

AGNIESZKA SKOCZYLAS-TWOREK

**BUDŻET ZADANIOWY  
JAKO WYZWANIE DLA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH  
JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH**

**Słowa kluczowe:** zarządzanie publiczne, zarządzanie przez cele, finanse publiczne

**Keywords:** public management, management by objectives, public finance

**Klasyfikacja JEL:** H10, MOO

### **Wprowadzenie**

Organizacje publiczne funkcjonują we wciąż zmieniającym się środowisku prawnym, gospodarczym, społecznym, ekonomicznym. Wymusza to konieczność poszukiwania nowych rozwiązań, które przyczynią się do wzrostu efektywności i skuteczności działania jednostek sektora publicznego. W tym celu z dniem 27 sierpnia 2009 roku wprowadzono do ustawy o finansach publicznych zmiany, których zadaniem jest nie tylko zwiększenie przejrzystości finansów publicznych, ale również efektywne i skuteczne zarządzanie instytucjami publicznymi oraz środkami powierzonymi im do dyspozycji. Wśród zmian tych należy wymienić w szczególności wdrożenie budżetu zadaniowego oraz kontroli zarządczej.

Jednym z narzędzi oceniających funkcjonowanie jednostek publicznych, zgodnie z ustawą o finansach publicznych, jest audyt wewnętrzny. Jego zadaniem jest weryfikacja kontroli zarządczej, która obejmuje wszelkie obszary działalności organizacji oraz działania podejmowane przez jej kierownictwo dla zapewniania realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Budżet zadaniowy stanowi jeden z nieodłącznych elementów systemu kontroli zarządczej, a tym samym wyzwanie nie tylko dla organizacji publicznych, ale również osób oceniających funkcjonowanie kontroli zarządczej – audytorów wewnętrznych.

Celem artykułu jest wskazanie roli i znaczenia audytu wewnętrznego dla oceny efektywności i skuteczności wdrażania oraz realizacji budżetu zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych. W publikacji zaprezentowano zagrożenia, jakie może nieść ze sobą planowanie i prowadzenie sprawozdawczości w układzie zadaniowym, a także przedstawiono propozycję metod i technik oraz sposobów możliwych do wykorzystania w audy-

cie wewnętrznym celem dokonania ich weryfikacji, z uwzględnieniem zadań audytu wewnętrznego, wynikających z obowiązku oceny systemu kontroli zarządczej w organizacji sektora finansów publicznych. Dodatkowo, w opracowaniu zaproponowano wykorzystanie audytu wewnętrznego do oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych w ujęciu systemowym, na mikro- i makroekonomicznym poziomie zarządzania finansami.

### Zasady wydatkowania środków publicznych

Budżet, zgodnie z Konstytucją RP i ustawą o finansach publicznych, to plan finansowy, obejmujący dochody i wydatki oraz przychody i rozchody państwa, uchwalany przez Sejm na okres jednego roku kalendarzowego, zwanego rokiem budżetowym, w formie ustawy budżetowej<sup>1</sup>. Gospodarka budżetowa natomiast, „to działalność finansowa (procesy, ogół operacji finansowych) polegająca na gromadzeniu i wydatkowaniu środków finansowych na cele publiczne, dokonywanych na podstawie ustaw i uchwał budżetowych<sup>2</sup>”. Celem zapewnienia prawidłowej realizacji funkcji budżetu, a tym samym optymalnej organizacji i funkcjonowania gospodarki budżetowej, proces gromadzenia i wydatkowania publicznych środków pieniężnych powinien opierać się na określonych zasadach, przemyślanych i popartych doświadczeniem, które winny być sformułowane i podlegać kontroli. Nauka finansów od dawna wysuwała w tym zakresie szereg postulatów, zwanych zasadami finansowymi<sup>3</sup>. Mówiąc o zasadach finansowych, można z jednej strony wyróżnić zasady budżetowe, odnoszące się do gospodarki budżetowej, z drugiej strony zasady finansów publicznych, odnoszące się do gospodarki środkami publicznymi. O ile celem zasad budżetowych jest uszczegółowienie kwestii pozyskiwania i wykorzystywania środków publicznych, tak zadaniem zasad finansowych jest określenie reguł gospodarowania tymi środkami.

Najczęściej wymieniane zasady budżetowe w literaturze zaprezentowano w tabeli 1.

Zasady budżetowe określa się jako zespół warunków w zakresie opracowywania, uchwalania i wykonywania budżetu, który gwarantuje prawidłową realizację jego funkcji<sup>4</sup>. Wspólnym dla różnych ujęć rozumienia zasad budżetowych jest cel ich funkcjonowania, którym jest zapewnienie sprawnej realizacji zadań budżetu<sup>5</sup>. Zasady budżetowe stanowią jedynie postulaty, ich katalog nie jest zamknięty, a ich interpretacja pozostaje niejednolita.

