



AKADEMIA
OBRONY
NARODOWEJ

Kpt. mgr Konrad STAŃCZYK

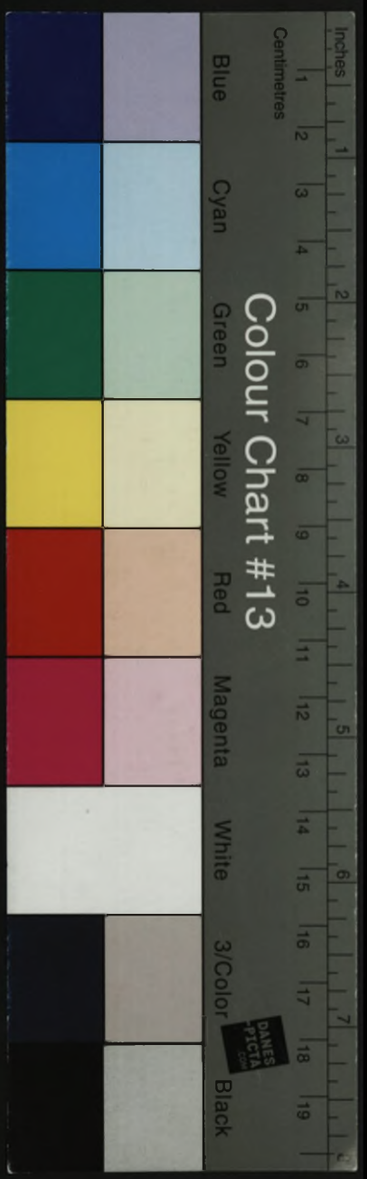
SYSTEM KONTROLI FINANSOWEJ I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ

Rozprawa doktorska

Biblioteka Główna
Akademii Obrony Narodowej
S/6647
05-006647-001-0

WARSZAWA

67743



AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ

WYDZIAŁ STRATEGICZNO - OBRONNY
INSTYTUT EKONOMII I LOGISTYKI

BIBLIOTEKA GŁÓWNA - ARCHIWUM
Nr ewid. 67743
Akademii Obrony Narodowej

kpt. mgr Konrad STAŃCZYK

SYSTEM KONTROLI FINANSOWEJ I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ

Rozprawa doktorska

BIBLIOTEKA GŁÓWNA
Nr ewid. 5/6647
Szkoły Oficerów Jawnych - Akademii

Kierownik naukowy:
dr hab. Janusz KOSTECKI

Warszawa 2006

SPIS TREŚCI

WSTĘP 5

1. GOSPODARKA FINANSOWA ORAZ JEJ KONTROLA I AUDYT WEWNĘTRZNY W TEORII I W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH 14

1.1. Identyfikacja finansów i gospodarki finansowej wojska 15

1.1.1. Współczesny charakter finansów publicznych 15

1.1.2. Gospodarka finansowa podmiotów sektora finansów publicznych 24

1.1.3. Gospodarka finansowa wojska 31

1.2. Współczesny system kontroli finansowej 37

1.2.1. Istota i znaczenie kontroli 37

1.2.2. Klasyfikacje kontroli 46

1.2.3. Współczesna kontrola finansowa 63

1.3. Charakterystyka audytu wewnętrznego 74

1.3.1. Geneza audytu wewnętrznego 74

1.3.2. Klasyfikacja audytu wewnętrznego 84

1.3.3. Audyt wewnętrzny w polskim sektorze finansów publicznych 92

2. DIAGNOZA KONTROLI FINANSOWEJ ORAZ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ 103

2.1. Wojskowa jednostka budżetowa jako podmiot gospodarczy 103

2.1.1. Jednostka budżetowa jako podstawowy podmiot publicznej gospodarki finansowej 104

2.1.2. Powiązania jednostki budżetowej z gospodarką pozabudżetową 113

2.1.3. Charakterystyka wojskowej jednostki budżetowej 125

2.2. Diagnoza gospodarki i kontroli finansowej 142

2.2.1. Diagnoza wydatków i dochodów oraz gospodarowania majątkiem 142

2.2.2. Zasady ewidencji i sprawozdawczości finansowej oraz ich wpływ na kontrolę finansową 164

2.2.3. Kontrola finansowa w wojskowej jednostce budżetowej 185

2.3. Ocena audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej 197

2.3.1. Organizacja audytu wewnętrznego 197

2.3.2. Wykonywanie zawodu audytora wewnętrznego 205

2.3.3. Praktyczna realizacja audytu wewnętrznego 213

3. PROPOZYCJA ROZWIĄZAŃ SYSTEMOWYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLI FINANSOWEJ I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ 222
3.1. Propozycja zmian podmiotowych systemu 223
3.1.1. Dotychczasowe doświadczenia - eksperyment „Garnizon 2000" 224
3.1.2. Przesłanki zmian rozwiązań systemowych 229
3.1.3. Propozycja rozwiązań w ramach projektu „Wojskowy Oddział Gospodarczy" 235
3.2. Modelowe procedury kontroli finansowej 242
3.2.1. Propozycje procedur kontroli dotyczących dochodów i wydatków budżetowych 245
3.2.2. Procedury kontroli dotyczące gospodarowania mieniem 256
3.2.3. Procedury kontroli dotyczące sprawozdawczości finansowej 260
3.3. Modyfikacje zadań audytowych w wojskowej jednostce budżetowej 269
3.3.1. Audyt organizacji systemu zamówień publicznych 270
3.3.2. Audyt weryfikacji inwentaryzacji składników majątku 276
3.3.3. Audyt sporządzania sprawozdań finansowych 280
ZAKOŃCZENIE 285
BIBLIOGRAFIA 288
SPIS: SCHEMATÓW, TABEL, WYKRESÓW I MAP 297
ZAŁĄCZNIKI: 299

WSTĘP

Charakterystyka zadań publicznych ukazuje wielopłaszczyznowe, (ekonomiczne, prawne, polityczne i społeczne) uwarunkowania ich zakresu i charakteru. W wymiarze ekonomicznym specjalną uwagę zwracają uwarunkowania finansowe, dotyczące zarówno źródeł i sposobów pozyskiwania środków pieniężnych niezbędnych do realizacji zadań publicznych, jak również przyznawania kompetencji i uprawnień podmiotom, które je wykonują.

Jednym z nadrzędnych zadań publicznych niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania państwa jest zapewnienie bezpieczeństwa państwa i jego obywateli, głównie poprzez utrzymanie odpowiednich sił i środków w ramach istniejących jednostek wojskowych, które z punktu widzenia obecnych, podmiotowych rozwiązań finansowo-prawnych przyjęto określać jako wojskowe jednostki budżetowe. Warto zaznaczyć, iż realizacja tego zadania wymaga, ponoszenia wydatków i to z reguły o pokaźnych rozmiarach.

Sprawne funkcjonowanie państwa i jego instytucji wymaga prowadzenia publicznej gospodarki finansowej, a w jej ramach gospodarki finansowej jednostek sektora publicznego, w tym i również gospodarki finansowej wojskowych jednostek budżetowych.

Współcześnie dostrzega się, iż w podmiotach sektora publicznego, a zatem i w wojskowych jednostkach budżetowych, oprócz określenia zasad działalności i gospodarki finansowej, konieczne jest także ustanowienie sprawnego systemu kontroli i nadzoru.

O tym, że wojskowe jednostki budżetowe winny być stale i wnikliwie kontrolowane decydują, przede wszystkim dwa względy.

Po pierwsze, jednostki te gospodarują środkami publicznymi, a więc środkami, których same nie wypracowały. Kontrola ma więc za zadanie ochronę budżetu (bezpośrednio) oraz podatników (pośrednio) przed złym korzystaniem z ich dochodów, pobranych w formie podatków i innych danin publicznych. Skoro podatnik, z mocy prawa zobowiązany jest do ponoszenia ciężarów na rzecz obronności państwa, to ma on prawo do gwarancji, że jego pieniądze są dobrze zarządzane.

Po drugie, działalność wojskowych jednostek budżetowych nie jest oparta na zasadach rynkowych i nie jest nastawiona na maksymalizację zysku, jako w miarę obiektywnego miernika efektywności gospodarowania. Oznaczać to może, co niestety zdarza się w działalności praktycznej, nieracjonalne wykorzystanie finansów publicznych.

Kiedy nie działają naturalne, rynkowe mechanizmy ekonomiczne wymuszające efektywność działania, najważniejszym instrumentem zapewniającym racjonalne

funkcjonowanie podmiotów sektora finansów publicznych staje się ustanowienie ścisłych reguł gospodarki finansowej i permanentna kontrola ich przestrzegania.

Wojskowe jednostki budżetowe z istoty nie są nastawione na maksymalizację wyniku przy określonych nakładach, a wymuszanie efektywności ich działania jest trudne. Niebezpieczeństwo wykorzystywania środków publicznych w sposób nieracjonalny związane jest z tym, że użytkowanie tych środków odbywa się głównie poprzez stosowanie procedur dowodzenia. Częstotliwość zmian tych procedur niesie za sobą możliwość popełniania błędów (pomyłek). Nawet ścisłe przestrzeganie wyznaczonych procedur i dokładna realizacja przyjętych zamierzeń w wojskowych jednostkach budżetowych nie ustrzegą ich całkowicie od marnotrawienia środków publicznych. I tak np. wydatkowanie nie będzie racjonalne, gdy związane będzie z realizacją źle sformułowanych planów opartych na słabej znajomości hierarchii potrzeb i zasad gospodarki finansowej.

Dyrektywny charakter wydatkowania środków publicznych niesie również ze sobą niebezpieczeństwo nadużyć, malwersacji i korupcji. Kierownicy – dowódcy wojskowych jednostek budżetowych niejednokrotnie są skłonni do realizowania wydatków z pogranicza upoważnień budżetowych. Bywa również i tak, że wydatki, nieprawidłowe pod względem prawnofinansowym, są zasadne z punktu widzenia szeroko pojmowanego bezpieczeństwa państwa.

Należy dążyć więc do sformułowania takich zasad gospodarki finansowej, w których to, co jest racjonalne i celowe z punktu widzenia finansów, było zbliżone z tym, co jest celowe i racjonalnie uzasadnione z punktu widzenia zadań operacyjnych wojskowych jednostek budżetowych.

Kontrola gospodarki finansowej w wojskowej jednostce budżetowej jest więc z jednej strony niezbędnym elementem demokratycznego porządku prawnego, z drugiej – instrumentem zapewniającym względną efektywność jej funkcjonowania. Celem tak rozumianej kontroli, określanej jako kontrola finansowa jest czuwanie nad przestrzeganiem zasad działalności i gospodarki finansowej oraz wskazywanie nieprawidłowości w tym względzie.

Zgodnie z obecnie przyjętymi rozwiązaniami kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

Niezmiernie istotnym w obszarze kontroli finansowej jest również zapewnienie określonej koherencji polskich rozwiązań z rozwiązaniami stosowanymi w Unii Europejskiej.

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymaga przywiązywania dużej wagi do ochrony interesów finansowych zarówno narodowych (w wymiarze publicznym), jak i całej Wspólnoty, przede wszystkim w zakresie dyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków pochodzących z Unii Europejskiej oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej, Komisja Europejska zobowiązała wszystkie kraje kandydackie, w tym i Polskę do stworzenia nowoczesnego systemu, zapewniającego gospodarność i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem.

Aquis communautaire nakładały na stronę polską liczne wymogi związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Wymogi te dotyczyły m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli; celowości wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla gremiów kierowniczych; metodologii wytyczania ścieżek audytu; konieczności przyswojenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Stąd też, u źródeł przyjętych rozwiązań dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego legło dążenie – wynikające z niekwestionowanych potrzeb - do rozszerzenia instrumentów kontrolnych i nadzorczych w celu wzmocnienia **racjonalności, przejrzystości i odpowiedzialności** w odniesieniu do wszelkich działań podejmowanych w sferze zarządzania i wydatkowania środków publicznych.

Obowiązkiem wprowadzenia kontroli finansowej zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, w tym i wojskowe jednostki budżetowe. Takie zdecentralizowanie systemu kontroli finansowej stwarza możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie jednostek, w szczególności w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań finansowych ze środków publicznych.

Zobowiązanie dotyczące formalnego wprowadzenia systemu kontroli zostało usankcjonowane w **znowelizowanej ustawie o finansach publicznych, na mocy której od 1 stycznia 2002 r. rozpoczęto wdrażanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.**

Na mocy wyżej wymienionej ustawy kontrola finansowa polega na przestrzeganiu procedur kontroli oraz przeprowadzaniu wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, a także badaniu i porównywaniu ze stanem wymaganym faktycznego pobierania i gromadzenia środków publicznych. Obejmuje ona

również dokonywanie wydatków ze środków publicznych, udzielanie zamówień publicznych, zwroty środków publicznych, prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie odpowiednich procedur kontroli. W myśl zapisów wspomnianej ustawy audytem wewnętrznym jest natomiast ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Zagadnienia kontroli finansowej w wojskowej jednostce budżetowej są wprost włączone w ich gospodarkę finansową, i tak jak za całą gospodarkę, tak i za kontrole finansową w jednostce odpowiada jej dowódca.

Zapewnienie stosowania i przestrzegania ustalonych procedur kontroli, jak również podejmowanie działań organizatorskich zmierzających do ustanowienia, funkcjonującego w ramach istniejących przepisów prawa, systemu kontroli finansowej w wojskowej jednostki budżetowej należy do obowiązków dowódcy jednostki.

W celu bieżącego monitorowania skuteczności tegoż systemu oraz przedstawiania dowódcy wojskowej jednostki budżetowej niezależnej i obiektywnej oceny przyjętego systemu kontroli wprowadzana jest w wojskowych jednostkach budżetowych, spełniających określone w przepisach prawa wymogi, instytucja audytu wewnętrznego. Tym samym profesjonalny audyt wewnętrzny staje się dla dowódcy jednostki podstawowym źródłem informacji o prawidłowościach w jej funkcjonowaniu. Dzięki informacji uzyskanej od audytora, dowódca może ocenić, czy wdrożony przez niego system kontroli finansowej spełnia swoje zadania.

Aktualność i znaczenie przedstawionych problemów spowodowało, że zainteresowałem się zagadnieniami związanymi z organizacją systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej. Będąc głównym księgowym wojskowej jednostki budżetowej poznałem ciężar odpowiedzialności za prowadzenie gospodarki finansowej. Permanentnie prowadzona kontrola operacji gospodarczych pozwalała mi na bieżąco oceniać prawidłowość funkcjonowania gospodarki finansowej. Oceniam, iż odpowiednio szybkie reagowanie na wykryte nieprawidłowości i działanie według opracowanych procedur kontroli znacznie usprawniało proces realizacji wydatków w jednostce, prowadząc do ich racjonalizacji. Dodatkowe wsparcie, w postaci instytucji audytu wewnętrznego niewątpliwie wpływa na jeszcze wyższą jakość realizowanych przez wojskową jednostkę budżetową zadań gospodarczych.

Wybór tematu uzasadniają zarówno względy teoretyczne jak i praktyczne.

Brak dostatecznie pogłębionych uogólnień w postaci jednolitych opracowań teoretycznych, aktualność problematyki w procesie transformacji Sił Zbrojnych, konieczność wypełniania wymogów wynikających z członkostwa w Unii Europejskiej, realizacja zapisów ustawowych, ranga i znaczenie omawianych zagadnień oraz objęcie ich zakresem jednostek budżetowych funkcjonujących w resorcie obrony narodowej z jednej strony, a z drugiej faktyczne zapotrzebowanie na przedstawienie rozwiązań praktycznych i możliwości ich adaptacji w warunkach wojskowej jednostki budżetowej, skłoniło mnie do podjęcia studiów i wypracowania propozycji dotyczącego optymalnego systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej.

Ze względu na wskazany ścisły związek problematyki audytu wewnętrznego z kontrolą finansową w wojskowej jednostce budżetowej, zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego zostały w pracy zidentyfikowane i przeanalizowane w korelacji z zagadnieniami dotyczącymi kontroli finansowej.

Główny problem badawczy pracy zawiera się w następującym pytaniu:

Jak zorganizować system kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej, aby w warunkach ograniczonych środków budżetowych uzyskać racjonalną pewność, iż realizowana gospodarka finansowa zapewnia zgodność działania z celami jednostki i obowiązującymi przepisami prawa?

Sformułowanie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymagało odniesienia się do zbioru pytań szczegółowych, będących w swej istocie szczegółowymi problemami badawczymi rozprawy.

Są nimi następujące pytania:

1. Na czym polega istota kontroli finansowej i audytu wewnętrznego z punktu widzenia funkcjonowania gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej i jakie są możliwości jej racjonalizacji?
2. Jak kształtuje się proces wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojsku?
3. Jakie działania organizacyjne w wojskowej jednostce budżetowej należy podjąć aby wprowadzony system kontroli finansowej i audytu wewnętrznego był skuteczny i dostarczał obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności?

4. Jakie zadania stojące przed audytem należy przyjąć za wrażliwe w bieżącej działalności gospodarczej wojskowej jednostki budżetowej i jakie przyjąć procedury służące realizacji środków zaradczych?

Szczegółowa metodologia rozprawy została zdeterminowana przez podjęte problemy badawcze, z których wynikają konkretne cele pracy.

Podstawowym celem badań jest **zaproponowanie skutecznego systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej zapewniającego prawidłowe funkcjonowanie jej gospodarki finansowej.**

Z celu głównego wynikają następujące cele szczegółowe:

1. Zdefiniowanie i usystematyzowanie podstawowych pojęć dotyczących zakresu badań w świetle teorii oraz przepisów prawa.
2. Dokonanie krytycznej oceny istniejących rozwiązań w zakresie gospodarki finansowej i jej kontroli w wojskowej jednostce budżetowej.
3. Dokonanie analizy możliwości adaptacji i uszczegółowienia obowiązujących w polskim sektorze finansów publicznych i w Unii Europejskiej standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego do warunków gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej.
4. Przedstawienie docelowej koncepcji procedur kontroli finansowej w wojskowej jednostce budżetowej.
5. Zaproponowanie uniwersalnych rozwiązań dotyczących audytu wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej

Przyjęta formuła problemów oraz celów rozważań podjętych w rozprawie oznacza jednocześnie, że praca ma charakter analityczno–empiryczny.

Dotychczasowa wiedza oraz doświadczenie nabyte w trakcie pracy zawodowej, studia literatury przedmiotu oraz przedstawione przesłanki pozwalają na sformułowanie następujących hipotez roboczych:

1. Gospodarka finansowa wojskowej jednostki budżetowej, jako jednostki sektora finansów publicznych, nie jest nastawiona na realizację zysku, a mechanizmy tej gospodarki nie wymuszają dostatecznej efektywności. Istotną przesłanką zapewniającą racjonalne jej funkcjonowanie staje się ustanowienie ścisłych reguł gospodarki finansowej jednostki oraz stała kontrola ich przestrzegania.
2. Za całość gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej odpowiedzialność ponosi jej dowódca. Właściwy podział kompetencji, stworzenie prawidłowej struktury organizacyjnej, oraz określenie procedur kontroli finansowej powinny zapewnić, iż

realizowana gospodarka finansowa zgodna jest z celem działalności jednostki i przepisami prawa w tym zakresie.

