Zeszyty Naukowe
Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu
Nr 37/2011

Agnieszka Skoczylas
Uniwersytet Łódzki

Kontrola – remedium na problemy racjonalizacji wydatków publicznych

Streszczenie. *W artykule przedstawiono kwestię racjonalizacji gospodarki finansowej w sektorze publicznym, która stanowi obecnie jedną z głównych przesłanek reformy finansów publicznych, ze szczególnym zwróceniem uwagi na racjonalność wydatków publicznych. Omówiono pojęcie racjonalności, z punktu widzenia zarządzania środkami publicznymi, oraz narzędzia i metody dotychczas prezentowane w tym zakresie w literaturze przedmiotu. Poruszono kwestię poszukiwania rozwiązań mających na celu zapobieganie niegospodarności w wydatkowaniu środków publicznych. Zaproponowano pozafinansowy instrument racjonalizacji wydatków publicznych, jakim jest kontrola.*

Słowa kluczowe: *finanse publiczne, kontrola, wydatki publiczne*

1. Wprowadzenie

Procesy gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, jak zauważa J. Szołno-Koguc, „powinny opierać się na racjonalnych przesłankach, podlegać racjonalizacji w rozumieniu przedsięwzięć prowadzących bądź przynajmniej sprzyjających racjonalności”[1]. Tempo zachodzących zmian w otoczeniu lokalnym, krajowym i międzynarodowym wymusza racjonalne podejście do zarządzania jednostkami budżetowymi w taki sposób, aby skuteczność i efek-

[1] J. Szołno-Koguc, *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wyd. UMCS, Lublin 2007, s. 16.

tywność ich działań prowadziła do jak najbardziej racjonalnego gospodarowania powierzonymi środkami. Do racjonalizacji wydatków można dążyć różnymi sposobami, wykorzystując zarówno przepisy prawne, jak i metody pomiaru ich efektywności. Żaden z tych sposobów nie daje jednak gwarancji gospodarnego wydatkowania środków publicznych. Bez względu na zastosowaną metodę mającą na celu efektywniejsze zarządzanie tymi środkami, ważna jest kontrola ich wydatkowania.

Celem opracowania jest przedstawienie pojęcia racjonalności z punktu widzenia zarządzania środkami publicznymi oraz narzędzi i metod dotychczas prezentowanych w tym zakresie, a w konsekwencji zaproponowanie pozafinansowego instrumentu racjonalizacji wydatków publicznych, jakim jest kontrola.

2. Pojęcie racjonalizacji wydatków publicznych

Racjonalizacja stanowi jedno z najczęściej używanych i najważniejszych pojęć współczesnej nauki, pomimo że nie jest ono do końca jasne i proste w wyjaśnieniu.

Pojęcie racjonalizacji w ujęciu psychologicznym stanowi uzasadnienie argumentami rozumowymi własnych czynów i postaw mających źródło w nieuświadomionych motywach[2]. Działanie racjonalne to przemyślany sposób postępowania stanowiący swoisty mechanizm obronny, uzależniony od własnych potrzeb i preferencji.

W ujęciu ekonomicznym pojęcie racjonalności wiąże się z gospodarowaniem środkami finansowymi i oznacza świadome działanie mające na celu osiągnięcie wyższej użyteczności przy mniejszym nakładzie środków pieniężnych, zasobów ludzkich oraz czasu. W zakresie teorii ekonomicznych można wyróżnić dwa rodzaje racjonalności: instrumentalną oraz teleologiczną. Pierwsza z nich, racjonalność instrumentalna, wiąże się z dążeniem danego podmiotu do poprawy efektywności jego działania. Druga, racjonalność teleologiczna, oznacza świadome i rozumne kształtowanie celów danej działalności lub podmiotu. O ile w pierwszym rodzaju racjonalności chodzi o optymalne zestawienie dostępnych środków do realizacji określonego celu, o tyle drugi rodzaj wiąże się z zapewnieniem zgodności działania danego podmiotu z istniejącymi regułami lub przyjętymi wzorcami[3].