Elementem ustroju społeczno-gospodarczego każdego państwa są również zasady ogólne finansów publicznych, regulowane w ustawach zasadniczych. Generalne zasady

<sup>1</sup> Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU 1997, nr 78, poz. 483) oraz ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240).

<sup>2</sup> W formie ustawy uchwalany jest budżet państwa, w formie uchwały budżety samorządów terytorialnych.

<sup>3</sup> Zob. A. Gomulowicz: *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

<sup>4</sup> System finansowy w Polsce, *op.cit.*, s. 500.

<sup>5</sup> E. Ruśkowski, *Zasady budżetowe*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 324.

odnoszące się do polskiej publicznej gospodarki finansowej określa ustawa o finansach publicznych, przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 1

## Zasady budżetowe

Zasada budżetowa	Opis
Powszechności (zupełności)	Oznacza postulat włączenia do budżetu w pełnych kwotach wszystkich dochodów i wydatków publicznych
Jedności formalnej	Dotyczy wewnętrznej konstrukcji budżetu. W ujęciu formalnym oznacza ona postulat sporządzenia budżetu w jednym dokumencie prawnym, odzwierciedlającym całość gospodarki budżetowej danego szczebla*
Szczegółowości	Oznacza postulat ujmowania dochodów i wydatków budżetowych z podziałem na grupy rodzajowe, według ustalonej klasyfikacji
Roczności	Oznacza ujęcie dochodów i wydatków w budżecie państwa i budżetach samorządowych na okres jednego roku**
Równowagi	W tradycyjnym ujęciu oznacza konieczność wzajemnego dostosowania ogólnej kwoty wydatków budżetowych do ogólnej kwoty dochodów
Uprzedności	Oznacza, że zanim organy wykonawcze rozpoczną proces gromadzenia dochodów i ich wydatkowania, powinien być ustalony i przyjęty przez parlament plan budżetowy. Budżet powinien być uchwalony przed rozpoczęciem roku budżetowego
Jawności	Nakazuje konieczność prezentowania dochodów i wydatków publicznych społeczeństwu, a w szczególności jego organom przedstawicielskim i ciałom społecznym
Przejrzystości	Oznacza jasność, czytelność, zrozumiałość, uporządkowanie i logiczny układ informacji budżetowej
Rzetelności i racjonalności	Zasady te wymagają programowania operacji budżetowych zgodnie z ich charakterem oraz w sposób najbardziej możliwy do realizacji. Obie zasady są ze sobą ściśle powiązane i uzupełniają się nawzajem. O ile zasada rzetelności dotyczy właściwej pod względem jakościowym charakterystyki operacji budżetowych, o tyle zasada realności skupia uwagę na prawidłowym przewidywaniu rozmiarów tych operacji, czyli na aspekcie ilościowym

\*T. Dębowska-Romanowska: *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982.

\*\* Zdaniem N. Gajl zasada roczności, podobnie jak zasada równowagi budżetowej ma charakter drugorzędny w stosunku do zasad podstawowych, takich jak jedność, jawność i zupełność. Zasadę tę określa się również jako techniczną; zob. N. Gajl: *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1993, s. 82 oraz *System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 502.

Źródło: opracowanie własne na podstawie E. Chojna-Duch: *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 81–89; W. Ziółkowska: *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2005, s. 78–81; J. Szołno-Koguc: *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007, s. 29–43.

Tabela 2

## Zasady publicznej gospodarki finansowej

Zasady finansowe	Opis
Jawność	Zasada ta oznacza, że finanse publiczne są jawne poprzez jawność sejmowych debat oraz podawanie do publicznej wiadomości informacji z zakresu założonych w ustawie kwot
Przejrzystość	Zasada ta wyrażana jest poprzez wyodrębnienie zadań i kompetencji w sektorze publicznym, ustalania jednolitych zasad rachunkowości, regularnego podawania do wiadomości informacji o wykonaniu budżetu, określania procedur budżetowych
Jedność materialna	Według tej zasady, zgodnie z ustawą o finansach publicznych „środki pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej.
Zasada różnorodności form powiązań z budżetem	W myśl tej zasady, prawo finansów publicznych przewiduje różnorodność form powiązań jednostki sektora publicznego z budżetem państwa bądź z budżetami samorządowymi. Dopuszczalne formy powiązań powinny znaleźć się w dokumencie ustawy
Równowagi dochodów i wydatków publicznych w ramach sektora finansów publicznych, z dopuszczalnością deficytu i długu publicznego, w określonych rozmiarach	Zasada ta oznacza, że Konstytucja RP i ustawa o finansach publicznych zobowiązuje Ministra Finansów do kontroli zadłużenia finansów sektora publicznego.
Celowości i racjonalnego wydatkowania publicznego	Zgodnie z ustawą o finansach publicznych wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób: <ul style="list-style-type: none"> <li>– celowy i oszczędny</li> <li>– terminowy</li> </ul>
Terminowości	Zasada ta wiąże się z dokonywaniem wydatków w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań
Zapewnienia wszystkim podmiotom równych szans i możliwości realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych	W myśl tej zasady prawo realizacji zadań finansów publicznych przysługuje ogółowi podmiotów, nie tylko należących do sektora publicznego (chyba że stanowią tak odrębne ustawy). Przyznanie środków publicznych na realizację konkretnego, wyodrębnionego zadania powinno następować z zachowaniem zasad uczciwej konkurencji, na podstawie zgłoszonych ofert, gwarantujących wykonanie zadania w sposób efektywny, oszczędny i terminowy
Objęcia gospodarki finansowej jednostek sektora publicznego kontrolą finansową i audytem	Warunkiem zapewnienia realizacji powyższych zasad jest właściwe zorganizowanie i prowadzenie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora publicznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Szolno-Koguc: *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007, s. 49–66 oraz ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU 2009, nr 157, poz. 1240).