3. W przypadku, gdy wydatki wojskowej jednostki budżetowej są tak znaczne, że prawidłowość ich realizacji nie można opierać jedynie na ogólnych zasadach gospodarki finansowej i kontroli finansowej, wówczas dowódca jednostki zobowiązany jest wykorzystać audyt wewnętrzny jako narzędzie zarządzania.
4. Implementacja przez wojskową jednostkę budżetową systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w ustanowionych przez ustawodawcę ramach prawnych i ogłoszonych przez Ministra Finansów standardach, winna poprawić wydajność i jakość zarządzania gospodarką finansową. Realizacja wypracowanego systemu będzie pożyteczna dla całości gospodarki wojska, a dla polskich podatników stanowić będzie rękojmię właściwego wykorzystania ich pieniędzy.

Analiza i ocena gospodarki finansowej oraz konstruowanie systemu jej kontroli w wojskowej jednostce budżetowej jako przedmiotu dociekań naukowych pozwala zakwalifikować je do: ekonomii, zarządzania, finansów, w tym finansów publicznych, ekonomiki wojskowej i finansów wojska. Przedmiot badań mieści się również w granicach zainteresowania dyscypliny naukowej jaką jest rachunkowość. Dlatego też w rozprawie wykorzystano literaturę, oraz język, metody badawcze i sposoby formułowania wniosków typowe dla wymienionych obszarów nauki.

Badanie wstępne w oparciu o które sformułowałem problem naukowy obejmowały analizę:

- dostępnej literatury przedmiotu,
- obowiązujących aktów prawnych,
- projektów aktów prawnych,
- wykorzystywanych w działalności wojskowych jednostek budżetowych dokumentów wewnętrznych.

Zasadniczą metodą badawczą była analiza polegająca na rozłożeniu badanego zagadnienia na części i badaniu każdej części osobno. Analiza przebiegu badanego zjawiska byłaby niepełna bez uzupełnienia jej o instrumenty egzemplifikacji (tabele, wykresy, schematy) pozwalające na sformułowanie prawidłowości badanej rzeczywistości.

W znacznej części pracy wykorzystana została **synteza**, za pomocą której podjęto próbę dokonania uogólnień pozwalających na formułowanie wniosków.

W badaniach posłużyłem się również **indukcją i dedukcją**.

Istotną metodą badań była także **analogia**, odnosząca się przedmiotowo do międzynarodowych i europejskich standardów badanego obszaru, zaś podmiotowo do jednostek budżetowych polskiego sektora finansów publicznych.

W rozprawie wykorzystano również opinie eksperckie i wywiad z osobami - praktykami realizującymi i weryfikującymi realizację kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych.

Rozważania podjęte w rozprawie są ograniczone zakresem podmiotowym, przedmiotowym, przestrzennym oraz czasowym.

Podmiotem badań jest wojskowa jednostka budżetowa jako jednostka sektora finansów publicznych funkcjonująca w strukturach MON.

Przedmiotem rozważań jest funkcjonowanie gospodarki finansowej oraz jej kontroli (w ramach kontroli finansowej i audytu wewnętrznego) z uwzględnieniem aspektów prawnych, organizacyjnych i racjonalizacji ekonomicznej.

Przestrzeń rozważań obejmuje obszar kraju, na którym rozlokowane są badane wojskowe jednostki budżetowe.

Zakres czasowy, którego dotyczą rozważania to okres wdrażania nowych rozwiązań organizacyjno - prawnych w obszarze zasad kontroli finansów publicznych, tj. okres od 2002 do 2006 roku.

Praca składa się ze wstępu, trzech rozdziałów, zakończenia, bibliografii oraz wykazu schematów, tabel i wykresów.

Wstęp zawiera wprowadzenie do problematyki pracy. Przedstawiono w nim uzasadnienie wyboru tematu oraz określono zakres pracy. Zaprezentowano dotychczasowe doświadczenia nauki i praktyki w omawianym zakresie. Ponadto, zawiera on omówienie procedur i metod badawczych zastosowanych w pracy.

W rozdziale pierwszym pod tytułem „*Gospodarka finansowa oraz jej kontrola i audyt wewnętrzny w teorii i w systemie finansów publicznych*" przedstawiono podstawowe pojęcia i definicje z zakresu finansów publicznych i gospodarki finansowej wojska. Dokonano zdefiniowania kontroli, wraz z jej klasyfikacją oraz współczesnym pojmowaniem. Zaprezentowano również genezę i ewolucję audytu wewnętrznego z uwzględnieniem realiów polskich.

W rozdziale drugim zatytułowanym „*Diagnoza kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej*" dokonano charakterystyki wojskowej jednostki budżetowej jako podmiotu gospodarki finansowej. Przeprowadzono równocześnie

analizę funkcjonowania kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej z uwzględnieniem ich otoczenia.

W rozdziale trzecim noszącym tytuł *„Propozycja rozwiązań systemowych dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej"* podjęto próbę sformułowania koncepcji systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych, uwzględniającą dotychczasowe i proponowane rozwiązania odnoszące się do struktury wojskowych jednostek budżetowych, procedur kontroli finansowej oraz przeprowadzanie audytu wewnętrznego. Wskazano ponadto na możliwości i ograniczenia zastosowania przedstawionej koncepcji w praktyce.

1. GOSPODARKA FINANSOWA ORAZ JEJ KONTROLA I AUDYT WEWNĘTRZNY W TEORII I W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Konieczność świadczenia przez państwo określonych usług publicznych związanych m.in. z bezpieczeństwem i obroną narodową, związana jest z wydatkowaniem środków na ich realizację oraz gromadzeniem potrzebnych do tego celu środków pieniężnych.

Z teoretycznego i praktycznego punktu widzenia zagadnienia te obejmują obszar określany mianem gospodarki finansowej, która tym samym musi stać się stałym, ciągłym i powszechnym procesem, a zarazem niezbędnym elementem funkcjonowania danej wspólnoty publicznej.

Aby mogło istnieć państwo i jego instytucje, również wojskowe, musi być zatem prowadzona publiczna gospodarka finansowa.

Wypełnianie zadań z zakresu bezpieczeństwa państwa i jego obywateli przez jednostki i instytucje wojskowe nabiera we współczesnej rzeczywistości fundamentalnego znaczenia. Tym samym realizacja i ochrona gospodarki finansowej, a szczególnie gospodarki finansowej wojska powinna mieć dla decydentów i społeczeństwa priorytetowe znaczenie.

Podstawową formą ochrony gospodarki finansowej jest jej kontrola. Sprawowanie kontroli w publicznej gospodarce finansowej dotyczy operacji publicznymi zasobami pieniężnymi i w rzeczywistości wykazuje dwoisty charakter. Mogą mianowicie wystąpić kontrole operacji finansowych oraz kontrole poprzez operacje finansowe. Z tego względu poznanie ogólnych, teoretycznych podstaw finansów, szczególnie finansów publicznych, publicznej gospodarki finansowej, oraz jej obszaru - gospodarki finansowej wojska, ma dla celów niniejszej dysertacji znaczenie zasadnicze.

Obszar badanej w dysertacji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego wpisuje się w zagadnienia dotyczące nauki finansów, gospodarki finansowej, w tym gospodarki finansowej wojska, zarządzania i organizacji, rachunkowości i swym zasięgiem obejmuje zarówno teorię, jak i praktykę. Praktycy szukają w teorii podpowiedzi i potwierdzenia swoich działań, kreując tym samym kierunki rozwoju teorii. Teoria, opisując praktykę, tworzy jej podstawy. Jest to więc dynamiczny obszar naukowy, gdzie rozwój koncepcji determinuje praktyka, oparta na dotychczasowej teorii problemu.

W praktyce, w wyniku rozszerzenia ram funkcjonowania państwa i przystąpienia Polski do struktur Unii Europejskiej, polski system prawny i system ochrony państwowej gospodarki finansowej został wzbogacony o nowe elementy: kontrolę finansową w korelacji z audytem wewnętrznym.

Ochrona interesów „unijnych" i narodowych realizowana jest m.in. poprzez właściwe pod względem formalno-prawnym i organizacyjnym ulokowanie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w podmiotowym systemie administracyjnym państwa, w tym i w resorcie obrony narodowej. Współcześnie te dwa elementy ochrony zasobów publicznych stały się częścią demokratycznego porządku prawnego i instrumentem zapewniającym względną efektywność sektora publicznego.

Analiza zagadnień dotyczących finansów, w tym finansów publicznych i gospodarki finansowej wojska musi uwzględniać ich współczesne rozumienia, oraz problemy kontroli i audytu wewnętrznego, jak również ich odniesienie do polskiego sektora finansów publicznych.

1.1. Identyfikacja finansów i gospodarki finansowej wojska

W teorii finansów można odnaleźć zasadnicze funkcje finansów publicznych: **bierne**, kiedy to rejestrują w kategoriach pieniężnych to co dzieje się w życiu gospodarczym nie wpływając na jego modyfikacje czy strukturę i **aktywne**, kiedy realizują określony system bodźców, przy pomocy których wpływają na przebieg procesów gospodarczych.

Praktyka współczesnej gospodarki wojskowej uwidacznia przede wszystkim aktywną rolę finansów i gospodarki finansowej, dlatego też poznanie, zrozumienie i właściwe wykorzystanie finansów staje się gwarantem pełnego wykorzystania przyznanych armii funduszy pieniężnych.

1.1.1. Współczesny charakter finansów publicznych

W współczesnej gospodarce procesy gospodarowania mają charakter rzeczowo – pieniężny, co oznacza, że zaspokajanie potrzeb ludzkich wymaga posiadania odpowiednich zasobów pieniądza. Posiadanie pieniądza stanowi istotny czynnik determinujący zachowania się ludzi w procesach gospodarczych. Wyrazem tego jest wyodrębnienie w ramach całokształtu zjawisk i relacji zachodzących w gospodarce narodowej, pewnego ich kompleksu określanego mianem „***finanse***"[1].

Znaczenie terminu „*finanse*" potocznie jest uważane za równoznaczne ze znaczeniem terminu „*zasoby pieniężne*"[2]. W terminologii ekonomicznej pojęciem *finanse* określa się

[1] M. Wypych, *Finanse i instrumenty finansowe*, Wyd. Absolwent, Łódź 2001, s. 13.
[2] *Wielka Encyklopedia Powszechna*, PWN, Warszawa 1964, t. II, s. 689.

natomiast stosunki ekonomiczne polegające na gromadzeniu, podziale i wydatkowaniu zasobów pieniężnych[3].

W literaturze przedmiotu przy formułowaniu terminu *finanse* nawiązuje się do ich treści, którą są zjawiska pieniężne. „*Finanse są to zjawiska i procesy pieniężne. Tam gdzie nie występuje pieniądz, w gospodarce bezpieniężnej, naturalnej, nie ma też finansów*"[4].

O ile pierwotnie terminem *finanse* obejmowano przede wszystkim zjawiska związane z finansami publicznymi, czyli z nakładaniem i ściąganiem przez państwo podatków, z gromadzeniem dochodów z tytułu podatków oraz innych danin publicznych, zaciąganiem pożyczek przez państwo i – wreszcie – wydatkowaniem środków finansowych przez władze publiczne, o tyle współcześnie „*przez finanse rozumie się ogół zjawisk pieniężnych powstających w związku z działalnością gospodarczą i społeczną człowieka*"[5].

J. Harasimowicz określa finanse jako stosunki społeczne powstające w związku z gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych"[6].

Reasumując „*pojęciem finansów określa się proces gromadzenia i rozdziału zasobów pieniężnych, a w potocznym rozumieniu tego pojęcia – same zasoby pieniężne, którymi dysponują publiczne i prywatne podmioty gospodarcze*"[7].

Można również stwierdzić, że „*finanse są to zasoby pieniężne, operacje tymi zasobami oraz normy prawne ich dotyczące*"[8].

Finanse są ściśle związane z teorią ekonomii. Zjawiska finansowe najczęściej powstają w związku z wytworzeniem dóbr i usług zaspokajających potrzeby ludzkie, w tym również potrzeby bezpieczeństwa państwa i jego obywateli. Makroekonomiczny wymiar finansów polega wiec na tym, że poprzez zjawiska pieniężne dokonuje się alokacji zasobów rzeczowych oraz zasobów pracy w gospodarce, co warunkuje uruchomienie procesów ekonomicznych, dzięki którym następuje zaspokojenie potrzeb ludzkich.

Związek zjawisk pieniężnych ze sferą realną gospodarki stanowi zatem sens, i ekonomiczną treść finansów.

Finanse, a ściślej zjawiska finansowe, występują w ramach stosunków pieniężnych powstających podczas różnorodnych transakcji gospodarczych, których przedmiotem są dobra i usługi. Przedmiotem transakcji jest także sam pieniądz i jego surogaty, pochodne

---

[3] *Mała Encyklopedia Ekonomiczna*, PWE, Warszawa 1974, s. 209.
[4] S. Bolland, *Wstęp do nauki finansów*, PWE, Warszawa 1986, s. 9.
[5] S. Owsiak, *Podstawy nauki finansów*, PWE, Warszawa 2002, s. 21.
[6] J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1982, s. 7.
[7] *Finanse publiczne*, pod red. E. Denek, PWN, Warszawa 1999, s. 14.
[8] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego, Wyd. Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2000, t. I, s. 13.

pieniądza (derywaty). Transakcje mogą być dokonywane za pomocą pieniądza gotówkowego albo pieniądza bezgotówkowego. We współczesnych systemach gospodarczych i pieniężnych dominują transakcje zawierane za pomocą pieniądza bezgotówkowego. Stosunki finansowe zachodzą także w znacznym stopniu przy udziale pieniądza idealnego, abstrakcyjnego, występującego jedynie w postaci zapisów na rachunkach bankowych podmiotów stosunków finansowych[9].

Nawiązując do podanych określeń, finanse należy postrzegać w kontekście konkretnych podmiotów gospodarujących posługujących się pieniądzem (zjawiska gromadzenia i rozdysponowania zasobów pieniężnych), a także w kontekście powiązań między podmiotami gospodarującymi przy zastosowaniu pieniądza (przepływy strumieni pieniężnych)[10].

Przedmiotem zainteresowania finansów jako dyscypliny naukowej są zarówno procesy pieniężne o charakterze makroekonomicznym (przebiegające w obrębie całej gospodarki narodowej), jak i procesy o charakterze mikroekonomicznym (odnoszącym się do pojedynczego podmiotu).

W zależności od podmiotów dysponujących zasobami pieniężnymi rozróżniamy **finanse publiczne** (jako finanse podmiotów publicznych) i **finanse prywatne** (dotyczące podmiotów prywatnych)[11].

Zasadnicze różnice pomiędzy finansami prywatnymi a publicznymi przedstawia tabela 1.

Różnice między finansami publicznymi a finansami prywatnymi wynikają z faktu, że równowaga finansów prywatnych i przemieszczanie prywatnych zasobów są kształtowane głównie przez **prawa gospodarki rynkowej** (takie jak prawo podaży i popytu na rynku kapitałowym), które określają stopę procentową, natomiast równowaga finansów publicznych i przemieszczania zasobów publicznych są zdominowane przez **interwencje państwa** wyznaczone przez władzę publiczną i maja charakter władczy[12].

W podmiotowym ujęciu zjawisk finansowych należy uwzględnić także wiele instytucji tworzących prawne, organizacyjne, kontrolne i nadzorcze warunki nawiązywania stosunków finansowych w gospodarce i społeczeństwie. Chodzi tutaj o parlament, który tworzy fundamenty gospodarki pieniężnej (bankowej), działalności ubezpieczeniowej,

---

[9] S. Owsiak, *Podstawy nauki...*, op. cit., s. 21.
[10] M. Wypych, *Finanse i instrumenty...*, op. cit., s. 13.
[11] *Finanse publiczne i prawo i prawo finansowe, pod red. E. Ruśkowskiego...*, op. cit., s. 13.
[12] P. M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1990, s. 31.

powierniczej, fiskalnej itd., ustalając normy prawne (ustawy) dla podmiotów posługujących się pieniądzem podczas pełnienia funkcji publicznych, społecznych i gospodarczych.

Tabela 1. Porównanie finansów prywatnych i finansów publicznych

	Finanse prywatne	Finanse publiczne
1.	Służą zaspokojeniu potrzeb jednostki.	Wykorzystywane jako instrument realizacji funkcji państwa.
2.	Tworzone są na podstawie czynności cywilno – prawych	Opierają się na władztwie finansowym podmiotu publicznego (powstają przymusowo).
3.	Kształtowane przez prawa gospodarki rynkowej.	Zdominowane przez interwencje państwa.
4.	Podmioty gospodarując dostosowują swoje działania do stale zmieniających się warunków rynkowych.	Funkcjonują według planów sporządzonych na przyszłość.
5.	Obejmują zasoby pieniężne indywidualnych jednostek prowadzących działalność gospodarcza (produkcyjną, usługową) i spółek oraz zasoby pieniężne gospodarstw domowych (ludności).	Obejmują zasoby pieniężne państwa, fundusze samorządów terytorialnych, zasoby pieniężne ubezpieczeń społecznych, fundacji, związków wyznaniowych.
6.	Służą gromadzeniu dochodów i realizacji zysków indywidualnych.	Zorientowane na realizację interesu publicznego (interesu ogółu).
7.	Względny przymus w zakresie wydatków, lecz nie w zakresie dochodów.	Przymus w zakresie dochodów, lecz nie w zakresie wydatków.
8.	Dominują wydatki o charakterze ekwiwalentnym.	Dominują wydatki o charakterze transferowym.
9.	Rozdrobnienie (zatomizowanie) zasobów prywatnych.	Koncentracja zasobów publicznych – duża skala (wielkość) finansów.
10.	Rozmiary prywatnych zasobów i operacje za ich pośrednictwem przeprowadzane, dokonują się w mniejszej skali niż w przypadku zasobów podmiotów publicznych.	Rozmiary publicznych zasobów i operacje za ich pośrednictwem przeprowadzane, dokonują się w znacznie większej skali niż w przypadku zasobów podmiotów prywatnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999; *Finanse publiczne*, pod red. E. Denek, PWN, Warszawa 1999; W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2005.

W kształtowaniu zjawisk i stosunków finansowych ważną rolę - oprócz parlamentu – odgrywają władze administracyjne (rząd, administracja samorządowa), które określają – na podstawie aktów prawnych – szczegółowe warunki zachowania się podmiotów w sferze pieniężnej. Wśród podmiotów administracji specjalna rola przypada Ministerstwu Finansów, które – obok banku centralnego – ponosi odpowiedzialność za całokształt zjawisk finansowych w kraju. Administracja posługuje się wyspecjalizowanymi podmiotami działającymi w danym obszarze finansowym. Można tutaj wymienić np. aparat skarbowy (w Polsce urzędy skarbowe, izby skarbowe). W zakresie kontroli zjawisk finansowych działają specjalne podmioty, różnie zorganizowane w różnych krajach. W Polsce np. podmiotem o szerokich kompetencjach kontrolnych, zwłaszcza w odniesieniu do zjawisk finansowych

występujących w sferze publicznej, jest Najwyższa Izba Kontroli. W zakresie kontroli działalności podmiotów samorządu terytorialnego w Polsce działają regionalne izby obrachunkowe (RIO). Funkcje nadzorcze nad sferą pieniężną spełniają różne instytucje, w zależności od rodzaju działalności. W odniesieniu do banków komercyjnych w Polsce działa Główny Inspektorat Nadzoru Bankowego, w stosunku do towarzystw ubezpieczeniowych i w przypadku funduszy emerytalnych – Urząd Nadzoru Ubezpieczeń i Funduszy Emerytalnych, podlegający ministrowi finansów. W zakresie publicznego obrotu papierami wartościowymi – Komisja Papierów Wartościowych i Giełd.