---

[2] R. Huterski, *Indywidualistyczne podejście do racjonalizacji wydatków publicznych*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, t. 1, Wyd. UMCS, Lublin 2005, s. 100.

[3] J. Szołno-Koguc, op. cit., s. 16.

W odniesieniu do finansów publicznych szczególną uwagę powinno się poświęcić racjonalności drugiego typu. Wynika to z natury środków publicznych, które są ograniczone[4]. Racjonalność w tym ujęciu sprowadza się do wartościowania i wyboru celów oraz kształtowania struktury, w szczególności w zakresie wydatków publicznych ponoszonych na realizację zadań publicznych celem dostosowania ich do potrzeb danej zbiorowości[5].

Pojęcie racjonalizacji wydatków nie doczekało się definicji prawnej. W literaturze przedmiotu można znaleźć próby skatalogowania kryteriów racjonalności systemu finansowego. Są one na tyle ogólne, że można je również odnieść do systemu finansów publicznych. Do kryteriów tych należą[6]:

– efektywność systemu,
– wewnętrzna zgodność norm i uregulowań systemowych,
– prostota konstrukcji i spójność kryteriów oraz zasad regulujących gospodarkę finansową,
– zdolność systemu finansowego do samoregulacji.

Nie roszcząc pretensji co do stworzenia kompletnego katalogu pożądanych reguł i zasad racjonalnego systemu finansów publicznych, wskazać należy jego najważniejsze cechy. Są to efektywność i skuteczność wydatkowania środków publicznych, z punku widzenia optymalizacji zaspokojenia potrzeb jednostkowych i zbiorowych, bieżących oraz przyszłych. Zarówno efektywność, jak i skuteczność stanowią podstawowe kryteria oceny racjonalności zasad regulujących gospodarkę finansową, a tym samym cały układ tworzący system finansowy państwa[7]. Skuteczność wiąże się z uzyskaniem optymalnej relacji między wyznaczonymi celami i zadaniami a osiągniętymi efektami ich realizacji[8]. Efektywność w odniesieniu do wydatków publicznych można natomiast rozpatrywać w dwojaki sposób: w zależności od tego, czy punktem wyjścia rozważań są wyznaczone zadania czy też środki finansowe będące do dyspozycji[9]. W pierwszym przypadku kryterium wyboru wiąże się ze wskazaniem sposobu, który zapewni najlepszą realizacją zamierzonego celu[10], w drugim – przedmiotem wyboru jest poszukiwanie największych oszczędności w nakładach, przy porównywalnym efekcie. System finansowy może być racjonalny tylko wówczas, gdy zapewniona

---

[4] G. Gołębowski, *Dług publiczny*, w: *System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, WN PWN, Warszawa 2003, s. 714–717.

[5] J. Szołno-Koguc, op. cit., s. 18.

[6] Z. Fedorowicz, *Racjonalny system finansowy. Główne kierunki reformy*, PWE, Warszawa 1984, s. 7 i n.

[7] J. Szołno-Koguc, op. cit., s. 20.

[8] *Zagadnienia racjonalizacji wydatków publicznych*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 679 i n.

[9] Ibidem, s. 679 i n.

[10] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 2, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 303 i n.

jest efektywność i skuteczność jego funkcjonowania. Oznacza to, że poszczególne elementy składowe systemu finansów publicznych powinny być dobierane w sposób świadomy[11], zapewniający racjonalność jego działania.

3. Metody i narzędzia oceny racjonalizacji wydatków publicznych

W zakresie racjonalizacji wydatków publicznych mamy do czynienia zarówno z metodami, jak i narzędziami. Pierwsze z nich zaliczają się do tzw. metod złożonych, które polegają na budowaniu różnego rodzaju algorytmów mających na celu dokonanie odpowiedniego podziału środków pieniężnych. Narzędzia racjonalizacji można natomiast zaliczyć do metod prostych, których celem jest eliminowanie wszelkich przejawów niegospodarności i złej organizacji działalności związanej z dokonywaniem wydatków. Metody proste starają się działać w oparciu o narzędzia już istniejące, wprowadzone w życie na podstawie przepisów prawa.