Przedstawione zasady mają na celu zagwarantować racjonalne wydatkowanie środków publicznych, równość dostępu do tych środków oraz dostępność informacji na temat prawidłowego oraz skutecznego gospodarowania nimi. Ich przesłaniem jest zapobieganie niekontrolowanemu wydatkowaniu środków oraz zapewnienie wykonania zadań publicznych w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Jednakże, aby system finansów publicznych mógł funkcjonować w sposób przejrzysty i sprawny, niezbędne jest wyposażenie go w odpowiednie narzędzia, służące wspomaganium zarządzania środkami publicznymi. Jednym z nich jest budżet zadaniowy.

### **Budżet zadaniowy jako narzędzie racjonalizacji gospodarki finansowej państwa**

Z punktu widzenia zarządzania środkami publicznymi, w polskiej gospodarce dominuje podejście kosztowe, które wiąże się z historyczną analizą wielkości ponoszonych wydatków, a w dalszej kolejności z określeniem kosztów utrzymania posiadanych zasobów. Przyjęty sposób planowania nie uwzględnia efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych. W tym zakresie pomocny może okazać się budżet zadaniowy, jako jedno z kluczowych narzędzi umożliwiających doskonalenie zarządzania środkami publicznymi. Główną jego ideą jest wskazanie nie tylko najistotniejszych zadań związanych z realizacją celów publicznych, ale również sposobów ich pomiaru<sup>6</sup>.

Zakres budżetu zadaniowego jest znacznie szerszy od budżetu tradycyjnego. Budżet w ujęciu tradycyjnym to swoisty plan finansowy, który może obejmować mniej bądź bardziej rozbudowaną klasyfikację budżetową. Budżet zadaniowy został wzbogacony o część, która informuje o zadaniach, w ramach których dokonywane są wydatki, ich celowości oraz zamierzonych i osiągniętych efektach. Koncepcja ta opiera się na czterech zasadach sprawnego zarządzania<sup>7</sup>:

- przejrzystości, w oparciu o wprowadzenie nowej klasyfikacji budżetowej<sup>8</sup>,
- skuteczności, w wyniku określenia celów i mierników oraz porównania efektów z nakładami,
- wieloletniości, poprzez wieloletnią projekcję wydatków w odniesieniu do zadań,
- konsolidacji wydatków publicznych, zadań, celów i mierników.

Budżet zadaniowy to narzędzie zarządzania finansami, celem którego jest dążenie do efektywnego i skutecznego gospodarowania środkami publicznymi. Jednakże, jak każde nowe przedsięwzięcie, niesie ze sobą zarówno korzyści, jak i zagrożenia, które przedstawiono w tabeli 3.

<sup>6</sup> *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, red. T. Lubińska, Difin 2007, s. 9

<sup>7</sup> Szerzej *ibidem*, s. 32–45.

<sup>8</sup> Zob. również T. Strąk: *Koncepcja systemu budżetowania zadaniowego*, [w:] *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin 2007, s. 115–116.

Tabela 3

Korzyści i zagrożenia związane z funkcjonowaniem budżetu państwa w układzie zadaniowym

Korzyści z zakresu funkcjonowania budżetu państwa w układzie zadaniowym	Zagrożenia związane z budżetem państwa w układzie zadaniowym
<ul style="list-style-type: none"> <li>– wzrost efektywności wykorzystania środków publicznych</li> <li>– zdefiniowanie celowości każdego dokonywanego wydatku</li> <li>– weryfikacja kluczowych zadań publicznych i ich celów</li> <li>– pomiar rezultatów osiągniętych celów oraz realizowanych zadań publicznych</li> <li>– planowanie długookresowe (strategiczne)</li> <li>– większa przejrzystość w zakresie wydatkowania środków publicznych</li> <li>– wzrost możliwości alokacji środków publicznych oraz skoncentrowanie większego strumienia środków na zadaniach najistotniejszych z punktu widzenia funkcjonowania państwa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– trudności przy konstruowaniu odpowiednich narzędzi pomiaru realizowanych zadań (mierników i wskaźników)</li> <li>– dobór niewłaściwych narzędzi pomiaru osiągniętych celów i realizowanych zadań</li> <li>– brak efektów finansowych w początkowej fazie wdrażania budżetu zadaniowego</li> <li>– brak niezbędnych uregulowań prawnych</li> <li>– brak zapewnienia skutecznej kontroli nad efektywnością funkcjonowania budżetu zadaniowego</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Wdrażanie budżetu zadaniowego*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, s. 12–15.