W ujęciu podmiotowym istotną rolę odgrywają również międzynarodowe instytucje finansowe, takie jak: Bank Światowy, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Rozrachunków Międzynarodowych w Bazylei[13].

Warto podkreślić, że w teorii finansów przez instytucje finansowe rozumie się także kategorie i instrumenty finansowe, takie jak np. fundusz (*in abstracto*), podatek, kredyt, dług publiczny[14]. Takie ujęcie instytucji finansowych jest charakterystyczne zwłaszcza dla nauki prawa, w której wyróżnia się instytucje prawno-finansowe. Dlatego też dalsze rozważania prezentowane w dysertacji opierać się będą na takim rozumieniu instytucji finansowych.

Szczególnym, z punktu widzenia pełnionych w gospodarce funkcji, ale też i z zakresu badań podjętych w pracy podmiotem gospodarczym jest **państwo**.

Specyfika roli państwa w systemie rynkowym polega z jednej strony na zapewnieniu jak najlepszych warunków do funkcjonowania rynku, co implikuje konieczność minimalizacji zakresu ingerencji w działanie mechanizmów rynkowych. Z drugiej strony państwo powinno korygować negatywne skutki funkcjonowania mechanizmu rynkowego, np. nadmierne bezrobocie, nadmierna rozpiętość dochodów. Aby spełniać liczne funkcje publiczne i socjalne, państwo musi dysponować określonymi dochodami, których przejmowanie i rozdysponowanie w istotnym stopniu koryguje proporcje podziału dochodów i alokacji zasobów, jakie ukształtowałyby się bez jego ingerencji.

Państwo tworzy więc warunki funkcjonowania gospodarki rynkowej m.in. przez ustalenie zasad dotyczących:

1. Prowadzenia działalności gospodarczej,
2. Emitowania pieniądza oraz innych papierów wartościowych,
3. Funkcjonowania systemu cen,
4. Obrotu gospodarczego,

[13] S. Owsiak, Podstawy nauki..., op. cit., s. 23.
[14] W takim rozumieniu instytucje finansowe opisał Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, PWE, Warszawa 1965.

5. Nierynkowej alokacji zasobów w gospodarce,
6. Budowy programów społecznych (ubezpieczenia, ochrona zdrowia itp.).

Instytucja państwa jest strukturą złożoną, gdyż w jej ramach mieści się działalność zarówno banku centralnego, organów samorządowych, jak i podmiotów charakterystycznych z punktu widzenia pełnionych przez państwo funkcji (np. jednostki wojskowe). Tworzenie warunków gospodarki rynkowej może się odbywać tak na szczeblu centralnym (np. zagadnienia związane z budżetem państwa, czy np. prawo antymonopolowe), jak i na szczeblu lokalnym (np. organizacja lokalnego rynku pracy). Także nierynkowa alokacja zasobów może się dokonywać na szczeblu centralnym (np. utrzymanie armii), jak i na szczeblu lokalnym (np. bezpłatna oświata).

Należy podkreślić, ze poprzez podział funkcji i zadań władze centralne rezerwują sobie prawo decydowania o pewnych dziedzinach życia gospodarczego i społecznego. W związku z tym muszą dokonywać redystrybucji zasobów, uwzględniając zróżnicowanie warunków (przyrodniczych, społecznych itp.), czy poziom rozwoju poszczególnych regionów i lokalnych jednostek terytorialnych.

W zakres działalności państwa wchodzą wszystkie jednostki rządowe i samorządowe, prowadzące działalność gospodarczą na zasadach nierynkowych. W grę wchodzą tutaj różnego rodzaju jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe, gospodarstwa pomocnicze, zakłady budżetowe, fundusze celowe), które nieodpłatnie lub za minimalną odpłatnością wytwarzają usługi, głównie na rzecz gospodarstw domowych oraz przedsiębiorstw. Te przejawy działalności państwa różnią się co prawda od innych rodzajów działalności (np. działalności legislacyjnej, redystrybucyjnej itp.), ale należy je traktować jako konsekwencję pełnienia ogólnych funkcji współczesnego państwa. Bezpłatne usługi oświatowe, zdrowotne, czy te związane z zapewnieniem bezpieczeństwa, są rezultatem realizowanych prze państwo programów, głównie społecznych. Aby programy te były wykonalne, konieczne są – w warunkach gospodarki pieniężnej określone dochody. Ich zgromadzenie wymaga działalności legislacyjnej i organizacyjnej, polegającej na nałożeniu ciężarów na określone podmioty gospodarcze (gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa). Dochody te są następnie rozdysponowane przez jednostki budżetowe, czyli organizacyjne i gospodarcze jednostki państwa.

Państwo jest więc szczególnym podmiotem systemu ekonomicznego w tym sensie, że motywy działalności państwa różnią się od motywów działalności przedsiębiorstw i gospodarstw domowych (podmiotów prywatnych). Zadaniem państwa jest tworzenie

warunków do prowadzenia interesów ekonomicznych podmiotów, wobec których spełnia ono funkcje władcze[15].

Badaniem oraz wskazówkami praktycznymi w zakresie finansowej działalności państwa, jego organów (również i armii), związków publiczno-prawnych, w tym władz samorządowych zajmują się **finanse publiczne**.

Przedmiotem nauki o finansach publicznych – w ujęciu klasycznym - są zjawiska oraz procesy związane z powstawaniem i rozdysponowaniem pieniężnych środków publicznych zapewniających funkcjonowanie sektora publicznego, a – w jej nowoczesnym ujęciu – nie tylko zewnętrzna pieniężna forma funduszy publicznych, lecz także ich treść ekonomiczna, społeczna, polityczna itp.

Nauka o finansach publicznych bada zatem zarówno przyczyny, dla których tworzy się fundusze publiczne, jak też różnorodne skutki, jakie wywołuje tworzenie funduszy publicznych[16].

Finanse publiczne są wobec tego wyrazem stosunków społecznych i ekonomicznych powstających w trakcie nieustannych, dynamicznie ujętych procesów gromadzenia dochodów i przychodów oraz dokonywania wydatków i rozchodów (gospodarowania środkami pieniężnymi) na cele publiczne.

Cechą finansów publicznych jest więc zawsze ich pieniężny i dwustronny charakter: pobieranie (gromadzenie, czerpanie, uzyskiwanie) dochodów (wpłat, przychodów) z jednej strony i rozdysponowanie, podział na różne potrzeby społeczne za pośrednictwem pieniądza, czyli dokonywanie wydatków (wypłat, rozchodów) – z drugiej[17].

W przypadku finansów publicznych istotne zatem jest nie tylko to, kto ponosi ciężary publiczne, lecz także to, w jaki sposób są wykorzystywane środki publiczne, czyli jak władze publiczne pełnią funkcje, osiągają cele, wykonują zadania, na finansowanie których nakładane są ciężary podatkowe[18].

Podstawy finansów publicznymi można sprowadzić do następujących cech:

1. Władza publiczna dysponuje przymusem dla zapewnienia sobie dochodów i nie podlega przymusowi w zakresie wydatków;
2. Finanse publiczne wyrażają się w pieniądzu, którego gestorem jest państwo w sposób mniej lub bardziej całkowity;
3. Finanse publiczne są zorientowane na realizacje interesu publicznego (interesu ogółu);

---

[15] Por. S. Owsiak, *Podstawy nauki...*, op. cit., s. 145 i 146.
[16] Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999, s. 19.
[17] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2003, s. 10.
[18] S. Owsiak, *Podstawy nauki...*, op. cit., s. 49.

4. Skala (wielkość) finansów publicznych ma decydujący wpływ na kształtowanie się równowagi finansowej państwa.

Pojmowanie finansów jako publicznych zasobów pieniężnych, operacji tymi zasobami i norm prawa ich dotyczących czyni z nich zjawisko historyczne, powstałe na określonym etapie rozwoju ludzkości, wraz z pieniądzem i instytucjami publicznymi.

We współczesnym świecie trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie społeczeństwa i podział dochodu narodowego bez finansów publicznych. Można stwierdzić, że ich istnienie jest niezależne od woli i chęci ludzkich, a więc że ich występowanie jest obiektywną koniecznością. W tym sensie finanse publiczne mają obiektywny charakter (są zjawiskiem obiektywnym).

Operacje publicznymi zasobami finansowymi polegają przede wszystkim na gromadzeniu dochodów i wydatkowaniu ich. Zarówno ich dochody, jak i wydatki mają charakter publiczny. Merytorycznie kryje się za nimi przesuwanie możliwości nabywania dóbr i usług między sektorem publicznym i prywatnym lub wewnątrz sektora publicznego. Istotą finansów publicznych jest więc kształtowanie udziału różnych podmiotów (rozumianych szeroko, jako: osoby fizyczne, przedsiębiorcy, podmioty publiczne, terytoria, branże, grupy społeczne itp.) w podziale produktu krajowego.

Zasadna jest zatem teza, że istota finansów publicznych ma obiektywny, ekonomiczny charakter. Natomiast kształt finansów publicznych w danym miejscu i czasie jest wytworem świadomej działalności osób i instytucji, czyli polityki finansowej.

We współczesnym świecie, a zwłaszcza w demokratycznych państwach o gospodarce rynkowej, finanse publiczne regulowane są przepisami prawa, czyli prawem finansowym.

Dlatego **finanse publiczne w konkretnym miejscu i czasie są zjawiskiem kompleksowym, prawno – ekonomicznym, powstałym z nałożenia się zasad prawnych (systemu finansowego) na ich ekonomiczną istotę**[19].

Reasumując, finanse publiczne to również publiczne zasoby pieniężne, operacje związane z gromadzeniem i rozdzielaniem przez związki publiczno – prawne tych zasobów oraz normy prawne regulujące przebieg tych operacji[20].

Podstawowym aktem prawnym regulującym zagadnienia dotyczące finansów publicznych stała się uchwalona dnia 26 listopada 1998 r. *Ustawa o finansach publicznych*

Egz. czyt.

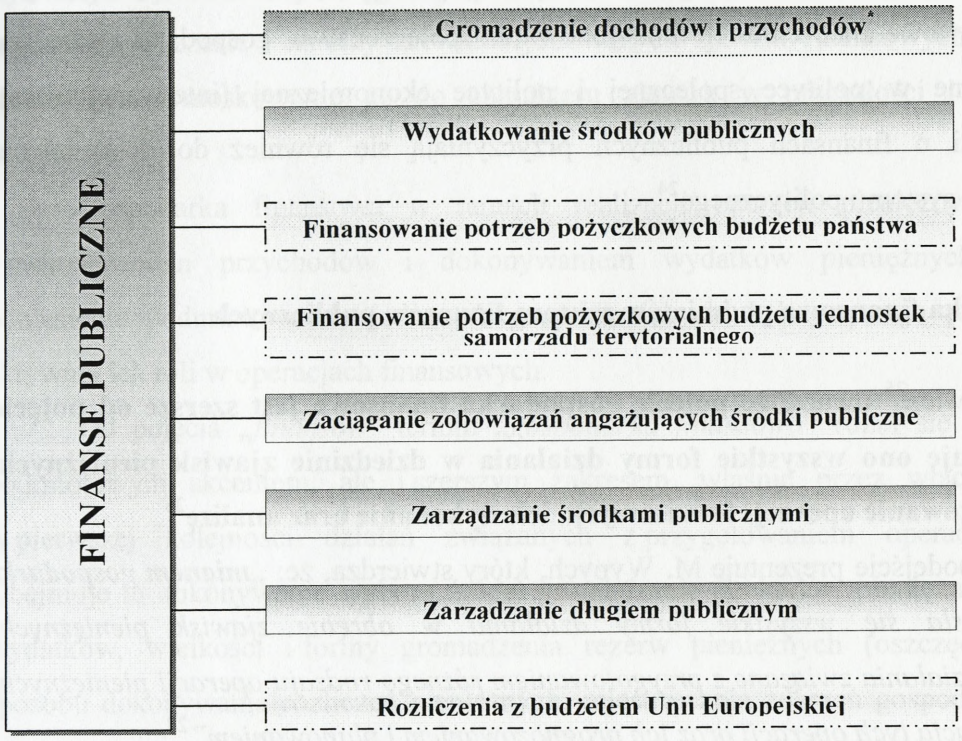
[19] Por. *Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. E. Ruśkowskiego...*, op. cit., s. 15.
[20] *Leksykon rachunkowości*, pod red. E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996, s. 49.

i kolejno wydana 30 czerwca 2005, a obowiązująca od 1 stycznia 2006 r. „*nowa*" *Ustawa o finansach publicznych*[21].

W świetle zapisów ustawowych[22] finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem.

Uszczegółowienie procesów obejmujących finanse publiczne ukazano w schemacie 1.

Schemat 1. Elementy finansów publicznych



- zmienione ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych.*

- dodane ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych.*

* W Ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych:* pobieranie i gromadzenie dochodów; ponadto wymieniano wówczas również: finansowanie deficytu.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 *o finansach publicznych* (DzU 2005, nr 249, poz. 2104).

Finansom publicznym poświęcony jest odrębny, X rozdział Konstytucji[23], który zawiera podstawowe przepisy odnoszące się do nakładania podatków i innych obciążeń,

[21] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* (DzU 1998, nr 155, poz. 1014), ustawa posiadała tekst jednolity (DzU 2003, nr 15, poz. 148 z późn. zm.). Ustawa została uchylona 1 stycznia 2006 r. kiedy zaczęła obowiązywać Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU 2005, nr 249, poz. 2104).

[22] Por. art. 6 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit., i art. 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

[23] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU 1997, nr 78, poz. 483).

zarządzania środkami publicznymi i rzeczowym majątkiem Skarbu Państwa, trybu uchwalania i rozliczania wykonania budżetu państwa oraz organizacji banku centralnego.

Na uwagę zasługuje fakt, iż nowoczesna nauka o finansach publicznych nie ogranicza się do badania gospodarki funduszami publicznymi, lecz wyjaśnia treść ekonomiczną i społeczną funduszy publicznych, stara się uchwycić związki przyczynowo-skutkowe między gromadzeniem pieniężnych środków publicznych, a procesami gospodarczymi, społecznymi i politycznymi. Wyniki badań i analiz prowadzonych przez naukę o finansach publicznych mają więc podstawowe znaczenie dla funkcjonowania społeczeństwa, gospodarki i państwa. Są wykorzystywane w polityce społecznej i polityce ekonomicznej (interwencjonizm). Dociekania nauki o finansach publicznych przyczyniają się również do doskonalenia demokratycznego systemu politycznego[24].

1.1.2. Gospodarka finansowa podmiotów sektora finansów publicznych

Z. Fedorowicz[25] uważa, **że pojecie gospodarka finansowa jest szersze od pojęcie finanse i obejmuje ono wszystkie formy działania w dziedzinie zjawisk pieniężnych, takie jak przygotowanie operacji finansowych, ich wykonanie oraz analizę**[26].

Zbliżone podejście prezentuje M. Wypych, który stwierdza, że: „***mianem gospodarki finansowej*** *określa się wszystkie formy działania w obrębie zjawisk pieniężnych, w szczególności działania związane z przygotowaniem różnego rodzaju operacji pieniężnych, z faktyczną realizacją tych operacji oraz ich prognozowaniem i planowaniem*"[27].

Należy również zwrócić uwagę na czynnościowe ujęcie gospodarki finansowej. A. Szewczuk przez pojęcie gospodarka finansowa rozumie[28]:

- I poziom: kreowanie zasad, reguł i narzędzi podziału finansów publicznych oraz ustalanie harmonogramów adresowanych przepływów pieniężnych;
- II poziom: dokonywanie wyboru miejsca i rozmiarów alokacji publicznych pieniędzy oraz uruchamianie dodatkowych zasileń finansowych ze źródeł pozabudżetowych;
- III poziom: czynności ewidencyjno – analityczno – kontrolne.

Podobne podejście stosują J. Szczepański i L. Szyszko, którzy wskazują na trzy rodzaje czynności podejmowanych w trakcie prowadzenia gospodarki finansowej:

---

[24] S. Owsiak, *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 21.
[25] Por. Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1993, s. 10.
[26] Podobne stanowisko przestawiono w *Finanse*, pod red. J. Ostaszewskiego, Difin Warszawa 2003, s. 17.
[27] M. Wypych, *Finanse i instrumenty...*, op. cit., s. 17.
[28] A. Szewczuk, *Gospodarka finansowa gmin – słabe i mocne strony*, [w]: *Prawne i finansowe aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego*, pod red. S. Dolata, Opole 2000, s. 241-242.

poprzedzające ruch pieniądza, związane z faktyczną realizacją operacji pieniężnych, ewidencyjno - analityczne[29].

Pierwsza grupa - czynności poprzedzające ruch pieniądza - obejmują prognozowanie, przewidywanie, planowanie i podejmowanie decyzji z uwzględnieniem czynnika czasu oraz towarzyszącego ryzyka. Druga grupa opiera się na faktycznej realizacji czynności związanych z realizacją zaplanowanego we wcześniejszej fazie ruchu pieniądza. Trzecia grupa dotyczy rejestracji, czyli ewidencji księgowej operacji finansowych, które wystąpiły w przeszłości, ich rozliczania w czasie i analizy zaewidencjonowanych zjawisk finansowych. Konsekwencją analizy jest wnioskowanie co do charakteru zjawisk w przeszłości i ich wpływ na przyszłość[30].

Gospodarka finansowa w ramach realizacji operacji pieniężnych, związanych z gromadzeniem przychodów i dokonywaniem wydatków pieniężnych ma wyraźne odniesienie podmiotowe do jednostek gospodarujących, które operują pieniądzem, i do aktywnej ich roli w operacjach finansowych.

Od pojęcia „*finansów*" termin „*gospodarka finansowa*" różni się zatem nie tylko podmiotowym akcentem, ale i szerszym zakresem, właśnie przez włączenie do niego w pierwszej kolejności działań związanych z przygotowaniem operacji pieniężnych. Obejmuje to dokonywanie wyboru źródeł gromadzenia dochodów pieniężnych i kierunków wydatków, wielkości i formy gromadzenia rezerw pieniężnych (oszczędności), wyboru sposobu dokonywania rozliczeń pieniężnych, rejestrowania zdarzeń gospodarczych, a także działalność organizatorską w postaci tworzenia zespołów ludzi, których zadaniem ma być wykonywanie operacji pieniężnych, ustalenie zakresu czynności poszczególnych pracowników, zasad współdziałania między nimi, odpowiedzialności itp. Oczywiście te czynności przygotowawcze mają inną skalę i formy w różnych jednostkach gospodarujących[31]. Jest to więc szereg czynności ułatwiających podejmowanie decyzji w sferze rzeczowego i finansowego zarządzania podmiotami sektora finansów publicznych.

Gospodarka finansowa jest więc procesem, w którym zachodzą wzajemne powiązania między przygotowaniem a faktycznym ruchem pieniądza. Procesy te podlegają ocenie i kontroli (za pomocą odpowiednich narzędzi) dla zwiększenia efektywności gospodarowania publicznym zasobem pieniądza i lepszego zaspokajania zbiorowych potrzeb społeczności.