W literaturze przedmiotu od lat podejmowane są próby opracowania skutecznych sposobów racjonalizacji wydatków publicznych. Do najczęściej prezentowanych należą metody tzw. planowania lub programowania budżetowego. Wśród nich należy wymienić m.in.[12]:

– planowanie i programowanie budżetowe (*Planning-Programming-Budgeting System* – PPBS),
– analizę kosztów i korzyści (*Cost-Benefit Analysis*),
– budżetowanie od podstaw (*Zero-Base Budgeting* – ZBB),
– budżetowanie zadaniowe (*Task Budgeting*),
– zarządzanie przez cele (*Management by Objective* – MBO).

Do najpopularniejszej koncepcji, z którą zarówno politycy, jak i społeczeństwo polskie wiążą największe nadzieje w odniesieniu do gospodarnego wydatkowania środków publicznych, jest system budżetowania zadaniowego. Składają się na niego takie elementy, jak[13]: planowanie strategiczne, system pomiaru realizacji celów, *benchmarking* oraz system audytu i monitoringu wyników. Sama idea budżetu zadaniowego nie jest nowa. Wiele państw, dążąc do zwiększenia efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych, zdecydowało

[11] J. Szołno-Koguc, op. cit., s. 20.

[12] M. Tyniewiecki, *Programowanie budżetowanie w Unii Europejskiej*, w: *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2007, s. 356.

[13] W.C. Rivenbark, J.M. Kelly, *Performance Budgeting In State, Federal and Local Government*, „The Journal of Government Financial Management", Summer 2004, s. 51.

się na zmianę systemu budżetowego na zadaniowy lub uwzględniający formułę zadaniową, m.in.: Stany Zjednoczone, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, Francja, Holandia, a także Polska.

Metody planowania i programowania budżetowego skupiają się na budżecie jako narzędziu zarządzania i racjonalizacji wydatków jednostek sektora publicznego. Obok opisanych metod istnieją także narzędzia racjonalizacji wydatków, funkcjonujące w zależności od przyjętych w danym kraju wytycznych, w postaci regulacji bądź przepisów prawnych. Należą do nich przede wszystkim regulacje w zakresie udzielania zamówień publicznych, które służyć mają bardziej efektywnemu wydatkowaniu środków publicznych. Ich celem jest wprowadzenie mechanizmów sprzyjających racjonalnemu społecznie oraz efektywnemu ekonomicznie gospodarowaniu publicznymi środkami pieniężnymi. Uregulowania w zakresie zamówień publicznych stanowią swego rodzaju mechanizm umożliwiający częściowo administracyjne sterowanie procesami zachodzącymi w zakresie finansów publicznych, a tym samym są niezbędne do zachowania równowagi między skutecznością i efektywnością ekonomiczną wydatków z punktu widzenia państwa oraz podmiotów zamawiających[14].

W praktyce trudno jednak oprzeć się wyłącznie na jednym narzędziu i wybranej metodzie. Konieczne jest posługiwanie się wieloma instrumentami, gdyż nie jest możliwe oderwanie się od ukształtowanych historycznie wydatków publicznych, a tym samym dokonanie ich radykalnej zmiany w krótkim czasie[15]. Zastosowanie różnorodnych metod planowania i programowania budżetowego wykazało wiele mankamentów, które powodowały, że wycofywano lub ograniczano zakres stosowania nowatorskich rozwiązań w tym zakresie. Problemy, na jakie natrafiano, są aktualne na każdym etapie rozwoju sektora publicznego. Pomimo że ich charakter może być różny, to w uproszczeniu sprowadzają się one do spraw związanych z funkcjonowaniem sektora publicznego jako całości, a także do trudności technicznych wynikających ze specyfiki stosowanej metody planowania i programowania[16]. Wskazane problemy nie są jedynie rezultatem rodzaju stosowanych metod, ale również procesu i stylu zarządzania podmiotami należącymi do sektora publicznego, bowiem zaawansowane metody budżetowania dotykają wszystkich sfer zarządzania instytucją publiczną[17]. Stąd dla efektywne-

---

[14] T. Grzeszczak, *Podręcznik zamówień publicznych. Polskie procedury – zarys systemu*, Warszawa 1995, s. 23, przytoczone za A. Panasiuk, *Publicznoprawne ograniczenia przy udzielaniu zamówień publicznych*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz – Warszawa 2007, s. 44.