Z informacji zamieszczonych w tabeli wynika, że wdrożenie budżetu zadaniowego zawiera w sobie zarówno pozytywne aspekty, jak i pewne ryzyka związane z doбором nieodpowiednich narzędzi pomiaru oraz oceny skuteczności jego działania. Stąd niezbędne jest zapewnienie kontroli nie tylko na etapie wdrażania budżetu zadaniowego, ale również przez cały okres jego funkcjonowania.

### **Audyt efektywnościowy jako instrument oceny skuteczności procesu planowania i wydatkowania środków publicznych**

Nad przestrzeganiem przyjętych zasad, zarówno dotyczących wydatkowania środków publicznych, jak i dyscypliny finansów publicznych, czuwają różne podmioty w postaci organów i instytucji kontrolnych<sup>9</sup>. Mają one szczególne znaczenie w zakresie sprawdzania efektywnego wykorzystywania środków publicznych ze względu na znaczną ich mobilność, jak i łatwość, z jaką można je sprzeniewierzyć<sup>10</sup>. Jednym z takich narzędzi jest au-

<sup>9</sup> Analizę porównawczą systemów kontroli w państwach o gospodarce rynkowej oraz szerszą charakterystykę systemu kontroli przeprowadzają m.in. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, por. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.

<sup>10</sup> W. Ziółkowska: *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2005, s. 291.

dyt wewnętrzny, którego zadaniem jest ocena prawidłowości, efektywności i skuteczności funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, jak i gospodarności procesu wydatkowania środków powierzonych im do dyspozycji.

Audyt wewnętrzny funkcjonuje w polskim sektorze finansów publicznych od 2002 roku. Jego zadaniem, zgodnie z ideą publicznej wewnętrznej kontroli finansowej (*Public Internal Financial Control* – PIFC<sup>11</sup>) jest, w szczególności, dążenie do poprawy efektywności zarządzania finansami publicznymi poprzez ocenę skuteczności ich planowania i wydatkowania.

Wdrożenie idei budżetu zadaniowego stanowi swoiste wyzwanie dla audytorów wewnętrznych, przede wszystkim z punktu widzenia doboru kryteriów oceny jego funkcjonowania, jak i skuteczności przyjętych metod i technik badania. Rodzajem audytu wewnętrznego, służącym ocenie sprawności działania procesu planowania i wydatkowania środków publicznych jest audyt efektywnościowy.

Audyt efektywnościowy to działalność związana z oceną realizowanych zadań i usług wykonywanych przez organizację poprzez skoncentrowanie się na badaniu gospodarności, efektywności i skuteczności ich wykonania. Obejmuje on swym zakresem wszystkie obszary działania jednostki, a jego zadaniem jest dokonanie pomiaru sprawności ich funkcjonowania oraz wniesienie wartości dodanej poprzez zaproponowanie nowych, lepszych rozwiązań w ramach badanego obszaru. W prezentowanym opracowaniu podstawowym celem audytu efektywnościowego, zgodnie z ideą budżetu zadaniowego, jest ocena skuteczności planowania i gospodarowania środkami finansowymi przeznaczonymi na realizację zadań publicznych.

Ocena budżetu zadaniowego przez audyt wewnętrzny jest możliwa na dwóch poziomach. Pierwszy wiąże się z badaniem planowania i wydatkowania środków publicznych na poziomie poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych – mikroekonomicznym. Drugi nawiązuje do badania tworzenia oraz realizacji budżetu na poziomie centralnym – makroekonomicznym. Oba poziomy oceny są niezmiernie ważne przy badaniu efektywności i skuteczności zarządzania środkami publicznymi i są ze sobą ściśle powiązane. W niniejszym opracowaniu skoncentrowano się w szczególności na pierwszym poziomie mikroekonomicznym, jak również zaproponowano proces powiązań pomiędzy tymi poziomami, co jest niezbędne dla skutecznego zarządzania finansami publicznymi.

Z punktu widzenia uregulowań prawnych przyjętych w polskim systemie finansów publicznych, zadaniem audytu wewnętrznego jest ocena przyjętego systemu kontroli zarządczej w organizacji. Badanie budżetu zadaniowego, a tym samym procesu związanego z planowaniem oraz wydatkowaniem środków finansowych powinno wiązać się z weryfikacją siedmiu składników kontroli zarządczej, których waga i znaczenie dla prawidłowości jego działania, jako jednego z obszarów tego systemu, są istotne. Elementy te zostały zaprezentowane na rysunku 1.

---

<sup>11</sup> Zob. szerzej R. de Koning: *Public Internal Financial Control*, Robert de Koning, Slovenia 2007.