---

[29] J. Sczepański, L. Szyszko, *Propedeutyka finansów przedsiębiorstwa*, Wyższa Szkoła Ekonomiczno – Informatyczna, Warszawa 1999, s. 10.
[30] *Finanse przedsiębiorstwa*, pod red. L. Szyszko, PWN, Warszawa 2000, s. 18.
[31] *Leksykon finansowo – bankowy*, pod red. W. Jaworskiego, PWE, Warszawa 1991, s. 136.

Dlatego też: *„gospodarka finansowa jest określana jako proces, który obejmuje nie tylko same gromadzenie i wydatkowanie środków pieniężnych przez podmioty prawa publicznego, ale także całokształt różnych czynności prawnych i organizacyjnych, które służą temu procesowi"*[32].

Gospodarkę finansową obejmuje zatem ogół czynności związanych z przygotowaniem, faktyczną realizacją, ewidencją, analizą i kontrolą operacji oraz zjawisk pieniężnych przeprowadzonych w podmiotach sektora publicznego, odzwierciedlających stosunki i zdarzenia gospodarcze miedzy podmiotami sektora publicznego i otoczeniem (zob. schemat 2).

Gospodarka finansowa opiera się na elementach procesu decyzyjnego dotyczącego wszystkich obszarów czynnościowych obejmujących zjawiska pieniężne oraz instrumenty służące przygotowaniu, podejmowaniu decyzji i ich realizacji. Jest to rozumienie gospodarki finansowej oddające jej istotę i ogół czynności w niej się zawierających[33].

Kryteria oceny gospodarki finansowej należy rozpatrywać w:

- ujęciu wewnętrznym (mikro, izolowanym),
- ujęciu wewnętrznym (nieizolowanym i odnoszącym się do zewnętrznych relacji: otoczenie – podmiot sektora publicznego).

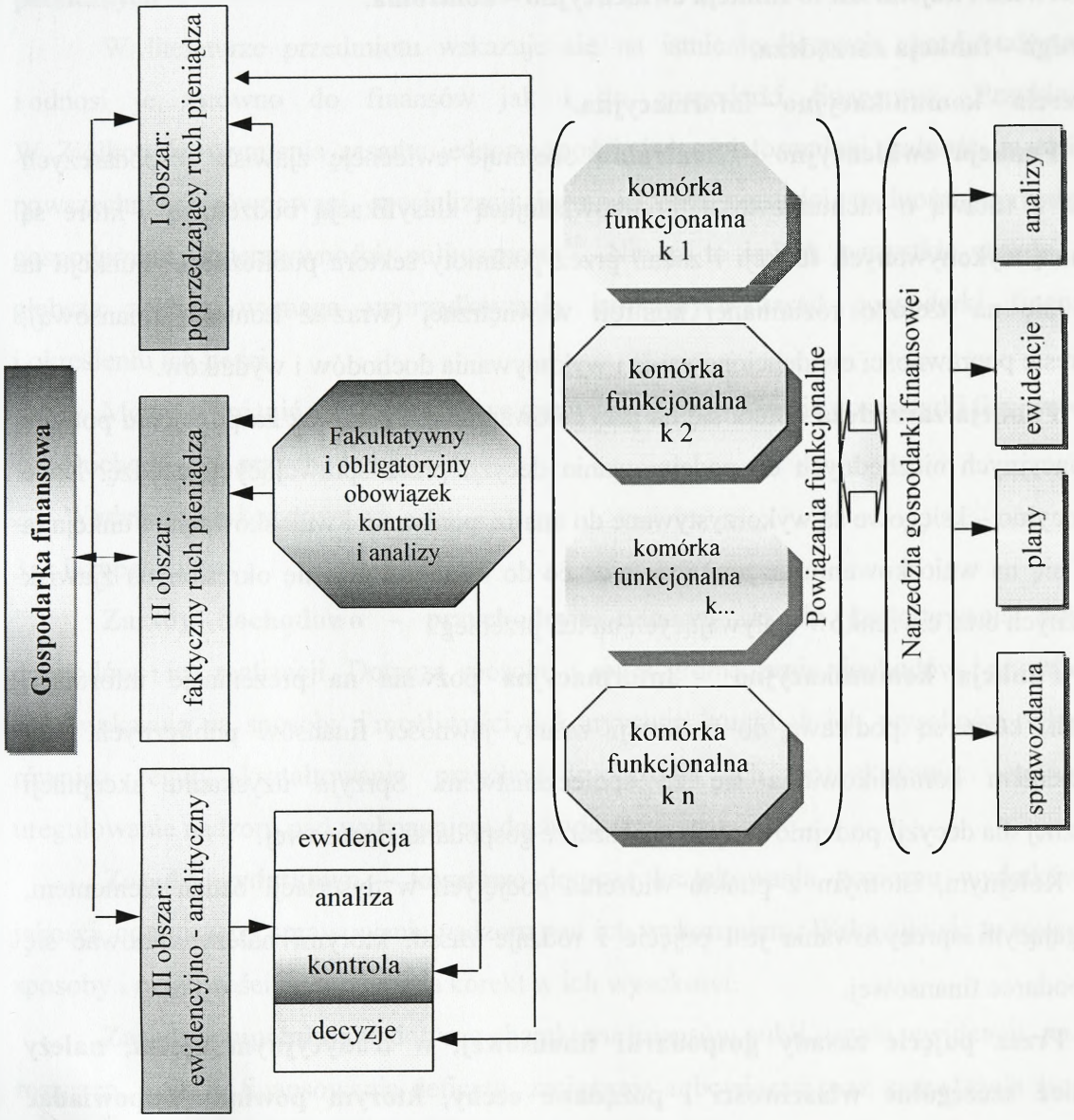
Za kryteria oceny gospodarki finansowej w ujęciu wewnętrznym (mikro) należy uznać[34]:

1. Zdolność do terminowego regulowania zobowiązań, co jest jedną z podstawowych zasad racjonalnego wydatkowania środków publicznych i na co zwraca szczególną uwagę ustawodawca w ustawie o finansach publicznych (płynność);
2. Racjonalizację wydatków i kosztów zgodnie z zasadą celowości, legalności, gospodarności i oszczędności;
3. Sprawność dochodową, rozumianą jako stopień realizacji dochodów i ocenę przyczyny ich odchylenia od planu, a także potencjalne możliwości ich odnowienia w przyszłości na poziomie nie niższym niż w bazowym roku budżetowym.

---

[32] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 16.
[33] M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 146.
[34] B. Filipiak – Dylewska, *Procedury budowy strategii finansowania zadań własnych gminy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2002, s. 63.

Schemat 2. Istota gospodarki finansowej



Źródło: M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy,* Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 147.

Kryteria oceny gospodarki finansowej powinny zatem odpowiedzieć na pytanie, czy jest ona prowadzona w taki sposób, aby osiągnąć podstawowy cel postawiony przed poszczególnymi podmiotami sektora publicznego?

Rozpatrując gospodarkę finansową w skali makro i jej korelację z całą gospodarką narodową, jako kryterium należy przyjąć zapewnienie trwałego rozwoju społeczeństwa. Olbrzymie znaczenie mają zatem zasady gospodarki finansowej, które stoją na straży prawidłowego jej prowadzenia.

Na gospodarkę finansową nie można patrzeć tylko z punktu ewidencyjno – kontrolnego, co mocno akcentuje obowiązujące prawo.

Istota gospodarki finansowej pozwala wyróżnić trzy podstawowe jej funkcje[35]:

- **pierwsza i najstarsza to funkcja ewidencyjno – kontrolna,**
- **druga – funkcja zarządcza,**
- **trzecia – komunikacyjno – informacyjna.**

Funkcja ewidencyjno – kontrolna obejmuje ewidencję zjawisk gospodarczych zgodną z ustawą o rachunkowości[36] i obowiązującą klasyfikacją budżetową[37], które są podstawą wykonywanych funkcji i zadań przez podmioty sektora publicznego. Funkcja ta opiera się na szeroko rozumianej kontroli wewnętrznej (wraz z kontrolą finansową), w zakresie poprawności ewidencjonowania i wykonywania dochodów i wydatków.

Funkcja zarządcza opiera się na przygotowaniu, analizie oraz zaspokojeniu potrzeb informacyjnych niezbędnych do podejmowania decyzji przez sprawujących władzę. Dane ewidencyjno – księgowe są wykorzystywane do analiz, porównań i wnioskowania. Funkcja ta opiera się na wnioskowaniu *ex post* i *ex ante* co do kształtowania się określonych zjawisk pieniężnych oraz czynników wpływających na ich przebieg.

Funkcja komunikacyjno – informacyjna pozwala na prezentację informacji i danych, które są podstawą do realizacji zasady jawności finansów publicznych. Jest instrumentem komunikowania się ze społeczeństwem. Sprzyja uzyskaniu akceptacji społecznej dla decyzji podejmowanych w obszarze gospodarki finansowej.

Kolejnym, istotnym z punktu widzenia podjętych w dysertacji badań elementem, wymagającym sprecyzowania jest pojęcie i rodzaje zasad, którymi należy kierować się w gospodarce finansowej.

Przez pojęcie zasady gospodarki finansowej, w tradycyjnym ujęciu, należy rozumieć szczególne właściwości i pożądane cechy, którym powinny odpowiadać określone instytucje[38].

Trafne wydaje się potraktowanie zasad gospodarki finansowej jako reguł determinujących tworzenie i wykorzystanie środków publicznych. Większość z nich ma

---

[35] Ibidem, s. 65.

[36] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (DzU 1994, nr 121, poz. 591); por. też Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 marca 2002 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości* (DzU 2002, nr 76, poz. 694).

[37] Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (DzU, 2004 nr 209, poz. 2132) – obowiązuje od 1 stycznia 2005 r.; poprzednio obowiązywało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (DzU 2003, nr 68, poz. 634). Por. także Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1999 r. *w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów* (DzU 1999, nr 78, poz. 880 – obowiązująca od 1. stycznia 2000 r.).

[38] N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, PWN, Warszawa 1993, s. 74.

zastosowanie nie tylko do budżetu, ale również w innych funduszach sektora finansów publicznych[39].

W literaturze przedmiotu wskazuje się na istnienie licznych zasad budżetowych i odnosi je zarówno do finansów jak i do gospodarki finansowej. Przykładowo, W. Ziółkowska wymienia zasady: jednoroczności, jedności formalnej, jedności materialnej, powszechności, równowagi, specjalizacji, jawności, przejrzystości, realności, uprzedniości, gospodarności, operatywności, polityczności[40]. Nie są to jednak wszystkie zasady, a ich głębsza analiza wymaga uporządkowania istniejących zasad gospodarki finansowej i określeniu ich treści.

Można wyróżnić trzy podstawowe grupy zasad prowadzenia gospodarki finansowej[41]:

1. Dochodowo – przychodowe,
2. Wydatkowo – kosztowe,
3. Uzupełniające.

Zasady dochodowo – przychodowe odnoszą się do kształtowania poziomu dochodów i ich realizacji. Dotyczą sposobu i reguł gromadzenia dochodów i przychodów, oraz wskazują na sposoby i możliwości dokonywania korekt w ich wysokości. Obejmują również reguły kształtowania przychodów i źródła ich pozyskiwania. Istotne jest uregulowanie nadzoru nad wykonaniem dochodów.

Zasady wydatkowo – kosztowe dotyczą kształtowania poziomu wydatków, ich jakości, ograniczeń i sprawowania nadzoru nad ich wykonaniem. Wskazuje się tu również na sposoby i możliwości dokonywania korekt w ich wysokości.

Zasady uzupełniające dotyczą charakteru finansów publicznych, ewidencji, nadzoru, roszczeń, sankcji, finansowania deficytu, zaciągania zobowiązań oraz zarządzania środkami i długiem publicznym[42]. Zasady te wskazują również na procedury kształtowania stosunków z instytucjami finansowymi.

Natomiast za pomocą tzw. zasady budżetu (ang. *budget principle*) charakteryzuje się działalność sektora publicznego. Jej istota tkwi w tym, że usługa świadczona przez podmioty sektora publicznego nie jest określona przez zysk i chęć indywidualnego podmiotu nabycia jej poprzez wydanie swoich pieniędzy. Usługa ta określona jest przez decyzje wydaną w trybie politycznej i administracyjnej procedury, bazującej na wspólnych społecznych celach.

---

[39] W. Ziółkowska, *Finanse publiczne – teoria i zastosowanie*, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 2002, s. 75.
[40] Ibidem, s. 75-81.
[41] B. Filipiak - Dylewska, *Procedury budowy...*, op. cit., s. 69-70.
[42] Ibidem, s. 79.

Zasada budżetu jest przeciwieństwem zasady rynku. Przesłanką drugiej jest osiąganie zysków, pierwszej zaś polityczno-administracyjny proces. Decyzje w zakresie gospodarki publicznej są wynikiem tarć grup społecznych. Droga parlamentarna, polityczna i administracyjna stanowi istotne kryterium wyróżnienia publicznej gospodarki finansowej. Pozwala ona oddzielić zakres gospodarki finansowej kierowanej przez aparat rządowy od gospodarki finansowej kształtowanej przez osoby prywatne[43].

Konieczność świadczenia określonych usług publicznych (np. związanych z bezpieczeństwem i obroną narodową), a więc wydatkowania środków na ich realizację i gromadzenie potrzebnych do tego celu dochodów sprawia, że publiczna gospodarka finansowa jest procesem stałym, ciągłym, a zarazem jest niezbędnym elementem funkcjonowania danej wspólnoty państwowej.

Aby mogło istnieć państwo i jego instytucje (np. wojskowe, administracyjne), musi być prowadzona państwowa gospodarka finansowa.

Sporny może być tylko jej zakres, co zależy od bardzo wielu czynników, m. in. takich jak stan gospodarki w danym okresie i stosowane koncepcje polityki ekonomicznej (np. związane z ideami państwa liberalnego lub państwa opiekuńczego). Dodać także należy, że dochody publiczne nie mogą być oceniane jedynie jako ciężary nakładane na jednostki prywatne, jako zło, które z trudem można tylko tolerować[44].

Usługi (dobra) publiczne, finansowane na podstawie tych dochodów, są warunkiem istnienia danej organizacji państwowej, a także podstawą rozwoju cywilizacyjnego i warunkiem sprawnego działania jednostek sektora prywatnego. Ten ostatni nie będzie się rozwijał bez odpowiednich usług świadczonych przez sektor publiczny w dziedzinie bezpieczeństwa, zdrowia, oświaty, kultury, ubezpieczeń społecznych, transportu, gospodarki wodnej, ochrony środowiska, itp. Warunkiem właściwego funkcjonowania sektora prywatnego jest produkcja dóbr publicznych, na odpowiednim poziomie i w odpowiednim zakresie. Zakres sektora publicznego i świadczonych przez niego usług będzie jednak zawsze przedmiotem politycznego sporu.

Niewątpliwie publiczne zaspokajanie niektórych potrzeb, w tym w zakresie bezpieczeństwa i obrony narodowej jest zadaniem państwa i innych związków publicznoprawnych (np. gmin, powiatów), stąd też niezbędna jest odpowiednia ich działalność w dziedzinie ekonomiki, która w warunkach gospodarki towarowo-pieniężnej

---

[43] Por. J. Burkhead, *Government budgeting*, New York – London 1956, s. 32; G. Colm, *Essays in Public Finance and Fiscal Policy*, New York 1955, s. 9; A. Borodo, *Finanse publiczne RP, zagadnienia prawne*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2001, s. 15.

[44] A. Borodo, *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 16.

przybiera postać gospodarki pieniężnej państwa, samorządów i innych podmiotów sektora publicznego. Działalność ta (w bardzo ogólnym ujęciu) polega na dokonywaniu wydatków pieniężnych (nakładów na rzecz wytwarzania dóbr publicznych) i gromadzeniu dochodów, niezbędnych do pokrycia tych wydatków. Z powyższego wynika konieczność funkcjonowania publicznej gospodarki finansowej[45].

Przedmiotem tej gospodarki jest przymusowe (z reguły) przejmowanie dochodów i finansowanie zadań (dokonywanie wydatków), związanych z wytwarzaniem dóbr zaspokajających potrzeby publiczne.

Zależności te, choć poddawane krytyce, są nieuchronną koniecznością funkcjonowania takiego organizmu jakim jest państwo i jego instytucji, powoływanych do pełnienia zadań, zapewniających jego istnienie.

1.1.3. Gospodarka finansowa wojska

Zadaniem państwa jest tworzenie warunków do prowadzenia działalności ekonomicznych podmiotów, wobec których spełnia ono funkcje władcze.

Państwo jest więc szczególnym podmiotem systemu ekonomicznego w tym sensie, że motywy działalności państwa różnią się od motywów działalności przedsiębiorstw i gospodarstw domowych[46].

Te zasadnicze różnice wynikają z faktu, że równowaga finansów prywatnych i przemieszczenia prywatnych zasobów są kształtowane przez prawa gospodarki rynkowej, takie jak prawo podaży i popytu na rynku kapitałowym wyznaczające stopę procentową, natomiast równowaga finansów publicznych i przemieszczenia zasobów publicznych są zdominowane przez interwencję państwa i wyznaczane przez władzę publiczną[47].

Działania podmiotów publicznoprawnych mogą mieć różny charakter. Przede wszystkim występują działania, za pomocą, których państwo lub podmioty publicznoprawne czynią użytek ze swej możliwości sprawowania władzy, uruchamiając władze publiczne do realizacji swej polityki. Zasoby przeznaczone na finansowanie tych działań powinny być niewątpliwie uznane za zasoby publiczne, podobnie jak zasoby wykorzystywane do finansowania zadań związanych z obroną narodową należy traktować jako zasoby publiczne.

---

[45] Ibidem, s. 14.
[46] Por. S. Owsiak, *Podstawy nauki...*, op. cit., s. 146.
[47] P. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 24.

Najogólniej za zasoby publiczne uważa się wszystkie środki służące finansowaniu działań, w których państwo nie występuje jako zwykła jednostka, lecz przejawia swą moc rządzenia i stosowania przymusu. Również z punktu widzenia ekonomicznego środki te różnią się zasadniczo od zasobów prywatnych, gdyż wymykają się spod działania praw rynkowych i są przedmiotem operacji wykonywanych jako wyraz sprawowania władzy państwowej[48].

Współcześnie jedną z oczywistych potrzeb społeczeństwa jest ta związana z zapewnieniem niepodległości i nienaruszalności terytorium. Zapewnienie bezpieczeństwa obywateli oraz niepodległość i nienaruszalność terytorium państwa wymaga zastosowania niezbędnych sił i środków[49].

Realizacja potrzeby obronnej wymaga, aby z ogółu bogactwa narodowego wyznaczyć określoną część zasobów, niezbędną do jej realizacji. W ich skład wchodzą zasoby ziemi, pracy, zasobów trwałego i obrotowego (w tym i zasoby finansowe, a w szczególności pieniężne). Wytwarzanie i dostarczanie określonych dóbr publicznych i społecznych wymaga – w warunkach gospodarki pieniężnej – posiadania dochodów. Spełniając konstytucyjną funkcję jaką jest obrona narodowa (ale także bezpieczeństwo publiczne, administracja, edukacja itp.) państwo musi ponosić wydatki związane z alokowaniem dóbr publicznych i społecznych. Jednocześnie państwo bezpośrednio nie wytwarza żadnego dochodu. Dlatego z konieczności sięga do dochodów innych podmiotów, wykorzystując atrybut władzy[50], dokonując tym samym redystrybucji dochodów w państwie[51].