[15] Ibidem, s. 260–261.

[16] M. Dylewski, *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury i modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 203.

[17] N*owe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, red. A. Zalewski, Wyd. SGH, Warszawa 2005, s. 32–39.

go i skutecznego zarządzania organizacją publiczną niezbędne jest zapewnienie kontroli prawidłowości przebiegu procesu wydatkowania środków publicznych.

4. Kontrola jako instrument racjonalizacji wydatków publicznych

Problem racjonalizacji wydatków publicznych łączy się w sposób zasadniczy z zadaniami nałożonymi na organy państwa lub władze jednostek samorządu terytorialnego w drodze ustaw. Racjonalizacja wydatków nie powinna być więc rozpatrywana jako problem wyłącznie finansowy. Istotne są problemy zadań, kompetencji, regulacji prawnych dotyczących całego systemu finansowego, a w szczególności pozycja i znaczenie organizacji kontrolnych w tym zakresie[18]. W dyskusji o racjonalizacji wydatków publicznych często pomija się relacje tego zjawiska do kwestii kontroli sprawowanych nad przebiegiem tego procesu, do której wykorzystania można dążyć trzema metodami[19]:

– powołując organ administracji publicznej, który koordynowałby, kontrolował i nadzorował działalność jednostek sektora publicznego w ramach racjonalnego wydatkowania środków publicznych,

– określając zasady postępowania, którymi winni kierować się wydatkujący środki publiczne oraz ustalając konsekwencje niepodporządkowania się tym regułom,

– łącząc obydwa rozwiązania.

Odnosząc się do wskazanych metod, należy podkreślić, że każda z nich ma swoje odzwierciedlenie w polskiej praktyce wydatkowania środków publicznych. W systemie finansów publicznych mamy do czynienia zarówno z zasadami postępowania w zakresie gospodarowania funduszami publicznymi w postaci uregulowań prawnych oraz aktów wewnętrznego kierowania, jak i instytucjami powołanymi do oceny prawidłowości ich wydatkowania. Skąd zatem nieustający problem dotyczący racjonalnego wydatkowania środków publicznych?

W polskim systemie finansów publicznych nad przestrzeganiem zasad dotyczących wydatkowania środków publicznych czuwają różne podmioty w postaci organów i instytucji kontrolnych[20]. Warto w tym miejscu zastanowić się nad sku-

---

[18] A. Borodo, *Problem racjonalizacji zadań i wydatków publicznych*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, tom I, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005, s. 78.

[19] J. Stankiewicz, *Prawo zamówień publicznych jako instrument racjonalizacji wydatków*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji...*, s. 232.

[20] Analizę porównawczą systemów kontroli w państwach o gospodarce rynkowej oraz szerszą charakterystykę systemu kontroli przeprowadzają m.in. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-

tecznością działań podejmowanych przez jednostki, którym powierzono zadania związane z kontrolą tego obszaru. W ramach rozwiązania tej kwestii niezbędne jest przyjrzenie się pojęciu kontroli.

Termin „kontrola" pochodzi od słowa „zarządzanie", oznaczającego proces obejmujący takie czynności, jak: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Wykształcił się on wraz z koncepcją zarządzania jako niezbędny element tego procesu. Kontrola jest elementem zarządzania, ogniwem zamykającym cykl zorganizowanego działania. Żaden system zarządzania nie może funkcjonować sprawnie i efektywnie bez odpowiednio zorganizowanego systemu kontroli.

Sprawowanie kontroli w zarządzaniu jednostką może przejawiać się dwutorowo:

– jako funkcja – kontrola w tym zakresie polega na weryfikacji i ocenie zgodności oraz prawidłowości działania danej organizacji,

– jako sprawowanie władzy – wówczas kontrola stanowi system zarządzania przyjęty w jednostce.