Rysunek 1. Ocena procesu planowania i wydatkowania środków publicznych z punktu widzenia elementów kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 68 Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU, nr 157, poz. 1240.

Biorąc pod uwagę wskazane elementy systemu kontroli zarządczej, działania podejmowane przez audyt wewnętrzny w ramach oceny racjonalności procesów planowania i wydatkowania środków publicznych powinny dążyć w szczególności do uzyskania odpowiedzi na następujące pytania. Czy:

- cele organizacji zostały jasno określone,
- wprowadzono procedury monitorowania realizacji celów,
- procedury te są aktualne i przestrzegane,
- organizacja posiada narzędzia pomiaru efektywności i skuteczności realizacji celów,
- ryzyko związane z osiąganiem celów jest identyfikowane, oceniane i zarządzane.

Stąd w ramach badania audytowego niezbędne jest dokonanie analizy porównawczej poziomu kształtowania się wydatków publicznych na przestrzeni ostatnich lat, uwzględniając zadania i cele, na których realizację zostały one poniesione. W dalszej kolejności niezbędne jest dokonanie oceny przyjętych uregulowań prawnych i organizacyjnych w zakresie zarządzania środkami publicznymi w organizacji. Kolejny etap badania wiąże się z wypracowaniem katalogu kryteriów oceny efektywności i skuteczności planowania oraz wydatkowania środków, a także weryfikacji metod i technik przyjętych do analizy tych procesów pod względem racjonalności, co wymaga ze strony audytorów wewnętrznych w szczególności:

- zdefiniowania kryteriów oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych,
- określenia czynników wpływających na efektywność i skuteczność tych procesów,
- oceny narzędzi i mechanizmów przyjętych w ramach planowania i wydatkowania środków publicznych pod względem ich racjonalności.

Dobór odpowiednich kryteriów do oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych jest jednym z najistotniejszych elementów badania audytowego. Z punktu widzenia budżetu zadaniowego ważne jest, aby kryteria te pozwoliły zweryfikować pra-



widliwość przyjętych przez jednostkę narzędzi pomiaru realizowanych zadań i osiągniętych celów. Powinny one również odpowiadać przyjętym zasadom budżetowym oraz generalnym zasadom funkcjonowania gospodarki finansowej. Kryteria, które powinny w szczególności zostać poddane ocenie, zostały przedstawione w tabeli 4.

Tabela 4

Kryteria oceny budżetu zadaniowego przy wykorzystaniu audytu efektywnościowego

Kryterium oceny	Opis
Zgodność (legalność)	Obejmuje badanie zgodności planowania zarządzania finansami, jednostki opracowywania planów finansowych, prowadzenie sprawozdawczości finansowej zgodnie z przepisami prawa powszechnie obowiązującego, aktami stanowienia prawa o charakterze wewnętrznym, a także ocenę prawidłowości zadań wykonywanych przez osoby zarządzające finansami i ich kompetencje
Skuteczność (celowość)	Obejmuje badanie zgodności planowania procesu wydatkowania środków publicznych oraz jego realizacji z celami organizacji, a także ocenę optymalizacji zastosowanych metod i środków w tym zakresie oraz ich skuteczność z punktu widzenia realizacji założonych celów
Oszczędność (gospodarność)	Obejmuje badanie oszczędnego i wydajnego wykorzystania środków publicznych, uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów
Rzetelność	Obejmuje badanie wypełniania obowiązków z należytą starannością, sumieniem i we właściwym czasie; wypełniania zobowiązań zgodnie z ich treścią; przestrzegania wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki w zakresie zarządzania finansami, dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych w zakresie wydatkowania środków zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie
Terminowość	Wiąże się z oceną terminowości przestrzegania zewnętrznych i wewnętrznych reguł przyjętych w organizacji w ramach zarządzania finansami, dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych w zakresie wydatkowania środków w wymaganych terminach, bez pomijania określonych faktów i okoliczności

Źródło: opracowanie własne na podstawie Standardów kontroli Najwyższej Izby Kontroli, [www.nik.gov.pl/kontrol/standardy-kontroli-nik/](http://www.nik.gov.pl/kontrol/standardy-kontroli-nik/).

Poza oceną procesów planowania i wydatkowania środków publicznych w ramach danej jednostki z punktu widzenia wskazanych kryteriów, rolą audytu wewnętrznego jest również weryfikacja zarządzania finansami publicznymi poprzez ocenę przyjętego procesu zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz ładu organizacyjnego w ramach racjonalizacji wydatków publicznych, a przede wszystkim przysparzanie wartości dodanej poprzez proponowanie lepszych rozwiązań.

Badaniu audytowemu powinny podlegać również elementy stanowiące konstrukcję budżetu zadaniowego, do których należą cele, zadania, podzadania oraz mierniki i wskaźniki. Stąd, przy ocenie budżetu zadaniowego audytorzy muszą skoncentrować się na następujących aspektach:

- prawidłowości formułowania podzadań niezbędnych do realizacji zadań określonych w budżecie,
- prawidłowości oraz sposobie formułowania celów realizacji podzadań,
- sposobie konstruowania mierników i wskaźników służących do pomiaru skuteczności realizowanych zadań i efektów ich realizacji.