Redystrybucja ta realizowana jest w formie pieniężnej. Pieniądz staje się zatem podstawowym aktywem finansowym, służącym realizacji zadań publicznych w ramach gospodarki wojskowej[52].

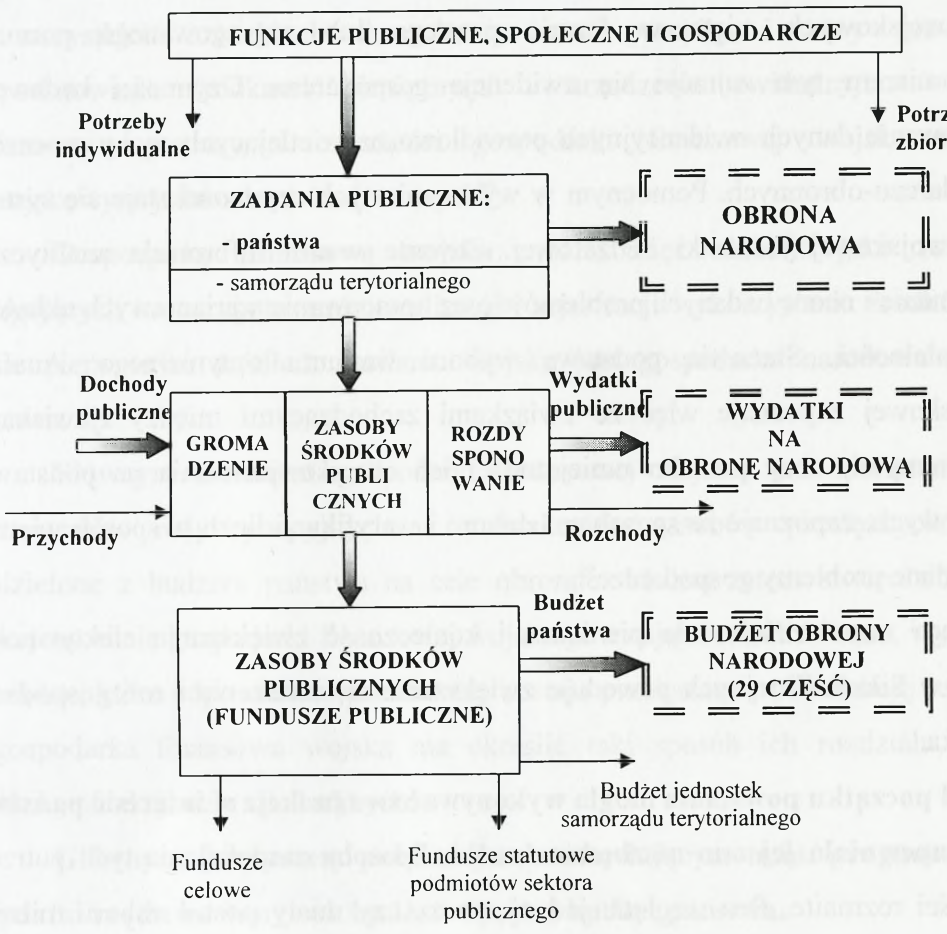
„Gospodarka wojskowa to zorganizowana w ramach sił zbrojnych działalność podmiotów gospodarujących zgodna z wymaganiami zdolności i gotowości bojowej obejmująca całokształt procesów związanych z gospodarowaniem zasobami osobowymi, rzeczowymi, finansowymi na wszystkich szczeblach kierowania siłami zbrojnymi"[53].

---

[48] Ibidem, s. 42.
[49] Por. Z. Stachowiak, *O integracji wojskowej myśli ekonomicznej – inaczej*, [w]: *Na drodze do integracji wojskowej myśli ekonomicznej*, AON, Warszawa 1994, s. 105.
[50] Źródłem finansowania wydatków publicznych mogą być też pożyczki.
[51] Por. S. Owsiak, *Finanse publiczne*... op. cit., s. 56 i 58.
[52] Por. K. Stańczyk, *Identyfikacja zasobów finansowych przeznaczonych na obronność*, [w]: *Zarządzanie zasobami obronnymi w Polsce – stan i perspektywy*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2005, s. 78.
[53] *Słownik terminów z zakresu bezpieczeństwa narodowego*, pod red. B. Balcerowicza, AON, Warszawa 1999, s. 24.

Miejsce zasobów w realizacji zadań publicznych oraz źródła ich finansowania przedstawia schemat 3.

Schemat 3. Zadania publiczne i źródła ich finansowania



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *System finansowy w Polsce,* pod red. B. Pietrzaka, Z. Polańskiego, B. Woźniak, PWN, Warszawa 2003, s. 452.

Analizując gospodarkę wojskową należy podkreślić, iż bada ona problemy gospodarczo-obronne zarówno w ujęciu statycznym, jak i dynamicznym. Badania te mogą dotyczyć konkretnej jednostki wojskowej, konkretnej służby lub określonego rodzaju wojsk, albo dającego się wyodrębnić problemu gospodarczego i mogą one obejmować krótsze lub dłuższe okresy (badania operatywne i okresowe).

Analiza gospodarki wojskowej, to m.in. zespół metod badawczych wojskowych procesów i zjawisk gospodarczych, mających na celu przygotowanie informacji o działalności, wynikach i sytuacji gospodarczej, które stanowią podstawę podejmowania decyzji optymalizujących działalność w siłach zbrojnych. Analiza gospodarki wojskowej polega na rozkładaniu procesów i zjawisk gospodarczo-obronnych na poszczególne elementy

i rozpatrywaniu ich wzajemnych związków celem stworzenia łańcucha przyczynowo-skutkowego oraz dokonania syntezy oceniającej te zjawiska i procesy w świetle racjonalnego gospodarowania. Stanowi ona podstawę opracowania wniosków decyzyjnych[54].

Punktem wyjścia dla badań analitycznych są stwierdzone stany procesów i zjawisk w jednostkach wojskowych, ujęte w formie prostego lub zagregowanego pomiaru ilościowego. Pomiarem tym zajmuje się ewidencja gospodarcza. Czynności badawcze obejmują opracowanie danych ewidencyjnych prawidłowo naświetlających cechy procesów i zjawisk gospodarczo-obronnych. Pomocnym w wykonaniu tych czynności staje się system rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej. Zawarte w nim informacje analityczne umożliwiają poznanie i ocenę badanych problemów oraz opracowanie wariantowych układów planowanej działalności. Stanowią podstawę wyboru wariantu optymalnego. Analiza gospodarki wojskowej zapoznaje więc ze związkami zachodzącymi między zjawiskami gospodarczo-obronnymi, uczy ponadto umiejętności ich charakteryzowania na podstawie informacji liczbowych, zapoznaje ze sposobami doboru i weryfikacji liczb w sposób wiernie naświetlający badane problemy gospodarcze[55].

Wzrastająca współcześnie rola pieniądza i konieczność zwiększania efektywności gospodarowania w Siłach Zbrojnych powoduje zwiększanie się znaczenia i roli gospodarki finansowej wojska.

Armia od początku powstania mogła wykonywać swe funkcje w interesie państwa wówczas, gdy zapewniało jej ono niezbędne środki. Sposoby zaspokajania tych potrzeb były w przeszłości rozmaite. Bez względu jednak na to, czy miały postać zaboru mienia, rekwizycji bądź zdobyczy wojennej, czy też – jak w okresach późniejszych – przybierały postać regularnych dostaw z zasobów gospodarki kraju, były przez państwo milcząco lub wyraźnie akceptowane.

Armia jako organ zbrojny państwa utrzymywała się zawsze kosztem zewnętrznych źródeł ekonomicznych, stanowiących rezultat społecznej działalności wytwórczej. Różnorodne formy nabywania lub dostarczania z zewnątrz środków dla armii były i pozostają nadal ciągiem działań gospodarczych, które w swej treści stanowią proces ekonomiczny. Sens i istota tego procesu pozostają te same; od innych społecznych procesów ekonomicznych wyróżnia go to, że jest pochodnym celów i zadań militarnych[56].

---

[54] *Poradnik wykorzystania rachunku ekonomicznego w gospodarce wojskowej*, pod red. T. Kamińskiego, WAP, Warszawa 1989, s. 60.

[55] Szerzej: R. Polak, J. Telep, *Armia zawodowa – uwarunkowania organizacyjne i ekonomiczne*, Bellona, Warszawa 2003, s. 111 i nast.

[56] *Ekonomika wojskowa*, pod red. M. Kocha, Wyd. MON, Warszawa 1979, s. 30.

Gospodarka finansowa wojska to część gospodarki wojskowej polegająca m.in. na zasileniu wojsk w środki finansowe.

Gospodarka finansowa wojska realizowana jest w ramach systemu finansowego wojska obejmującego zespół organów finansowych oraz dysponentów środków finansowych na wszystkich szczeblach dowodzenia oraz przepisy i normy prawne dotyczące gospodarowania środkami pieniężnymi i urządzenia ewidencyjno – informacyjne. Podstawowe procesy i czynności gospodarki finansowej wojska realizowane są w wojskowych jednostkach budżetowych[57].

Gospodarkę finansową wojska można więc określić jako zespół czynności polegających na przygotowaniu, realizacji i rejestracji wykorzystania środków pieniężnych, gdzie pierwotnym źródłem zasilania wojska jest gospodarka narodowa poprzez budżet państwa.

Głównym zadaniem gospodarki finansowej wojska jest optymalne zastosowanie instrumentów redystrybucyjnych w stosunku do zasobów pieniężnych, które zostały wydzielone z budżetu państwa na cele obronne. Można zatem stwierdzić, że w wyniku funkcjonowania gospodarki finansowej wojska powstają scentralizowane, wydzielone zasoby pieniężne, które odpowiednio podzielone, zostają przekazane na realizację celów obronnych, a gospodarka finansowa wojska ma określić taki sposób ich rozdziału, który zapewni realizację funkcji celu sił zbrojnych.

Głównym funduszem publicznym, zestawiającym m.in. prognozowane dochody i wydatki rządu na dany rok budżetowy, jest budżet państwa.

Podział środków budżetowych, w wyniku którego następują wydatki wojskowe oparty jest na ich głównych determinantach, które wynikają z polityki i kształtu ustroju państwa, oraz jego sytuacji finansowej. Wielkość tych wydatków jest rezultatem decyzji władz publicznych wypływających m.in. z takich przesłanek, jak:

- kierunki polityki zagranicznej,
- sojusze międzynarodowe,
- doktryna obronna,
- stan finansów publicznych państwa.

Watro zauważyć, iż dokonywane w ostatnich latach przeobrażenia w systemie obronnym państwa, a w szczególności w jego sferze militarnej, tj. siłach zbrojnych, nie

[57] *Słownik wojskowej terminologii ekonomiczne,* pod red. W. Stankiewicza, *WAP, Warszawa 1976*, s. 60.

byłyby możliwe bez odpowiedniego finansowania i poprawy gospodarowania resortowymi środkami finansowymi[58].

Funkcjonujący w siłach zbrojnych system dowodzenia i dostosowane do niego postępowania związane z pozyskiwaniem uzbrojenia, sprzętu, wyposażenia i środków utrzymania, inaczej przebiegające, niż w innych działach gospodarki narodowej, procesy zaopatrywania, magazynowania i eksploatacji, zdecydowały o ukształtowaniu się odrębnego modelu gospodarki finansowej wojska[59]. Model ten w swej treści, formach i sposobie działania nie jest jednorodny, albowiem w zbiorze tym można wydzielić różne typy podmiotów gospodarczych zróżnicowanych pod względem ich powiązania z budżetem państwa i gospodarką rynkową.

Specyficzną cechą gospodarki tych podmiotów jest brak lub ograniczone występowanie związku wydatków z dochodami. Na tej podstawie można w gospodarce wojskowej wydzielić dwie formy gospodarki finansowej:

1. Budżetową, obejmującą działalność podstawową,
2. Pomocniczą, *„pozabudżetową”* obejmującą wszelkie sposoby wiązania gospodarki budżetowej z elementami rozrachunku gospodarczego.

W siłach zbrojnych zadania gospodarki finansowej sprowadzać się powinny do stymulowania wszystkich czynników optymalizujących efekt militarny. W tym zawarta jest zasadnicza trudność, albowiem tego efektu ani też jego zmian nie można wyrazić jednolitymi miernikami. Jest to między innymi powodem trudności określenia, w jakim stopniu sprawnie działająca gospodarka finansowa wpływa na wzrost efektywności gospodarki wojskowej. Rozwiązania tego problemu należy poszukiwać w analizie zakresu i możliwości wykorzystania funkcjonalnych składników gospodarki finansowej oraz ich kontroli.

Istotnym jest, iż kontrola ta zapewnić ma:

- bieżący i wszechstronny pomiar wszystkich parametrów rzeczywistego przebiegu działalności gospodarczej,
- przetwarzanie wyników tych pomiarów na informacje wymagane przy przeprowadzaniu rachunku ekonomicznego, poprzedzającego podjęcie nowych decyzji.

---

[58] Szerzej: M. Juszczyk, K. Stańczyk, *Badanie tendencji w wydatkach wojskowych Polski w latach 1990-2003* oraz *Kształtowanie wydatków wojskowych Polski do 2008 roku*, [w]: *Stan i prognoza rozwoju wydatków wojskowych w Polsce na tle tendencji światowych*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2004, s 65-91 i 128-148; oraz J. Płaczek, K. Stańczyk, *Tendencje w wydatkach wojskowych Polski w latach 2001-2004*, „Zeszyty Naukowe AON” 2005, nr 3, s. 119-128; K. Stańczyk, *Organizacyjne i prawne uwarunkowania kształtowania budżetu MON*, „Myśl Wojskowa” 2005, nr 2, s. 122-125.

[59] Por. W. Stankiewicz, *Ekonomika wojenna*, Warszawa 1970, s. 26; Ekonomika wojskowa, pod red. M. Kocha..., op. cit., s. 120.

Stąd m.in. bezpośredni związek kontroli finansowej z prowadzeniem rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej obejmującej gromadzenie informacji wyrażonej w ujęciu wartościowym i z podejmowaniem decyzji w jednostce jako podmiocie gospodarczym.

1.2. Współczesny system kontroli finansowej

Zagadnienia dotyczące kontroli, szczególnie kontroli finansowej, są w teorii traktowane wielostronnie, w sposób zróżnicowany. Różnorodność pojmowania kontroli, wynika ze stosunkowo obszernego ujęcia rodzajów kontroli występujących w rzeczywistości gospodarczej i przypisywanie kontroli finansowej do różnych typów kontroli, co uzależnione jest często od przyjętego na konkretne potrzeby kryterium. Zagadnienia dotyczące kontroli finansowej dodatkowo komplikują normy prawa finansowego, szczególnie po przystąpieniu Polski do struktur Unii Europejskiej.

Celem tej części rozprawy jest przedstawienie istoty kontroli i dokonanie usystematyzowania jej klasyfikacji. Szczególne miejsce w rozważaniach tej części dysertacji zajmą zagadnienia dotyczące kontroli finansowej, i próba zaprezentowania współczesnego jej rozumienia.

1.2.1. Istota i znaczenie kontroli

Kontrola to porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, rozpatrywanie czegoś; dochodzenie czegoś, wnikanie, wgląd w coś; nadzór nad czymś[60].

Zjawisko kontroli występuje w każdym rozsądnie zorganizowanym działaniu zarówno jednostki ludzkiej, jak większych zbiorowości, do których w szczególności należy społeczeństwo i państwo[61].

W literaturze przedmiotu kontrola jest traktowana jako jeden z elementów cyklu sprawnego, zorganizowanego działania, obejmującego:

1. Uświadomienie sobie (i – w przypadku działania zbiorowego – przez kierownictwo członkom zespołu) rzeczywistych celów działania oraz ich wzajemnego stosunku;
2. Planowanie działania, czyli obmyślanie środków i sposobów działania dostosowanych zarówno do celów, jak i do warunków, albo inaczej, organizowanie toku działań;

---

[60] *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1984, t. 1, s. 1001.

[61] A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2004, s. 7.

3. Pozyskanie i rozmieszczenie zasobów potrzebnych do wykonywania działań, a gdyby ich pozyskanie okazało się niemożliwe, działanie uboczne zmierzające do takiego przekształcenia wewnętrznych i zewnętrznych warunków działania głównego, aby główny cel mógł być osiągnięty za pomocą zasobów będących do dyspozycji (pozyskanie zasobów można scharakteryzować również jako organizowanie w znaczeniu statycznym);
4. Realizowanie zadań: im bardziej udoskonalona struktura organizacyjna, tym bardziej powodzenie całego procesu zależy od dokładności realizacji wszystkich, chociażby pozornie drobnych, szczegółów planu działania;
5. Kontrolę realizacji, polegającą na porównaniu realizacji z odpowiednimi wzorcami i wyciągnięciu z tego porównania wniosków na przyszłość[62].

Tak rozumiana kontrola, w sensie działalności, czyli w aspekcie czynnościowym posiada złożony charakter, składa się z wielu elementów. Rozumie się ją w wąskim, bądź szerokim znaczeniu.

W wąskim rozumieniu kontrolą nazywamy ogół czynności polegających na sprawdzeniu stanu faktycznego[63].

W szerokim rozumieniu kontrola jest swoistą działalnością, na którą składają się następujące zasadnicze rodzaje czynności: ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań), porównanie wykonań z obowiązującymi wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności miedzy wykonaniami i wyznaczeniami[64].

Istotą procesu kontroli w szerokim znaczeniu jest ustalenie rzeczywiście uzyskanych rezultatów, a następnie ich porównanie z wielkościami zaplanowanymi. Kontrola w takim ujęciu obejmuje też analizę ewentualnych odchyleń, otrzymanych w wyniku porównania i wreszcie w razie potrzeby – zainicjowanie odpowiednich decyzji korekcyjnych i dostosowawczych[65].

Kontrolą jest obserwowanie, ustalanie, czy wykrywanie stanu faktycznego — porównywanie rzeczywistości z zamierzeniami, występowanie przeciwko zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowanie kompetentnym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach[66].

---

[62] J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1969, s. 46.
[63] M. Jaroszyński, *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1952, s. 12.
[64] L. Kurowski, H. Sochacka - Krysiak, *Kontrola finansowa, organizacja i kierowanie*, PWE, Warszawa 1990, s. 24.
[65] B. R. Kuc, *Niektóre problemy autonomizacji kontroli*, „Prakseologia" 1973, nr 3-4, s. 19.
[66] J. Starościak, *Elementy nauki w administracji*, PWN, Warszawa 1957, s. 137.

W. Dawidowicz stwierdza[67], że: kontrola to działanie polegające na:

1. Zbadaniu istniejącego stanu rzeczy;
2. Zestawieniu tego co istnieje, z tym co przewidują odpowiednie wzorce czy normy postępowania — i sformułowaniu na tej podstawie odpowiedniej oceny;
3. W przypadku istnienia rozbieżności między stanem istniejącym a pożądanym, na ustaleniu przyczyn tych rozbieżności;
4. Sformułowaniu zaleceń mających na celu ukazanie sposobu usunięcia niepożądanych zjawisk ujawnionych przez kontrolę.

Kontrola składa się więc z określonych etapów (faz).