Na podstawie zaprezentowanego podejścia do kwestii postrzegania kontroli, można mówić o węższym i szerszym spojrzeniu na ten termin. Kontrola, w węższym ujęciu, oznacza badanie lub przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym oraz dokonanie jego oceny. Z szerszego punktu widzenia to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte[21].

Odnosząc się do problemu racjonalizacji wydatków publicznych, należy podkreślić, że oba podejścia do kontroli są niezmiernie istotne dla efektywnego i skutecznego wydatkowania środków publicznych.

Kontrola w odniesieniu do procesu racjonalizacji wydatków publicznych może być sprawowana w różny sposób, w zależności od zajmowanej pozycji, jej celu oraz zakresu działania. Można wyróżnić trzy sposoby organizacji kontroli:

– instytucjonalny,
– funkcjonalny,
– samookontrolę.

Kontrola instytucjonalna odnosi się do jednostek, komórek bądź stanowisk organizacyjnych powołanych w celu wykonywania czynności kontrolnych. Stanowi ona element struktury organizacyjnej jednostki. Kontrola w ujęciu funkcjonalnym wiąże się z funkcją nadzoru, jaka została powierzona kierującemu

---

-Krysiak, por. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.

[21] Zob. *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005.

danym obszarem działalności jednostki[22]. Samokontrola to proces świadomie inicjowany przez organizację celem weryfikacji zgodności działania instytucji z odpowiednim wzorcem, standardem działania, regulacją prawną.

Z punktu widzenia racjonalizacji, sprawowanie odpowiedniej kontroli w ramach wydatkowania środków publicznych przez każdą ze stron odpowiedzialną za działania kontrolne, bez względu na zajmowaną pozycję w procesie wydatkowania, powinno się przyczyniać do efektywnego gospodarowania środkami publicznymi.

W polskim systemie prawno-ustrojowym, zgodnie z zasadą podziału władzy w państwie, kierowanie (zarządzanie) i kontrola to funkcje realizowane przez odrębne organy. Funkcjonowanie instytucji kontrolnych w polskim sektorze publicznym – zob. rys. 1.

Przedstawiony podział nie jest wyczerpujący, ale uwzględnia najważniejsze wewnętrzne i zewnętrzne podmioty kontrolne funkcjonujące w polskim systemie finansowym.

W odniesieniu do instytucji zewnętrznych na szczególną uwagę zasługuje kontrola wydatkowania środków publicznych realizowana przez Najwyższą Izbę Kontroli, regionalne izby obrachunkowe oraz organy kontroli skarbowej. Kryteria w tym zakresie zostały określone w aktach prawnych.

W zakresie kontroli realizowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli aktem regulującym jest Konstytucja RP oraz ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli[23]. Zgodnie z wymienionymi aktami prawnymi, do zadań Najwyższej Izby Kontroli należą[24]:

– kontrola działalności organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności,

– kontrola działalności organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych komunalnych jednostek organizacyjnych pod względem legalności, gospodarności i rzetelności,

– kontrola działalność innych jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe, lub komunalne oraz wywiązują się ze zobowiązań finansowych na rzecz państwa.