Informacje pozyskane w wyniku oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych powinny posłużyć audytorom do zaproponowania usprawnień zmierzających do poprawy działania tego newralgicznego obszaru, jakim jest gospodarowanie środkami publicznymi.

### **Proces kontroli budżetu zadaniowego – ujęcie systemowe**

Ocena procesu zarządzania finansami dokonywana przez audyt wewnętrzny jest niezmiernie ważna na poziomie jednostek sektora finansów publicznych, nie powinna ona jednak pozostawać w oderwaniu od poziomu makroekonomicznego. W związku z tym na rysunku 2 zaproponowano model powiązań, związany z wykorzystaniem audytu wewnętrznego na obu poziomach zarządzania finansami, makro- i mikroekonomicznym.

Proponowany schemat zakłada wykorzystanie podejścia procesowego do problemu racjonalizacji wydatków publicznych poprzez zaangażowanie audytu wewnętrznego w zarządzanie finansami publicznymi na poziomie mikro- i makroekonomicznym.

Przewiduje on wykorzystanie usług audytu wewnętrznego w usprawnianiu zarządzania finansami poprzez ocenę procesu planowania i wydatkowania środków publicznych na poziomie ich dysponentów. Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych może świadczyć w tym zakresie trzy rodzaje usług: zapewniające, doradcze i zlecone.

Usługi zapewniające to czynności świadczone przez audytora wewnętrznego w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny w zakresie funkcjonującego systemu kontroli zarządczej w jednostce, których charakter i zakres prac ustala audytor wewnętrzny.

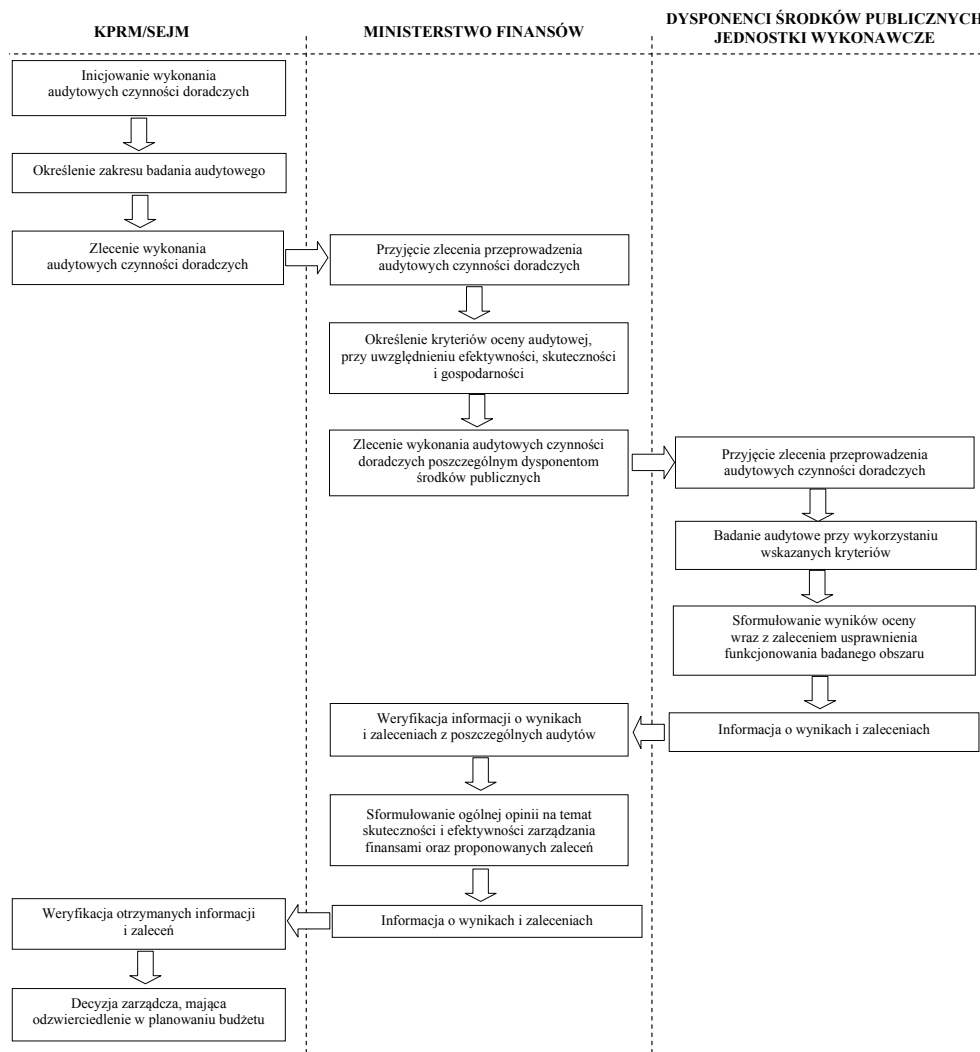
Usługi doradcze to czynności realizowane przez audytora w celu usprawnienia działania organizacji, których zakres i charakter, a także sposób wykorzystania wyników ustala zleceniodawca usług. Do jego zadań należy określenie zarówno podmiotu, jak i przedmiotu badania oraz wskazanie kryteriów ich oceny.