Przebieg poszczególnych faz kontroli można również scharakteryzować następująco[68]:

1. Sformułowanie celu działania (faza przygotowawcza) – cel lub cele powinny być sformułowane jasno, precyzyjnie, nie mogą budzić wątpliwości (jednoznaczność); konieczne jest określenie efektów związanych z przeprowadzona kontrolą, zakresu czynności, niezbędnych działań i obszarów objętych kontrolą;
2. Opracowanie planu działania (faza przygotowawcza) – obejmuje proces mający na celu zaplanowanie zadania, podział zadań i obowiązków związanych z przyszłymi działaniami kontrolnymi, metod koordynacji kontroli;
3. Przygotowanie warunków i środków uznanych za niezbędne do zastosowania w procesie kontroli (faza przygotowawcza) – obejmuje dobór środków służących do przeprowadzenie działań kontrolnych, zapewnienie i zorganizowanie stanowisk pracy kontrolerów i przygotowanie zasobów do sprawnego wykonania kontroli;
4. Wykonanie zadania kontrolnego (faza realizacyjna) – polega na faktycznym przeprowadzeniu kontroli zgodnie z zaplanowanymi czynnościami (faza 2) i za pomocą środków uznanych za niezbędne (faza 3);
5. Ocena i kontrola wyników (faza realizacyjna) – ma na celu zapobieżenie nieprawidłowościom w trakcie prowadzenia czynności kontrolnych i po ich zakończeniu.

Poszczególne etapy kontroli tworzą proces kontroli, w czasie którego dokonuje się nie tylko porównania stanu rzeczywistego danej rzeczy lub sprawy z wzorcem, ale jeśli stan rzeczywisty jest gorszy od wzorca, to należy szukać tego przyczyn, ustalić osoby odpowiedzialne i doprowadzić do tego, aby stan rzeczywisty dorównywał wzorcowi lub go przewyższał (zob. schemat 4).

---

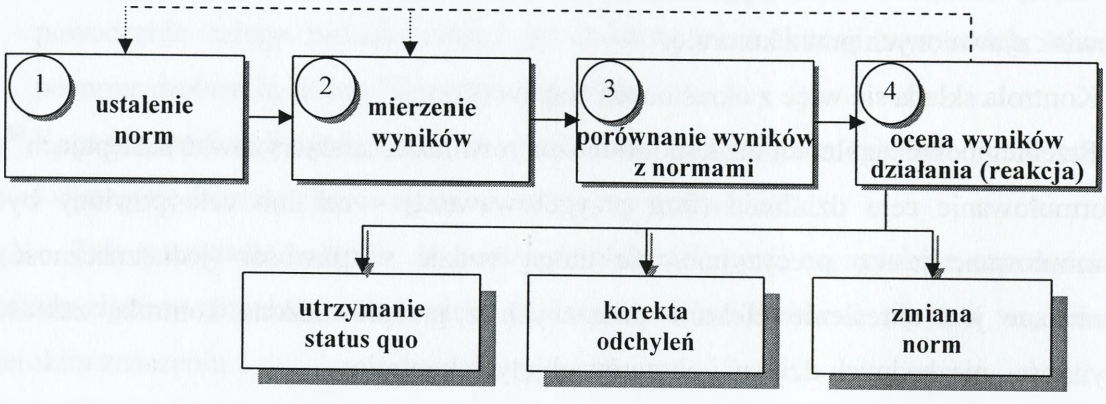
[67] W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, PWN, Warszawa 1970, s. 34.

[68] Por. S. Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1997, s. 58.

Skłania to do stwierdzenia, że każda kontrola musi być dokonywana nie tylko w układzie sekwencyjnym, ale również logicznym, uwzględniającym wzajemne współzależności.

Kontrola koncentruje się zatem na poszukiwaniu negatywnych cech w przebiegu danych procesów i następnie doprowadzenie do ich eliminacji.

Schemat 4. Etapy procesu kontrolowania



Źródło: R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004, s. 585.

Kontrola jest procesem badawczym, który powinien mieć wynik działania. Każde działanie kontrolne musi zatem zmierzać do ustalenia wzorców wyjściowych opisujący obowiązujący stan i rzeczywistego stanu. Na tej podstawie są wyciągane wnioski o odchyleniach między stanem rzeczywistym a pożądanym. Konieczne jest więc ustalenie przyczyn, źródeł i warunków, które wywołały odchylenia, ich trendu kształtowania i możliwości wystąpienia w przyszłości. Ostatnim elementem procedury jest wskazanie na możliwości usprawnienia kontrolowanego obszaru rzeczywistości, wskazanie kierunków pożądanych zmian lub naprawy istniejącego stanu (negatywnych odchyleń).

Skoro zatem kontrola jest to proces porównywania rzeczywistych rezultatów z tym, co zostało zaplanowane, oraz ocena powstałych odchyleń, to za pomocą kontroli można określić postęp w realizacji celów i zadań organizacji, odpowiednio wcześniej podjąć działania korygujące, porównać wyniki działalności menedżerów, utrzymać dyscyplinę ekonomiczną w organizacji[69].

Tak więc w szerokim (akceptowanym i przyjętym na potrzebę dysertacji) rozumieniu kontrola obejmuje fazę podejmowania decyzji na podstawie wyników postępowania ustalającego, porównującego, interpretującego, oceniającego i projektującego decyzje.

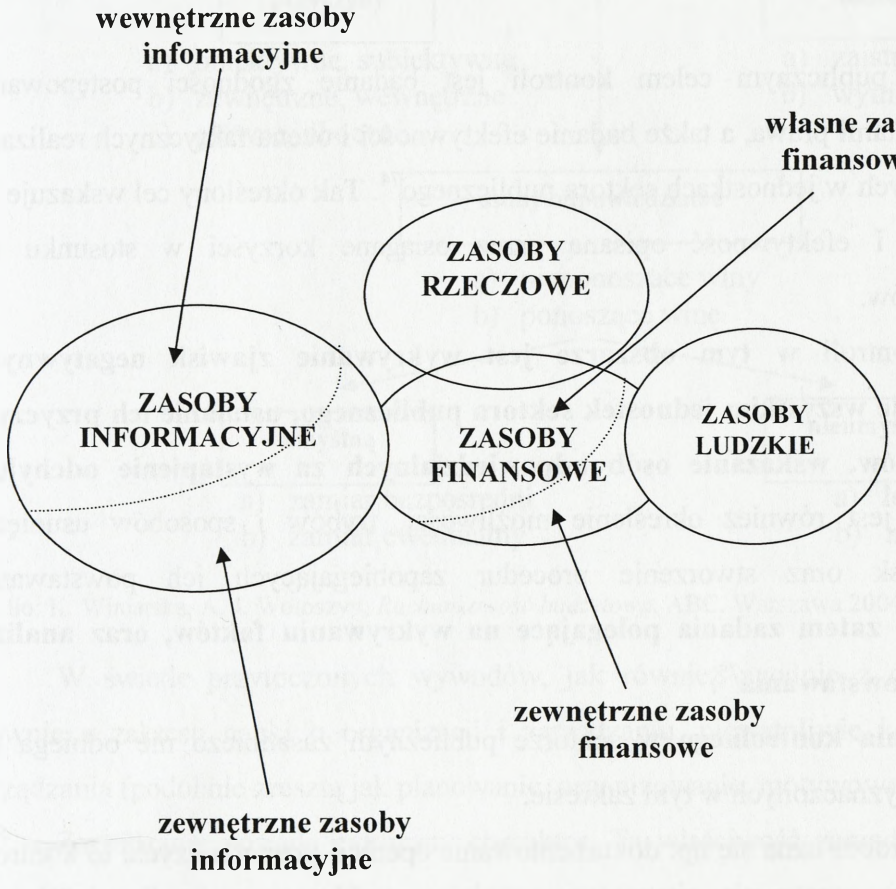
[69] Por. H. Buk, *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, „Serwis Finansowo Księgowy" 1998, nr 4, s. 14.

Zatem kontrola to regulacja działań, prowadzona w taki sposób, by ułatwić osiągnięcie przyjętych celów[70].

Kontrola może być skoncentrowana na dowolnym obszarze działalności, ale zazwyczaj przebiega dwukierunkowo: w obszarze zasobów i na określonym szczeblu.

Istotę kontroli skoncentrowanej na zasobach prezentuje schemat 5. Obejmuje ona cztery obszary: zasoby rzeczowe, zasoby finansowe, zasoby informacyjne i zasoby ludzkie.

Schemat 5. Koncentracja na zasobach w procesie kontroli



Źródło: R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004, s. 585.

Mając na uwadze, że zasoby publiczne są ograniczone, a potrzeby zgłaszane pod adresem władz publicznych nieograniczone, kontrola ma szczególne zadanie, polegające na ocenie efektywności pozyskania i wydatkowania publicznych zasobów pieniężnych na cele publiczne. Kontrola pozwala nie tylko ustalić odchylenia w realizacji określonego zadania publicznego, ale również wyjaśnić ich przyczyny[71].

[70] R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004, s. 585.
[71] M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne*..., op. cit., s. 160.

Kontrolę w sektorze publicznym łączy się z zasadą zawartą w ustawie o finansach publicznych, a dotyczącą sposobu wykonania zadań: zadania powinny być wykonane zgodnie z zasadami uczciwej konkurencji, w sposób efektywny, oszczędny i terminowy[72]. Oznacza to racjonalne działanie, czyli charakteryzujące się ładem i sprawnością.

Sprawność opiera się na[73]:

- skuteczności, czyli osiągalności celu;
- ekonomiczności, czyli oszczędnym i wydajnym działaniu;
- korzystności, czyli działaniu przynoszącym nadwyżkę wartości wyników użytecznych nad kosztami.

W sektorze publicznym celem kontroli jest badanie zgodności postępowania z obowiązującymi aktami prawa, a także badanie efektywności i ocena faktycznych realizacji procesów zachodzących w jednostkach sektora publicznego[74]. Tak określony cel wskazuje na legalność działania i efektywność opisaną przez osiągane korzyści w stosunku do poniesionych nakładów.

Zadaniem kontroli **w tym obszarze jest wykrywanie zjawisk negatywnych w działalności przede wszystkim jednostek sektora publicznego, ustalanie ich przyczyn, rozmiarów i skutków, wskazanie osób odpowiedzialnych za wystąpienie odchyleń.** Ważnym zadaniem jest również określenie możliwości, trybów i sposobów usunięcia negatywnych zjawisk oraz stworzenie procedur zapobiegających ich powstawaniu w przyszłości. **Są to zatem zadania polegające na wykrywaniu faktów, oraz analizie i zapobieganiu ich powstawania[75].**

Proces badania kontrolnego w sektorze publicznym zasadniczo nie odbiega od ogólnych kanonów wyznaczonych w tym zakresie.

Jeśli za taki proces uzna się np. dokumentowanie operacji gospodarczych, to kontrola będzie poszukiwać odstępstw od uznawanych za prawidłowe ujęcie stron tego procesu[76].

Proces badania kontrolnego[77] przedstawia schemat 6.

---

[72] Por. art. 28 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 35 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[73] Ibidem, s. 16.

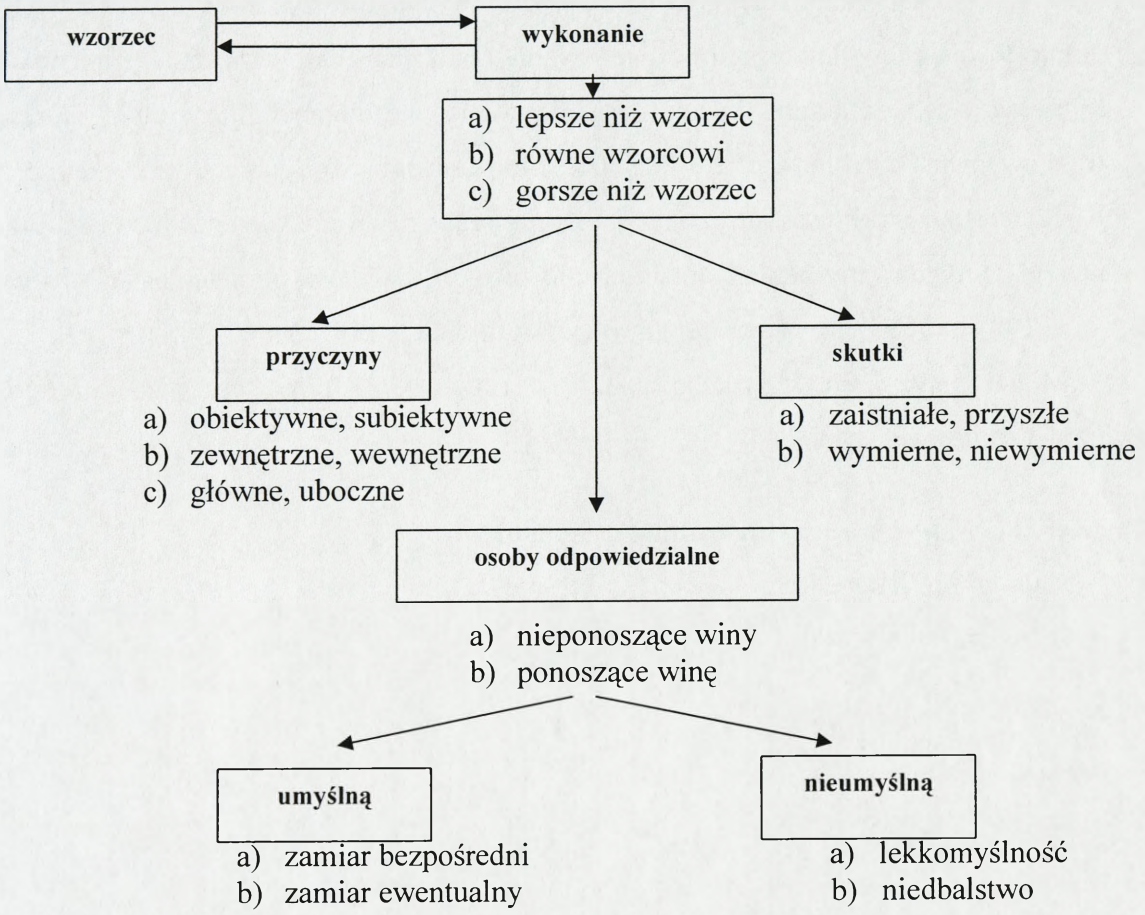
[74] J. Uryga, A. Kośmider, *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984, s. 25.

[75] M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne*..., op. cit., s. 158.

[76] K. Winiarska, A. J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 333.

[77] Jest to schemat badań kontrolnych prezentowany w czasie zajęć w ramach aplikacji kontrolerskiej nowo zatrudnianych pracowników Najwyższej Izby Kontroli (przed 1989 r.).

Schemat 6. Proces badania kontrolnego



Źródło: K. Winiarska, A. J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, ABC, Warszawa 2004, s. 334.

W świetle przytoczonych wywodów, jak również zgodnie z osiągnięciami teorii, głównie z zakresu nauki o organizacji i zarządzaniu, niewątpliwie kontrola jest funkcją zarządzania (podobnie zresztą jak planowanie, organizowanie, motywowanie)[78].

Zarządzanie posiada cykliczny charakter. Tą właściwość zarządzania obrazuje cykl zarządzania. Zgodnie z cyklem najpierw opracowuje się plany, następnie organizuje instytucję, zatrudnia ludzi, kieruje nimi, kontrolując osiąganie jej celów. Poszczególne etapy cyklu tworzą proces zarządzania podmiotu. Ponieważ proces zarządzania może być – i jest – powtarzany wielokrotnie, nazywany jest często cyklem zarządzania[79]. W tym rozumieniu cykl zarządzania składa się z elementów – zwanych funkcjami zarządzania. Z tego punktu widzenia istotnym staje się miejsce kontroli wśród pozostałych funkcji zarządzania.

W modelach, zwanych modelami tradycyjnymi przyjmuje się, że:

---

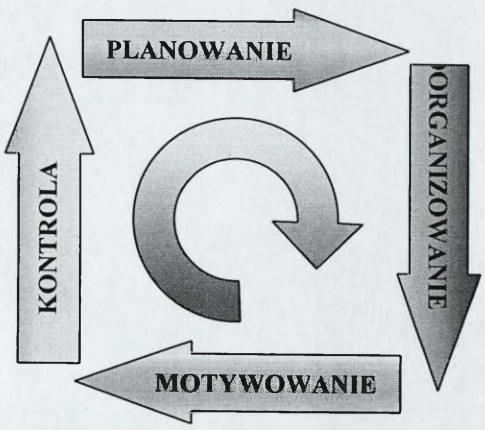
[78] Por. R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania...*, op. cit., s. 40; W. Kieżuń, *Sprawne zarządzanie organizacją*, PWN, Warszawa 1997, s. 224; J. A. F. Stoner, Ch. Wankel, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1997, s. 53.

[79] Por. L. Bittel, *Krótki zarys zarządzania*, PWN, Mc Graww-Hill Book Company Europ, Warszawa - Londyn 1998, s. 20.

1. Kontrola jest ostatnia fazą jednego cyklu procesu zarządzania, która równocześnie tworzy warunki do rozpoczęcia kolejnego cyklu, a więc do podjęcia czynności planistycznych[80];
2. Kontrolowanie jest funkcją zamykającą cykl zarządzania. Stanowi mechanizm sterujący, który łączy wszystkie inne funkcje - organizowania, zatrudniania i kierowania – z celami (planowaniem)[81]. Kończy ona cykl poprzez stwierdzenie, czy zaplanowane cele zostały osiągnięte w rzeczywistości, czy też nie. Jeżeli cele zostały osiągnięte, wówczas proces będzie kontynuowany bez zmian. Jeżeli nie zostały osiągnięte, podjęte zostaną działania korekcyjne, aby skierować proces na właściwą drogę[82].

Model tradycyjny cyklu zarządzania, z punktu widzenia funkcji zarządzania w sposób graficzny przedstawia schemat 7.

Schemat 7. Model tradycyjny cyklu zarządzania



Źródło: S. Nahotko, *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich*, Oficyna Wydawnicza Ośr.Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000 r., s. 76.

Pogląd, że kontrola jest ostatnią funkcją zarządzania ma obecnie, co najmniej dyskusyjny charakter. System kontroli byłby wówczas obarczony ujemnymi rozwiązaniami, gdyż:

1. Sugeruje on kontrolę dopiero po pewnych etapach działalności (*ex post*), przeprowadzoną np. po zakończeniu planowania albo po podjęciu decyzji, dokonaniu wydatku lub powstaniu kosztu;
2. Faworyzuje formy kontroli mniej skuteczne, np. o administracyjno-formalnym oddziaływaniu, zaniedbując formy bardziej aktywne i skuteczne[83].

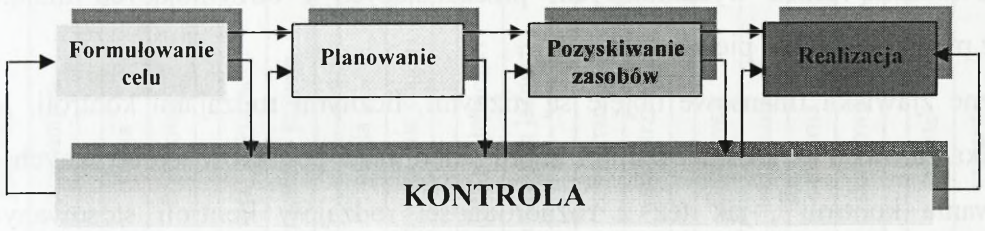
---

[80] B. Kuc, *Niektóre problemy autonomizacji kontroli...*, op. cit., s. 19.
[81] Por. „Biuletyn Krajowej Izby Biegłych Rewidentów", Warszawa 1995, nr 21, s. 197.
[82] Ibidem, s. 199.
[83] S. Nahotko, *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich*, Oficyna Wydawnicza Ośr. Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000, s. 76.