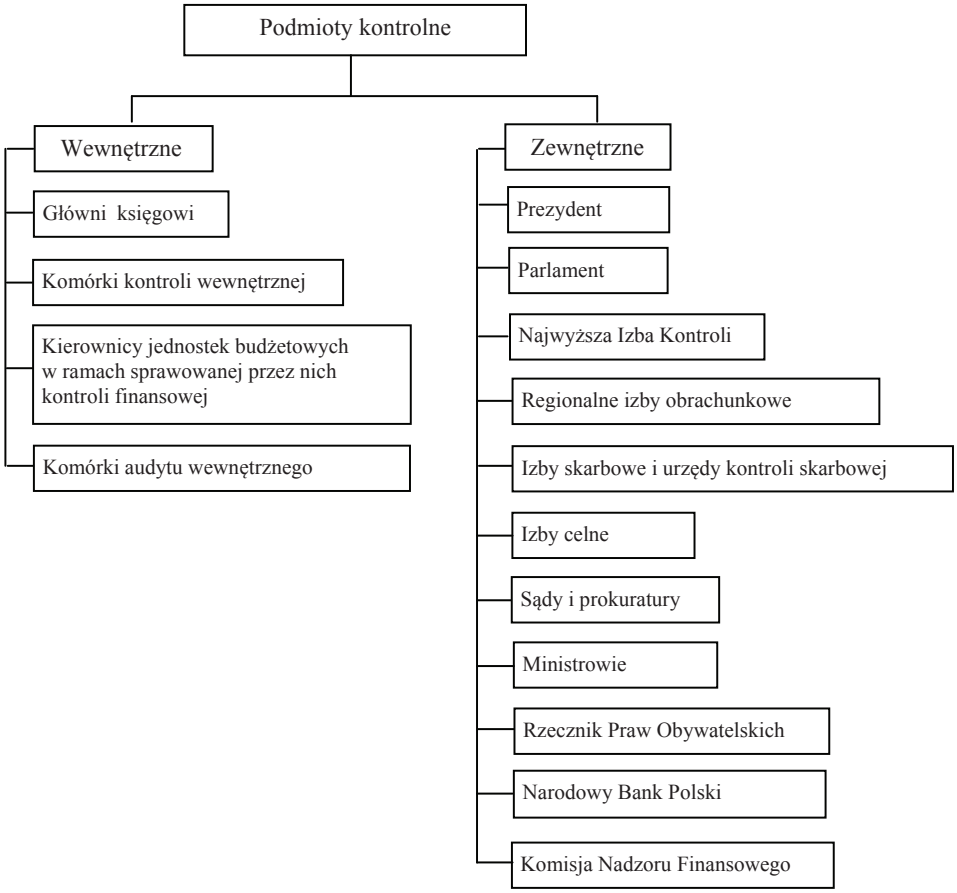
---

[22] Zob. B.R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 288–297 oraz *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 30.

[23] Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 2007 r., nr 231, poz. 1701.

[24] Konstytucja RP, art. 203 oraz ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli, art. 2.

Do zewnętrznych instytucji kontrolnych należą też regionalne izby obrachunkowe. Sprawują one nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych oraz dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych jednostek samorządu terytorialnego, związków międzygminnych, stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń gmin i powiatów, związków powiatów, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych oraz innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Do zadań regionalnych izb obrachunkowych, zgodnie



Rysunek 1. Podział organów i instytucji kontrolnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240; Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.; ustawy z dnia 9 marca 1949 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 2007 r., nr 231, poz. 1701.

z postanowieniami ustawy, należy kontrola gospodarki finansowej, w tym realizacja zobowiązań podatkowych oraz zamówień publicznych wymienionych podmiotów. Kontrola ta także winna uwzględniać kryterium celowości, rzetelności i gospodarności[25].

Inną zewnętrzną instytucją kontrolną są organy kontroli skarbowej. Celem tej kontroli jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i należności stanowiących dochód budżetu państwa oraz badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych. Należy tu kontrola gospodarowania środkami publicznymi pod względem celowości i zgodności z prawem oraz kontrola wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym[26].

Każdy z omówionych zewnętrznych podmiotów kontrolnych winien oceniać legalność, gospodarność i celowość gospodarowania środkami publicznymi przez podmioty sektora publicznego. Niestety żaden z wymienionych aktów prawnych nie definiuje tych pojęć. Stąd też zagadnienia te budzą wiele kontrowersji zarówno na gruncie doktryny, jak i w pracy kontrolerskiej[27]. Pojęcia te zostały wyjaśnione w nieobowiązującym już komunikacie nr 2 Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych[28] oraz w obowiązujących standardach kontroli Najwyższej Izby Kontroli. Znaczenie tych terminów – zgodnie ze standardami kontroli NIK – zob. tab. 1.

Katalog zewnętrznych instytucji kontrolnych poszerza E. Chojna-Duch, której zdaniem do zewnętrznych instytucji i organów kontrolnych należy zaliczyć również Ministra Finansów, Narodowy Bank Polski oraz Komisję Nadzoru Finansowego[29].