Czynności zlecone to zadania wynikające z art. 292 ustawy o finansach publicznych. Ich charakter jest zbliżony do usług doradczych, ponieważ zakres i sposób ich przeprowadzania określa osoba w postaci Prezesa Rady Ministrów, Ministra Finansów czy Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej<sup>12</sup>.

W proponowanym procesie audyt wewnętrzny jest wykorzystywany z punktu widzenia świadczenia czynności zleconych. Rolę zleceniodawcy odgrywają dwa organy: Kan-

---

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 2140, art. 292–294.



Rysunek 2. Ocena procesu zarządzania finansami publicznymi przez audyt wewnętrzny – ujęcie systemowe

Źródło: opracowanie własne.

celaria Prezesa Rady Ministrów bądź Sejm oraz Ministerstwo Finansów. Dwie pierwsze instytucje zostały zaproponowane przez autorkę opracowania jako inicjujące oraz będące ostatecznym (finalnym) odbiorcą informacji w postaci wyników z działań audytowych.

Druga organizacja, Ministerstwo Finansów, jako jednostka, do której podstawowych zadań należy opracowywanie, wykonywanie i kontrolowanie realizacji budżetu państwa<sup>13</sup>, została w procesie wskazana jako organizacja wskazująca kryteria do oceny planowania i wydatkowania środków publicznych, wykorzystywane przez audyt wewnętrzny na etapie realizacji powierzonych czynności audytowych.

Sformułowanie odpowiednich kryteriów oceny w ramach weryfikacji procesu planowania i wydatkowania środków publicznych jest jednym z najtrudniejszych, a zarazem najbardziej odpowiedzialnych zadań, stąd w proponowanym schemacie inicjatywa w tym zakresie powinna zostać sformułowana na odpowiednim poziomie zarządzania finansami. Innym argumentem przemawiającym na korzyść tej propozycji jest dążenie do ujednolicenia wyników badań. Stąd określenie ich na poziomie dysponenta wyższego stopnia oraz wykorzystanie na poziomie dysponentów niższego stopnia pozwoli na dokonanie weryfikacji procesu gospodarowania środkami publicznymi w oparciu o jasno zdefiniowane kryteria pomiaru w odniesieniu do tego samego zakresu badania. Pozyskane przez audytorów informacje w dalszej kolejności zostaną przekazane na poziom Ministerstwa Finansów, które nie tylko dokona ich weryfikacji, ale sformułuje ogólną opinię w zakresie efektywności i skuteczności zarządzania finansowego, a także wskaże konkretne zalecenia zamierzające do usprawnienia tego procesu. Zalecenia te posłużą jako wskazówki do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi w kolejnych okresach, co powinno mieć przełożenie na opracowywany corocznie budżet.

Wykorzystanie audytu wewnętrznego w przedstawiony sposób powinno przyczynić się nie tylko do wzrostu skuteczności kontroli w zakresie racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi powierzonymi podmiotom publicznym do dyspozycji, ale także do poprawy efektywności planowania budżetowego, a tym samym elastyczności reguł finansowania sektora publicznego.

## Podsumowanie

Planowanie budżetowe jest w znacznym stopniu zdeterminowane przez dokładność prognoz wskaźników makroekonomicznych<sup>14</sup>, jak również zasadność oraz jakość realizowanych zadań publicznych i wielkość ponoszonych na nie nakładów finansowych. Biorąc pod uwagę problem wzrastających wydatków publicznych w Polsce, a tym samym stale rosnący deficyt, należy podkreślić, że w budżecie zadaniowym pokładane są duże nadzieje, jako w narzędziu, które ma przyczynić się do usprawnienia systemu zarządzania finansami publicznymi. Dlatego też, aby spełnił on swoją rolę, tak jak każdy instrument wymaga skutecznej kontroli nad prawidłowością i efektywnością jego funkcjonowania. W tym zakresie pomocny powinien być audyt wewnętrzny, którego działanie powinno być nakierowane

<sup>13</sup> Zob. [www.mf.gov.pl/index.php?const=1&dzial=4023&wysw=4&sub=sub2](http://www.mf.gov.pl/index.php?const=1&dzial=4023&wysw=4&sub=sub2).

<sup>14</sup> *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008, s. 9.

na efektywność i gospodarność działania jednostek sektora finansów publicznych, a tym samym budżetu i gospodarki budżetowej państwa.

