbudowy funkcjonujących systemów informacyjnych i informatycznych, aby dostarczały większej ilości danych. Zaprezentowane ograniczenia nie powinny jednak przesłonić korzyści, jakie można osiągnąć dzięki uzyskaniu dokładnych informacji dotyczących efektywności realizowanych zadań.

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.

- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., 2002, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- 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.
- 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. 2017, 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. 2017, poz. 2077 ze zm.