W ramach wewnętrznych podmiotów kontroli należy wskazać na funkcjonowanie komórek kontrolnych w jednostkach sektora publicznego, zajmujących się w szczególności kontrolą finansową tych instytucji. Dodatkowo w zakresie gospodarowania środkami publicznymi kontrolę wewnętrzną w organizacjach pub-

---

[25] Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, Dz.U. z 2001 r., nr 55, poz. 577, art. 1 i 5.

[26] Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 214 z późn. zm., art. 2.

[27] A. Pomorska, *Kontrola finansowa Najwyższej Izby Kontroli*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 742–744.

[28] Komunikat nr 2 Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz.Urz. z 2003 r., nr 3, poz. 14.

[29] Szerzej E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 58.

Tabela 1. Kryteria oceny Najwyższej Izby Kontroli gospodarowania środkami publicznymi

Kryterium	Opis
Legalność	Obejmuje badanie zgodności działań z przepisami powszechnie obowiązującego prawa (Konstytucja RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia, akty prawa miejscowego), aktami o charakterze wewnętrznym, wiążącymi jedynie podporządkowane organy i jednostki organizacyjne oraz kształtującymi ich sytuację prawną, a także określającymi zadania i kompetencje zatrudnionych pracowników, jak również umowami, decyzjami wydanymi w sprawach indywidualnych oraz innymi rozstrzygnięciami (np. postanowieniami, wyrokami, uchwałami) podjętymi przez uprawnione podmioty.
Gospodarność	Dotyczy badania oszczędnego i wydajnego wykorzystania środków oraz uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów oraz wykorzystania możliwości zapobieżenia lub ograniczenia wysokości powstałych szkód.
Celowość	Zawiera badanie zgodności założeń z celami określonymi dla kontrolowanej jednostki lub działalności, sprawdzenie optymalizacji zastosowanych metod i środków i ich skuteczności dla osiągnięcia założonych celów.
Rzetelność	Obejmuje sprawdzenie zgodności zobowiązań z treścią wewnętrznych reguł funkcjonujących w danej jednostce – pod względem dokładności i terminowości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Podręcznik kontrolera. Standardy Najwyższej Izby Kontroli*, NIK, Warszawa, czerwiec 2003.

licznych sprawują główni księgowi[30]. Do wewnętrznych instytucji i osób sprawujących kontrolę należy także kontrola realizowana przez kierownika jednostki, którego zadaniem jest czuwanie nad prawidłowością gromadzenia i wydatkowania środków publicznych[31]. Kluczowe znacznie w tym zakresie ma kontrola finansowa. Według ustawy o finansach publicznych, „kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie, określonych ustawą, obowiązków w zakresie kontroli finansowej"[32].

Pomimo mnogości podmiotów kontroli zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych zobligowanych do kontroli prawidłowości wykorzystywania środków publicznych przez podmioty sektora publicznego, wciąż istnieje problem racjonalnego ich wydatkowania.

Tymczasem kontrola jako narzędzie racjonalizacji ma do spełnienia wiele zadań, do których należą w szczególności:

– obiektywna ocena efektywności i skuteczności procesu gospodarowania środkami publicznymi,

[30] Kontrolę tę główni księgowi sprawują na podstawie ustawy o finansach publicznych, art. 54.

[31] Por. J. Szołno-Koguc, op. cit., s. 65.

[32] Ustawa o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240, art. 53.

– identyfikacja słabych punktów systemu zarządzania środkami publicznymi,

– ocena formy, sposobów wdrożenia oraz skuteczności celów, programów i działań organizacji, podejmowanych w ramach racjonalizacji wydatków,

– systematyczny monitoring w celu dokonania oceny ryzyka istniejącego w obszarze gospodarowania środkami publicznymi oraz skuteczności mechanizmów kontroli służących jego ograniczaniu,

– analiza przyczyn wystąpienia niezgodności,

– propozycja działań zapobiegawczych,

– dostarczanie informacji z zakresu skuteczności działania przyjętego systemu kontroli w ramach wydatkowania środków.