Z podanych względów model tradycyjny trudny jest do przyjęcia w praktyce zarządzania wojskową jednostka budżetową, a więc i jej kontrolą. Dzieje się tak dlatego, że omawiany model nie wytrzymuje próby czasu we współczesnych warunkach funkcjonowania wojskowych jednostek budżetowych. Z tegoż względu istnieje wiec potrzeba przyjęcia innych założeń modelowych, adekwatnych do nowych warunków. Jest to zagadnienie tym bardziej istotne, że współczesne wojskowe jednostki budżetowe są dużymi, złożonymi strukturami, działającymi w oparciu o ogólnie stosowane w państwie normy prawa finansowego, działającymi w otoczeniu rynkowym, dlatego winny być kontrolowane za pomocą dobrze przemyślanych i sformalizowanych mechanizmów.

W modelu współczesnym kontrola stanowi pomost między różnymi funkcjami zarządzania, co jest wynikiem akceptacji zasady sprzężenia zwrotnego w zarządzaniu (również wojskową jednostką budżetową, zob. schemat 8).

Schemat 8 Model współczesny cyklu zarządzania



Źródło: S. Nahotko, *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich*, Oficyna Wydawnicza Ośr. Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000, s. 77.

W tym rozumieniu procesu zarządzania, kontrola powinna być nieodłączną funkcją każdego przedsięwzięcia w danym procesie gospodarczym i realizowana jednocześnie z innymi funkcjami[84]. Należy ją traktować jako mechanizm sterujący i łączący pozostałe funkcje zarządzania. Kontrole nie należy przeciwstawiać planowaniu. Jest to zagadnienie istotne, gdyż często dowódcy wojskowych jednostek budżetowych uważają, że proces planowania obejmuje przyszłość, a kontrolowanie dotyczy wyłącznie zdarzeń przeszłych (np. wyników zrealizowanego zadania). Jest to o tyle zrozumiałe, że działanie tych dowódców w dużej mierze uzależnione jest od np. informacji księgowych i danych rachunkowych, które

[84] M. Wasylko, *Kontrola jako system sterowania procesami gospodarczymi*, PWE, Warszawa 1980, s. 23-24.

dotyczą zdarzeń przeszłych. W takich sytuacjach dowódcy kontrolują tylko skutki zaistniałych zdarzeń i analizują przyczyny stając już przed dokonanymi faktami[85].

Tak sformułowane myśli skłaniają do sformowania dwóch tez będących podstawą do dalszych rozważań, dotyczących zagadnień związanych z kontrolą:

1. Sprzężenie zwrotne jest właściwością kontroli, pozwalającą oddziaływać na przyszłą działalność dzięki należytemu poznaniu wykonywania wyznaczeń w przeszłości[86];
2. Kontrola z jednej strony jest elementem zarządzania, z drugiej zaś – system zarządzania nie może funkcjonować sprawnie i efektywnie bez odpowiedniego zorganizowanego systemu kontroli[87].

1.2.2. Klasyfikacje kontroli

Istotnym warunkiem prawidłowego funkcjonowania sektora finansów publicznych jest nie tylko stworzenie systemu instytucji poboru dochodów publicznych oraz aparatu kontrolującego prawidłowość ich wnoszenia, ale także systemu kontrolującego gospodarkę finansową prowadzoną przez wydatkujących, przekazujących i otrzymujących majątek publiczny oraz publiczne środki pieniężne[88].

Publiczne zjawiska finansowe objęte są różnymi, licznymi rodzajami kontroli. Ich mnogość wynika zarówno ze zróżnicowania i braku jednolitości poglądów teoretycznych co do klasyfikowania kontroli[89], jak też z różnorodności rodzajów kontroli stosowanych w praktyce gospodarczej[90] (zob. schemat 9).

---

[85] *Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem*, cz. I, *Pojęcia, funkcje, zasady, zasoby*, pod red. H. Bienioka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 1998, s. 265.

[86] A. Godunow, *Wwiedientje reoriju uprawlienija*, Moskwa 1967.

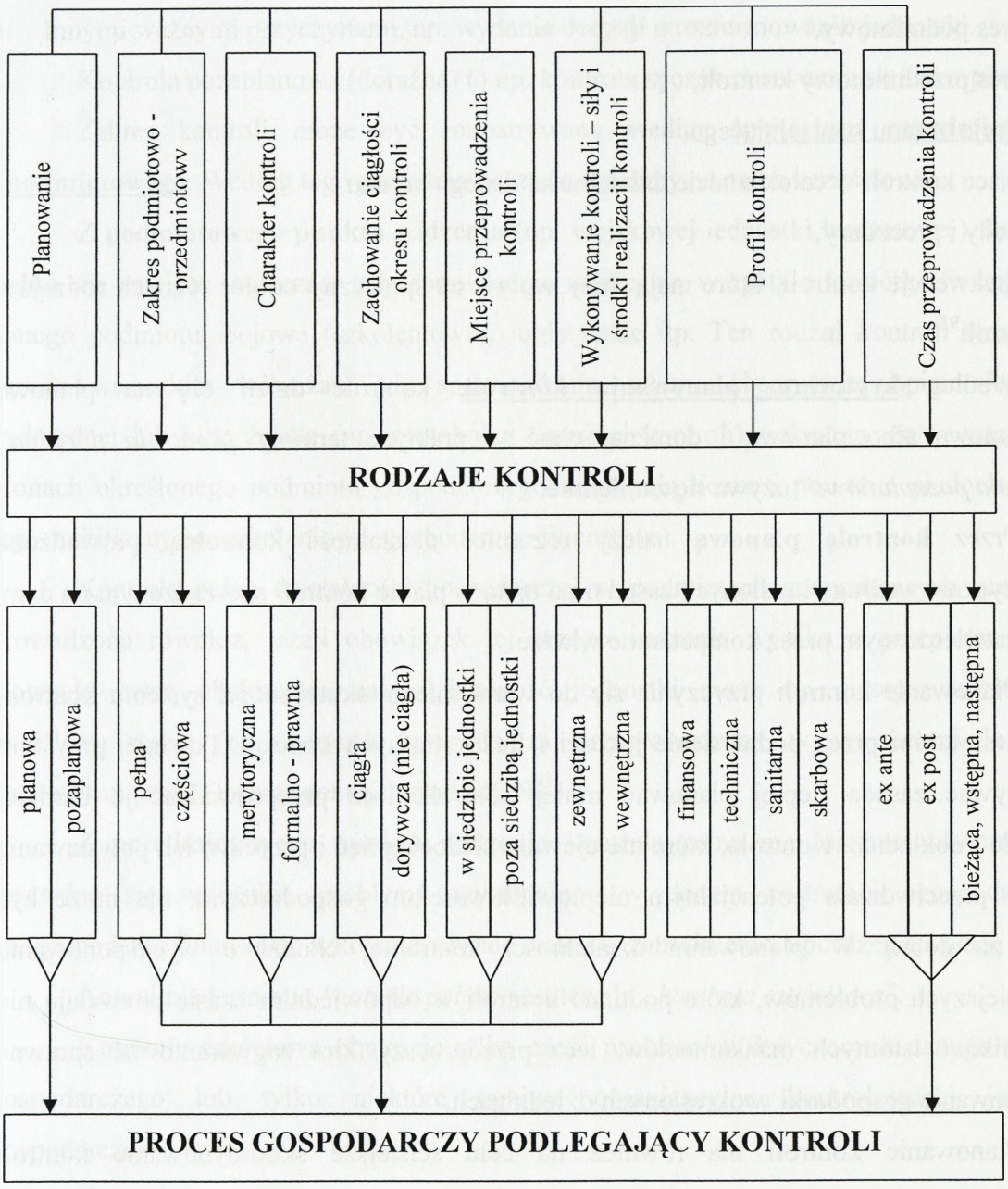
[87] L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa...*, op. cit., s. 19

[88] *System finansowy w Polsce*, pod red. B. Pietrzaka, Z. Polańskiego, B. Woźniak, PWN, Warszawa 2003, s. 474.

[89] Por. A. Gaweł, *Rewizja działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1964; L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971; L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000; E. Górecki, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym*, Wyd. Agencji Wydawniczej Interfart, Łódź 1999; S Kałużny, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie...*, op. cit.; E. Karwowski, *Organizacja i kontrola wewnętrzna na przykładzie spółki prawa handlowego*, Wyd. Perfekt-Audit Doradcy Finansowo-Księgowi, Gdańsk 1996; *Kontrola wewnętrzna*, praca zbiorowa zespołu Price Waterhouse Coopers, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999; Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 1998; K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Wyd. UNIVERS-D.K.M., Warszawa-Zielona Góra 1996; M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001; A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej...*, op. cit., Gdańsk 2004.

[90] Por. Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 15.

Schemat 9. Rodzaje kontroli według przyjętych kryteriów podziału



Źródło: M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001, s. 69.

Jednak liczba rodzajów kontroli, wymienianych w literaturze przedmiotu przez różnych autorów, nie odgrywa większej roli, gdyż w każdym wypadku zależy ona od przyjętego kryterium podziału oraz liczby rozpatrywanych przypadków[91].

[91] M. Wasylko, *Kontrola finansowa...*, op. cit., s. 64.

Każdy element i rodzaj kontroli odgrywa istotną rolę w prawidłowym funkcjonowaniu państwa i społeczeństwa, jednak waga poszczególnych rodzajów kontroli jest zróżnicowana. Decydują o niej:

- zakres podmiotowy,
- zakres przedmiotowy kontroli,
- pozycja organu kontrolującego,
- miejsce kontroli w całokształcie działalności danego organu,
- metody i procedury,
- konsekwencje kontroli, które mają duży wpływ na społeczny odbiór różnych rodzajów kontroli[92].

Według **kryterium planowania kontroli**, kontrole dzieli się na planową i pozaplanową albo planową i doraźną, choć w praktyce terminy „*kontrola doraźna*" i „*kontrola pozaplanowa*" używa się zamiennie.

Przez **kontrolę planową** należy rozumieć działalność kontrolną, prowadzoną systematycznie według określonych zasad oraz ujętą w planie kontroli sporządzonym na dany okres i zatwierdzonym przez kompetentne władze.

Planowanie kontroli przyczynia się do wzmocnienia skuteczności systemu kontroli, przede wszystkim przez podniesienie jakości i liczby trafnych kontroli. Powinna przy tym obowiązywać zasada: lepiej planować mniej kontroli, lecz przeprowadzać je bardziej wnikliwie i dokładnie. Kontrola, która nie ujawnia niedociągnięć i przyczyn ich powstawania oraz nie przeciwdziała potencjalnym nieprawidłowościom gospodarczym, nie może być uznana za dobrą. W planowaniu działalności kontrolnej chodzi o wyeksponowanie najistotniejszych problemów, które poddane kontroli w odpowiednim czasie pozwalają nie tylko uniknąć istotnych mankamentów, lecz przede wszystkim zagwarantować sprawne funkcjonowanie gospodarki w określonych dziedzinach.

Planowanie kontroli ma również na celu ściślejsze skoordynowanie kontroli przeprowadzanych w trybie nadzoru służbowego.

Niezależnie od kontroli planowych realizuje się **kontrole pozaplanowe** (*ad hoc*). Są one podyktowane:

1. Koniecznością wykonania ważnych przedsięwzięć wynikających i związanych z sytuacjami, które powstają po zatwierdzeniu planów kontroli;

---

[92] Por. E. Ruśkowski, *Kontrola skarbowa w systemie kontroli finansowej*, [w]: *Teoretyczne i praktyczne aspekty kontroli skarbowej*, pod red. E. Tegler, Szczecin 1997, za L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa..., op. cit.*, s. 225.

2. Zagrożeniem powstania określonych nadużyć lub niedociągnięć w gospodarce;
3. Zmianami organizacyjnymi (łączenie jednostek w większe systemy gospodarcze, nadanie statusu jednostki budżetowej, przydzielenie na zaopatrzenie);
4. Innymi ważnymi przyczynami, np. wydanie decyzji o rozformowaniu jednostki.

Kontrola pozaplanowa (doraźna) to np. kontrola sposobu usuwania skutków powodzi.

Zakres kontroli może być rozpatrywany według **kryterium przedmiotowego i podmiotowego**. Według tego podejścia kontrolę dzielimy na pełna i częściową.

Z **podmiotowego punktu widzenia** (np. wojskowej jednostki budżetowej), **kontrola pełna** ma miejsce wówczas, gdy sprawdzeniu podlegają wszystkie komórki funkcjonalne danego podmiotu: bojowe (szkoleniowe), logistyczne itp. Ten rodzaj kontroli stosuje się przede wszystkim wówczas, gdy sprawozdania, własne obserwacje, opinie jednostki nadrzędnej lub inne źródła (np. protokół z doraźnej kontroli) wskazują, że we wszystkich pionach określonego podmiotu gospodarczego występują liczne i poważne niedociągnięcia (np. mobilizacyjne, szkoleniowe, gospodarczo-finansowe).

Kontrola pełna działalności gospodarczej w podmiotach gospodarczych może być prowadzona również, jeżeli obowiązek jej przeprowadzenia wynika z przepisów prawa. Kontrolę pełną obejmującą całą działalność jednostki może np. przeprowadzić NIK, określony resort (np. kontrola gospodarcza przeprowadzana w wojskowej jednostce budżetowej przez Departament Kontroli MON[93]).

Z **przedmiotowego punktu widzenia** kontrola pełna ma miejsce wówczas, gdy sprawdza się wszystkie problemy występujące w danym podmiocie gospodarczym, np. gospodarkę finansową, szkolenie, obsadę etatową, zatrudnienie, uposażenie i płace.

Antonimią terminu „*kontrola pełna*" jest termin „*kontrola częściowa*".

Kontrola częściowa obejmuje tylko cześć problemów dotyczących danego procesu gospodarczego lub tylko niektóre ogniwa organizacyjne kontrolowanej jednostki gospodarczej.

Kontrolę częściową przeprowadza się wówczas, gdy:

1. Poziom gospodarki w danym ogniwie jest ogólnie dobry, z wyjątkiem niektórych komórek lub konkretnych zagadnień, które należy poddać kontroli celem usunięcia istniejących w nim mankamentów;

[93] Departament Kontroli MON jest organem wykonawczym Ministra Obrony Narodowej w zakresie planowania, koordynacji i prowadzenia kontroli gospodarczej, dewizowej i skarbowej w resorcie obrony narodowej, a także przedstawiania oceny stanu gotowości bojowej i mobilizacyjnej jednostek wojskowych. Jako komórka organizacyjna Ministerstwa Obrony Narodowej, a jednocześnie organ wykonawczy ministra Obrony Narodowej upoważniona jest do prowadzenia czynności kontrolnych we wszystkich dziedzinach działalności resortu.

2. Zachodzą obawy, że w określonych ogniwach lub dziedzinach działalności są lub mogą powstać straty;
3. Do przeprowadzenia kontroli pełnej brak jest sił i środków;
4. Wynika to z wymaganych przepisów lub decyzji.

Różnicę między kontrolą pełną i częściową według kryterium przedmiotowego przedstawia schemat 10.

Schemat 10. Kontrola pełna i częściowa według kryterium przedmiotowego



Źródło: M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001, s. 66.

Według **kryterium charakteru przeprowadzanych badań** kontrolę dzieli się na merytoryczną i formalno-rachunkową.

Kontrola merytoryczna dotyczy treści kontrolowanej dziedziny działalności gospodarczej. Badania przeprowadza się pod względem legalności, celowości i gospodarności.

Badanie legalności operacji finansowych i gospodarczych polega na sprawdzeniu, czy są one zgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Wskazana jest przy tym ocena stosowanych przepisów i przeanalizowanie ich funkcjonowania w praktyce oraz rozważenie ewentualnej potrzeby wystąpienia do właściwych organów w wymaganym trybie z wnioskiem o ich udoskonalenia.

Badanie z punktu widzenia celowości obejmuje sprawdzenie, czy planowane i wykonane zamierzenia były konieczne, czy zostały podyktowane potrzebami społeczno-ekonomicznymi, względami wzmocnienia bezpieczeństwa (obronności) kraju oraz czy pozostają w ogólnej zgodności z zasadami polityki społeczno-ekonomicznej państwa.

Natomiast przy badaniu gospodarności sprawdza się, czy prowadzona działalność jednostki spełnia wymagania racjonalnej gospodarki, biorąc pod uwagę poniesione nakłady i uzyskane efekty.

W odróżnieniu od kontroli merytorycznej **kontrola formalno-rachunkowa** polega na sprawdzeniu rzetelności danych operacji finansowo-gospodarczych pod względem:

1. Formalnym – czy dowody rachunkowe odpowiadają określonym wymaganiom, zwłaszcza czy wszystkie operacje gospodarcze zostały udokumentowane zgodnie z przepisami prawa oraz sprawdzone i zatwierdzone przez właściwe osoby;
2. Rachunkowym – czy poszczególne kwoty nie zawierają błędów rachunkowych (np. czy odpowiednia suma wynika z pomnożenia ilości przez cenę);
3. Kompletności – czy dowody zawierają wszystkie niezbędne załączniki, konieczne do stwierdzenia stanu faktycznego wynikającego z faktury, np. protokoły odbioru, protokoły jakości i ilości, raporty wytwórczości oraz inne niezbędne dokumenty.

Zgodnie z **kryterium zachowania ciągłości okresu kontroli**, kontrolę można podzielić na ciągłą (z zachowaniem ciągłości okresu badań) i bez zachowania ciągłości okresu badań.

Kontrola ciągła polega na tym, że wszystkie kolejne kontrole przeprowadza się z zachowaniem ciągłości czasu. Ciągłość kontroli jest zachowana wówczas, kiedy każda następna kontrola bada proces gospodarczy od daty zakończenia poprzedniej kontroli z nieznacznym cofnięciem się. Tego rodzaju kontrolę przeprowadzają określone organy, np. inspekcji, kontroli w ściśle określonych warunkach (np. kontrola wykonania budżetu państwa przez NIK).

Kontrola bez zachowania ciągłości nie spełnia wyżej wymienionej zasady.

Podział kontroli według **kryterium miejsca przeprowadzenia badań** stanowi kolejne kryterium klasyfikacji. Można tu wyodrębnić kontrolę przeprowadzaną w siedzibie jednostki kontrolowanej lub w siedzibie jednostki kontrolującej, jeżeli jednostka kontrolowana nie może zapewnić warunków do przeprowadzenia kontroli.

Kontrola prowadzona w siedzibie jednostki kontrolowanej daje możliwość naocznego zbadania działalności jednostki. Kontrola realizowana poza siedzibą jednostki nie ma, z zasady, możności głębszego przeprowadzania badań.

Z punktu widzenia **kryterium wykonawców kontroli (sił i środków potrzebnych do jej wykonania**) wyróżniamy wykonawców kontroli wewnętrznej i zewnętrznej.

Kontrolę wewnętrzną przeprowadza się siłami i środkami danego podmiotu (np. wojskowej jednostki budżetowej).