Budżet zadaniowy stanowi wyzwanie dla audytorów wewnętrznych oraz wymaga od nich większego zaangażowania poprzez dobór odpowiednich metod i technik pomiaru oraz weryfikację skuteczności jego działania. W tym celu audytorzy powinni wykorzystywać ideę audytu efektywnościowego jako narzędzia ukierunkowanego na skuteczność i gospodarność zarządzania. Należy jednak podkreślić, że prezentowany proces oceny, aby przyniósł oczekiwane rezultaty, powinien stanowić swoistą całość i odbywać się na każdym poziomie planowania, wydatkowania i zarządzania finansami publicznymi.

## Literatura

- Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2007.
- Chojna-Duch E.: *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
- Dębowska-Romanowska T.: *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982.
- Gajl N.: *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1993.
- Gomułowicz A.: *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.
- Koning de R.: *Public Internal Financial Control*, Robert de Koning, Slovenia 2007.
- Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., DzU 1997, nr 78, poz. 483.
- Kosikowski C.: *Prawne aspekty zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych*. Referat na seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, Warszawa 30 listopada 2005. [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) na dzień 14 lutego 2003 r.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H.: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
- Ministerstwo Finansów, [www.mf.gov.pl/index.php?const=1&dzial=4023&wysw=4&sub=sub2](http://www.mf.gov.pl/index.php?const=1&dzial=4023&wysw=4&sub=sub2).
- Misiąg W., Niedzielski A.: *Jawność i przejrzystość finansów publicznych w Polsce w świetle standardów Międzynarodowego Funduszu Walutowego*, „Zeszyty Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową” 2001, nr 29.
- Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008.
- Ruśkowski E.: *Zasady budżetowe*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Standardy kontroli Najwyższej Izby Kontroli, [www.nik.gov.pl/kontrola/standardy-kontroli-nik/](http://www.nik.gov.pl/kontrola/standardy-kontroli-nik/).
- Strąk T.: *Koncepcja systemu budżetowania zadaniowego* [w:] *Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i europejskiej*, red. K. Piotrowska-Marczak, K. Kietlińska, Difin 2007.
- Szołno-Koguc J.: *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2007.

*System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU, nr 157, poz. 1240.

*Wdrażanie budżetu zadaniowego*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009.

Ziółkowska W.: *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2005.

*dr Agnieszka Skoczylas*  
*Uniwersytet Łódzki*  
*Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny*  
*Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń*  
*Katedra Finansów i Rachunkowości MSP*

### Streszczenie

Wzrastający problem wydatków publicznych w Polsce, a tym samym stale rosnący deficyt, wymuszają konieczność poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie wzrostu efektywności i skuteczności zarządzania finansami publicznymi. Jednym z tych rozwiązań jest wdrożenie budżetu zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych. Jego zadaniem jest zwiększenie skuteczności, gospodarności i przejrzystości w procesie planowania oraz wydatkowania publicznych środków finansowych. Jednakże, aby spełnić on swoją rolę, niezbędne jest zagwarantowanie kontroli nad prawidłowością i efektywnością funkcjonowania tego instrumentu, którą powinien zapewnić audyt wewnętrzny.

Celem artykułu jest wskazanie roli i znaczenia audytu wewnętrznego dla oceny efektywności i skuteczności wdrażania oraz realizacji budżetu zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych. W publikacji zaprezentowano zagrożenia jakie mogą wystąpić w odniesieniu do planowania i prowadzenia sprawozdawczości w układzie zadaniowym, a także przedstawiono propozycję metod i technik oraz sposobów możliwych do wykorzystania w audycie wewnętrznym, celem dokonania ich weryfikacji, z uwzględnieniem zadań audytu wewnętrznego wynikających z obowiązku oceny systemu kontroli zarządczej w organizacji sektora finansów publicznych. Dodatkowo w opracowaniu zaproponowano wykorzystanie audytu wewnętrznego do oceny procesu planowania i wydatkowania środków publicznych w ujęciu systemowym, na mikro- i makroekonomicznym poziomie zarządzania finansami.

### PERFORMANCE-BASED BUDGETING AS A CHALLENGE FOR INTERNAL AUDITORS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES

#### Summary

The growing problem of public expenditure in Poland, and thus constantly growing deficit make it necessary to seek new solutions to increase efficiency and effectiveness of public financial

management. One of these solutions is the implementation of budgeting in the public finance sector. Its purpose is to increase the efficiency, economy and transparency in the planning process and disbursement of public funds. However, for it to fulfill its role, it is necessary to ensure control over the correctness and effectiveness of this instrument, which an internal audit should ensure.

This article aims to identify the role and importance of internal audit in assessing the effectiveness and efficiency of implementation and realization of budgeting in the public finance sector. The paper presents the dangers related to planning and conducting performance-based reporting, and proposes methods and techniques, which could be used in internal audit process, including the tasks of internal audit resulting from the obligation of assessment of the management control system in public sector organizations as well. In addition, the paper proposes the use of internal audit to assess the process of planning and spending of public funds in a systemic perspective on micro-and macro-level financial management.