Kontrola jest integralnym elementem zarządzania każdą instytucją. Jej zadaniem jest dostarczanie informacji o prawidłowości, efektywności i skuteczności działania jednostki. Powinna ona obejmować swym działaniem wszystkie obszary i zjawiska występujące w organizacji, a w szczególności w czasach kryzysu, w odniesieniu do organizacji publicznych, koncentrować się na procesie gospodarowania środkami publicznymi powierzonymi im do dyspozycji.

5. Podsumowanie

Problematyka sektora publicznego zarówno w Polsce, jak i w innych krajach należy współcześnie do jednych z najważniejszych kwestii ekonomicznych. Jednym z istotniejszych problemów w tym zakresie jest racjonalność wydatków publicznych. Z pewnością problem racjonalizacji wydatków istniał i będzie istnieć jeszcze bardzo długo. Różne kraje starają się radzić sobie z tym problemem w różny sposób, a naukowcy od lat prześcigają się w tworzeniu coraz nowszych i bardziej skutecznych metod racjonalizacji wydatków. Kwestia racjonalizacji gospodarki finansowej w sektorze publicznym stanowi obecnie jedną z głównych przesłanek reformy finansów publicznych. Współczesne trendy dotyczące zastosowania zaawansowanych metod budżetowania skupiają się na sposobach opartych na planowanych wynikach bądź celach. Praktyka podąża w kierunku metod mieszanych, łączących metody planowania i programowania budżetowego z narzędziami umożliwiającymi ich wykorzystanie w formie uregulowań prawnych. Nie ma złotego środka na uzdrowienie tak newralgicznego obszaru, jakim jest racjonalne wydatkowanie środków publicznych. Rozwiązanie tego problemu może stanowić skuteczny system kontroli finansowej, stosowany w działalności jednostek publicznych, który powinien przejawiać się w postaci niezawodnych mechanizmów i instytucji kontrolnych zapobiegających wszelkim przejawom niegospodarności w wydatkowaniu środków publicznych.

Literatura

Borodo A., *Problem racjonalizacji zadań i wydatków publicznych*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, t. 1, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wyd. UMCS, Lublin 2005.

Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2006.

Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury i modele*, Difin, Warszawa 2007.

Fedorowicz Z., *Racjonalny system finansowy. Główne kierunki reformy*, PWE, Warszawa 1984.

Finanse publiczne i prawo finansowe, t. 2, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2003.

Gołębowski G., *Dług publiczny*, w: *System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, WN PWN, Warszawa 2003.

Grzeszczak T., *Podręcznik zamówień publicznych. Polskie procedury – zarys systemu*, Warszawa 1995.

Huterski R., *Indywidualistyczne podejście do racjonalizacji wydatków publicznych*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, t. 1, Wyd. UMCS, Lublin 2005.

Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.

Komunikat nr 2 Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych, Dz.Urz. z 2003 r., nr 3, poz. 14.

Kuc B.R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.

Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.

N*owe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, red. A. Zalewski, Wyd. SGH, Warszawa 2005.

Panasiuk A., *Publicznoprawne ograniczenia przy udzielaniu zamówień publicznych*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz – Warszawa 2007.

Pomorska A., *Kontrola finansowa Najwyższej Izby Kontroli*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

Rivenbark W.C., Kelly J.M., *Performance Budgeting In State, Federal and Local Government*, „The Journal of Government Financial Management", Summer 2004.

Stankiewicz J., *Prawo zamówień publicznych jako instrument racjonalizacji wydatków*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, t. 1, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wyd. UMCS, Lublin 2005.

Szołno-Koguc J., *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Wyd. UMCS, Lublin 2007.

Tyniewiecki M., *Programowanie budżetowanie w Unii Europejskiej*, w: *Uwarunkowania i bariery w procesie naprawy finansów publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Wyd. KUL, Lublin 2007.

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

Ustawa z dnia 9 marca 1949 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 2007 r., nr 231, poz. 1701.

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, Dz.U. z 2001, nr 55, poz. 577.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 214 z późn. zm.

Zagadnienia racjonalizacji wydatków publicznych, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.