Kontrola wewnętrzna, to kontrola ekonomiczna sprawowana przez samą jednostkę gospodarczą, przez jej własnych pracowników, kierowników, czy inne osoby funkcyjne. To kontrola stanowiąca pewien przemyślany i zorganizowany system działania. Jest ona integralnie związana z zarządzaniem jednostki i stanowi ważną funkcję kierowania podmiotem gospodarczym. Kontrola działająca wewnątrz jednostki powinna stanowić swego rodzaju system wczesnego ostrzegania i bezzwłocznie sygnalizować stwierdzone zagrożenia, naruszenia przepisów i zaniedbania zasad nadzoru i kontroli, niegospodarności, ewentualnie straty i nadużycia. Ponadto kontrola wewnętrzna powinna działać profilaktycznie, czyli zapobiegać niekorzystnym zjawiskom[94] (zob. schemat 11).

Dobrze funkcjonujący w jednostce system kontroli wewnętrznej powinien:

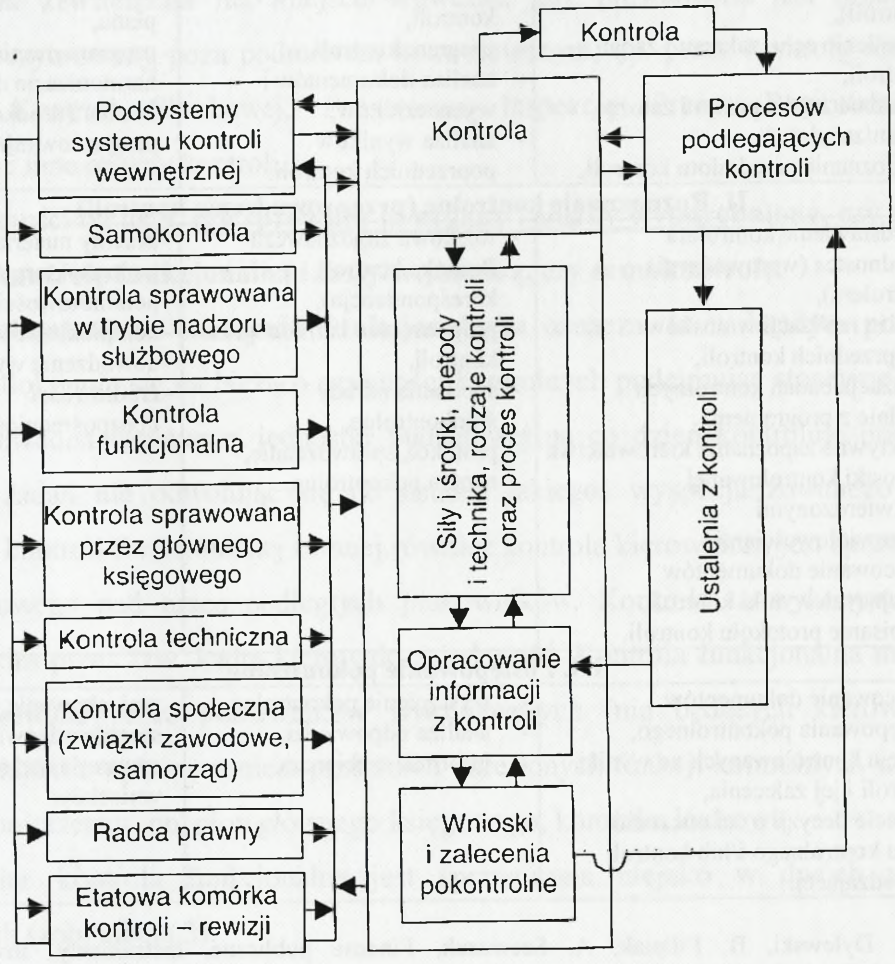
1. W sposób zorganizowany, a nie przypadkowy i zaimprowizowany, szczególnie poprzez powiązania z rachunkowością i strukturą organizacyjną jednostki **działać profilaktycznie**;
2. Skutecznie **zapobiegać powstawaniu wszelkiego rodzaju nieprawidłowości** (niegospodarności), **marnotrawstwa**, a przede wszystkim **korupcji**, **kradzieży**, **defraudacji** itd., zniechęcać potencjalnych sprawców, ale i ujawniać niewykorzystane rezerwy;
3. Bezzwłocznie **eliminować wszelkie nieprawidłowości**, które mimo prowadzonych działań zapobiegawczych mogą powstać (wystąpić) i – jak potwierdza praktyka – występują;
4. **Powodować** konsekwentne i stanowcze **egzekwowanie utraconego mienia** oraz wnioskować o **pociąganie do odpowiedzialności** osoby fizyczne i prawne, które spowodowały określone nieprawidłowości (nadużycia itp.);
5. **Oceniać poprawność i skuteczność funkcjonowania rozwiązań systemowych** (finansowo-gospodarczych, organizacyjnych, prawnych, informatycznych i innych). W zależności od wyników kontroli proponować ich doskonalenie lub opracowanie nowych, które zapewnią bieżącą efektywną działalność określonych podmiotów gospodarczych oraz perspektywiczny ich rozwój, stosownie do potrzeb gospodarki rynkowej[95].

Zatem, **kontrola wewnętrzna powinna pomóc w osiągnięciu celów oraz zapobiec utracie zasobów. Pomaga ona również zapewnić wiarygodną sprawozdawczość finansową, przestrzegać przepisów prawnych i regulacji wewnętrznych oraz uniknąć**

[94] Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element...*, op. cit., s. 10.
[95] Por. M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system...*, op. cit., s. 134.

utraty reputacji i konsekwencji wynikających z przepisów dotyczących dyscypliny finansów publicznych[96].

Schemat 11. Koncepcja systemu kontroli wewnętrznej



Źródło: M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001, s. 137.

Kontrola wewnętrzna przebiega w następujących etapach[97]:

- przygotowanie kontroli,
- rozpoznanie kontrolne, czyli właściwa kontrola badawcza,
- postępowanie pokontrolne.

[96] Por. obowiązującą od 01 lipca 2005 r. Ustawę z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2005, nr 14, poz. 114). Poprzednio w tym zakresie miały zastosowanie art. od 137 do 179 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[97] S. Kałużny, T. Zawadzak, *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1999, s. 30.

Tabela 2. Czynności wykonywane w procesie kontroli wewnętrznej na poszczególnych jej etapach

Podstawowe czynności kontrolne	Formy realizacji kontroli	Zasady postępowania kontrolnego
I. Przygotowanie kontroli (działań kontrolnych)		
- określenie tematów (tematyki kontroli), - określenie celu, zakresu i zadań kontroli, - ustalenie źródeł prawa i założeń organizacyjnych, - rozpoznanie przedmiotu kontroli.	- kwartalny, półroczny plan kontroli, - program kontroli, - analiza dokumentów i wyznaczników, - analiza wyników poprzednich kontroli.	- planowość, elastyczność planu, - programowanie, - harmonizacja działania i doboru środków prognozowania.
II. Rozpoznanie kontrolne (przeprowadzenie kontroli)		
- przedstawienie kontrolera w jednostce (wprowadzenie kontrolera), - analiza realizacji wniosków z poprzednich kontroli, - realizacja badań kontrolnych zgodnie z programem, - selektywne zapoznanie kierownictwa jednostki kontrolowanej ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, - opracowanie dokumentów ujmujących wyniki kontroli, - podpisanie protokołu kontroli.	- rozmowa zapoznawcza (książka kontroli, korespondencja), - program oraz harmonogram kontroli, - spotkania narady śródkontrolne, - protokół, sprawozdanie, narada pokontrolna.	- prawdy materialnej, - kontrasyktoryjności, - podmiotowości, - kompleksowości badań, - dowodzenia wyników, - źródłowości i bezpośredniości badań.
III. Postępowanie pokontrolne		
- opracowanie dokumentów postępowania pokontrolnego, - reakcja kontrolowanych na wyniki kontroli i jej zalecenia, - podjecie decyzji o zakończeniu cyklu kontrolnego i/lub kontroli sprawdzającej.	- wystąpienia pokontrolne, - analiza odpowiedzi, - informacja zbiorcza.	- wnioskowanie, określenie stopnia odpowiedzialności, - czuwanie nad realizacją wniosków.

Źródło: M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 177.

System kontroli wewnętrznej musi uwzględniać wszystkie uwarunkowania wewnętrzne danego podmiotu gospodarczego oraz sprzężenia z otoczeniem. Niektóre podsystemy systemu kontroli wewnętrznej są bezsporne i powinny występować we wszystkich typowych podmiotach gospodarczych, np. w sektorze publicznym w wojskowych jednostkach budżetowych. Należą do nich:

1. Nadzór sprawowany przez kierownika (dowódcę i jego zastępcę);
2. Samokontrola realizowana przez całą obsadę personalna jednostki;
3. Kontrola funkcjonalna realizowana przez szefów, kierowników wszystkich komórek funkcjonalnych, np. sztabu, logistyki, infrastruktury, kadr, księgowości;
4. Kontrola sprawowana przez głównego księgowego, którą można zaliczyć do kontroli funkcjonalnej. Ma ona z mocy ustawy, a nie tylko uregulowań wewnętrznych, szerokie

uprawnienia kontrolne (kontrola wstępna, następna, bieżąca), prawo odmowy, w szczególnych przypadkach, podpisania dokumentu albo zwrotu celem ponownego sprawdzenia i należytego udokumentowania[98];

5. Kontrola samorządowo-społeczna sprawowana między innymi przez związki zawodowe.

Kontrola zewnętrzna ma miejsce wówczas, gdy prowadzona jest przez organ organizacyjnie usytuowany poza podmiotem kontrolowanym, np. przez kontrolę resortową, NIK, Urząd Kontroli Skarbowej, Państwową Inspekcję Pracy, Regionalne Izby Obrachunkowe i inne organy kontroli.

W zależności od tego, **czy sprawują ją organy i służby wyodrębnione, czy też inne instytucje** na: **kontrolę funkcjonalną i instytucjonalną, czy samokontrolę**.

Pojęcie **kontroli w znaczeniu funkcjonalnym** oznacza, iż w każdym podmiocie gospodarczym dokonuje się na bieżąco czynności kontrolnych podejmując stosowne do tego decyzje, np. dowódca wojskowej jednostki budżetowej na co dzień kontroluje praktyczne wykonywanie zadań nie odwołując się do ustaleń jakiegoś wyspecjalizowanego organu kontroli. Istotą kontroli funkcjonalnej zwanej również kontrolą kierowniczą jest sprawowanie nadzoru służbowego nad pracą podległych pracowników. Kontrola ta wykonywana jest przede wszystkim przez tzw. kadrę kierowniczą jednostki. Kontrola funkcjonalna może być również sprawowana przez pracowników wykonawczych (nie będących kierownikami) z tytułu i w związku z wykonywaniem przez nich określonych funkcji kontrolnych w ramach posiadanych kompetencji, np. pion głównego księgowego, komórka kadrowa.

Tak więc kontrola funkcjonalna jest sprawowana niejako w dwóch układach organizacyjnych (zob. tabela 3).

Obszar, zasięg i przedmiot kontroli funkcjonalnej a zarazem odpowiedzialność za efektywną kontrolę zależą od stanowiska i pełnionej funkcji kierowniczej (dowódczej). Stąd też wywodzą się alternatywne nazwy kontroli funkcjonalnej – **nadzór kierowniczy i kontrola kierownicza.** Kontrola funkcjonalna pełniona w ramach nadzoru kierowniczego jest ściśle związana z uprawnieniami do zarządzania (dowodzenia) i powinna być wykonywana w toku kierowania (dowodzenia) określonym obszarem zarządzania (dowodzenia) – kompania, batalion, sztab, logistyka, cała jednostka itp. Ważnym zadaniem kontroli funkcjonalnej jest również kontrolowanie stosowania samokontroli w toku wykonywania zadań przez podległy personel.

---

[98] Por. art. 35 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit., i art. 45 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

Tabela 3. Sprawowanie kontroli funkcjonalnej

<table>
<tr><td>W stosunku do pracowników danej komórki organizacyjnej</td><td rowspan="2">W stosunku do pracowników komórek równorzędnych z tytułu pełnienie określonych funkcji i wynikających stąd uprawnień w ramach posiadanych kompetencji</td></tr>
<tr><td>W stosunku do podległych komórek niższego szczebla zarządzania przez kadrę kierowniczą</td></tr>
</table>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 16.

Cechą kontroli funkcjonalnej jest sprawdzanie działań i operacji gospodarczych nie tylko pod względem formalnym, ale przede wszystkim merytorycznym i w sposób profesjonalny.

Sprawna kontrola funkcjonalna jest więc wyjściowym i węzłowym ogniwem dla utrzymania porządku prawnego i organizacyjnego, stymulowania efektywnego gospodarowania i zarządzania majątkiem jednostki oraz zapobiegania i zwalczania niegospodarności i różnych uchybień w działalności gospodarczej. Zapewnia ona niezbędne warunki do sprawnej i wydajnej pracy oraz stwarza sprzyjające okoliczności dla właściwego wykorzystania potencjału ekonomicznego, możliwości organizacyjnych i ludzkich danego podmiotu gospodarczego[99].

Kontrola instytucjonalna ma miejsce wówczas, gdy czynności przeprowadza wyspecjalizowany organ kontroli. Porównanie kontroli funkcjonalnej i instytucjonalnej prezentuje tabela 4.

Typowym przykładem kontroli instytucjonalnej dla podmiotu gospodarującego (wojskowej jednostki budżetowej) może być wewnętrzna kontrola instytucjonalna. Działania takich komórek wewnątrz jednostki ograniczają się w zasadzie do kontroli określonych zadań, sporządzania informacji kontrolnej dla kierownika (dowódcy) jednostki oraz przygotowania materiałów i wniosków do podejmowania przez kierownictwo (dowództwo) jednostki decyzji pokontrolnych. Komórki instytucjonalnej kontroli wewnętrznej działają głównie w sferze kontroli następnej[100].

[99] Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element zarządzania...*, op. cit., s. 17.
[100] Ibidem, s. 19.

Tabela 4. Porównanie kontroli funkcjonalnej i instytucjonalnej

Kontrola funkcjonalna	Kontrola instytucjonalna
Realizacja kontroli przez poszczególne szczeble struktury organizacyjnej w toku wykonywania zadań operacyjnych	Dokonywanie kontroli przez specjalne w tym celu powołane komórki lub stanowiska pracy wykonujące wyłącznie funkcje kontrolne
Cechy kontroli: - selekcja najlepszych rozwiązań indywidualnych, - indywidualny charakter kontroli, - koncentruje się na kontroli wstępnej i bieżącej.	**Cechy kontroli**: - ustalony z góry i formalnie określony tryb postępowania kontrolnego, - obligatoryjny i jednolity charakter kontroli, - koncentrowanie się na kontroli następnej.

Źródło: K. Winiarska, A. J. Wołoszyn, Rachunkowość budżetowa, Dom wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 335.

Samokontrola to kontrola nad sobą, obserwowanie, kontrolowanie własnej pracy, postępowania[101]. Polega ona na kontrolowaniu samego siebie, swojego stanowiska pracy, powierzonego majątku, prowadzonej dokumentacji i ewidencji, wykonywanych obowiązków oraz ogólnego ładu. Dotyczy to wszystkich pracowników bez względu na zajmowane stanowisko pracy. Każdy przecież spełnia określone funkcje i wykonuje obowiązki w podmiocie gospodarczym, powinien wiec to robić dobrze[102].

Samokontrola to proces świadomie inicjowany przez jednostkę, dzięki któremu osiąga ona zgodność między własnym działaniem (rezultatem) a odpowiednim wzorcem[103]. Samokontrola jest podstawowym ogniwem systemu kontroli wewnętrznej. Chroni ona interesy pracownika, właściciela i pracodawcy, jeśli istnieje zbieżność interesów tychże osób (co bynajmniej nie jest prostym zagadnieniem)[104].

Samokontrola to podstawowy podsystem kontroli wewnętrznej, który poprzez właściwe dla danego podmiotu rozwiązania systemowe zapewnia sprawdzanie na bieżąco indywidualnej działalności (zwłaszcza postępowanie) na danym stanowisku pracy, przez co zapewnia racjonalny przebieg procesów gospodarczych oraz skutecznie oddziałuje na funkcjonowanie otoczenia sprzężonego z funkcjami realizowanymi przez samokontrolerów[105].

Istotą samokontroli jest także takie powiązanie organizacyjne czynności wykonawczych z kontrolą, które zmuszało by pracowników do bezwzględnego przestrzegania zasad kontroli wewnętrznej. Każdy pracownik – pełniący funkcje wykonawcze, czy też

[101] *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1968, s. 733.
[102] E. Górecki, *Kontrola wewnętrzna*..., op. cit., s. 19.
[103] S. Kałużny, *Nadzór i kontrola* ..., op. cit., s. 51.
[104] S. Nahotko, *Kontrola finansowa w zarządzaniu*..., op. cit., s. 228.
[105] M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system*..., op. cit., s. 145.

kontrolne – musi być przekonany o tym , że jakiekolwiek uchybienie w jego pracy spotka się z reakcją ze strony drugiego pracownika oraz kierownictwa. Przy prawidłowej organizacji samokontroli każdy wypadek niedbalstwa lub wadliwego wykonania pracy jest natychmiast ujawniany, co wywołuje u pracowników przeświadczenie, że są oni rzeczywiście odpowiedzialni za swoja pracę. Jednocześnie samokontrola ułatwia zrozumienie istoty i celu wykonywania czynności, jak też związku tych czynności z całością pracy administracyjnej[106].

Trzeba jednak podkreślić, że samokontrola, wbrew sugestii etymologicznej, nie oznacza tylko kontroli samego siebie. Jako podsystem systemu kontroli wewnętrznej, samokontrola funkcjonuje w obszarze gospodarki w określonych warunkach i tak jak każdy inny rodzaj kontroli odnosi się do całego systemu działalności gospodarczo-finansowej danego podmiotu, choć nie tylko, bo również do techniki, organizacji rachunkowości itd.[107].

Ze względu na kryterium profilu kontroli, kontrole można podzielić na: finansową, skarbową, szkoleniową, techniczno-technologiczną, organizacyjno-prawną, specjalistyczną (sanitarną, energetyczną, pracy, ochrony środowiska i inne). Rozpatrując profil kontroli z punktu widzenia wymagań metody systemowej, należy dążyć do tego, aby we wszystkich rodzajach kontroli przeprowadzać badania (w koniecznym zakresie) kompleksowe, uwzględniając zagadnienia szkoleniowe, techniczne, ekonomiczne, społeczne itd. Tylko bowiem przy takim założeniu można poprawnie ocenić przebieg i realizacje kontrolowanego procesu. Każde zasklepienie się w swojej wąskiej branży czy specjalności nie daje gwarancji poprawnego przeprowadzenia kontroli z punktu widzenia systemu i podejścia systemowego.

Kontrola finansowa, to kontrola działalności finansowej oraz jej wyników. Ponieważ przychody i wydatki powodują lub są następstwem ściśle określonych operacji gospodarczych, to i przedmiotem tej kontroli jest cała działalność gospodarcza. W trakcie kontroli finansowej podlega badaniu dokumentacja finansowa, prowadzona księgowość i sprawozdawczość jako utrwalony stan określonej rzeczywistości finansowej[108].

Podstawowym celem kontroli finansowej jest dostarczanie informacji o[109]: efektywności i wydajności prowadzonych działań, wiarygodności sprawozdawczości finansowej, zgodności z prawem. Kontrola finansowa jest jednym ze środków działania zmierzającym do zgodności między stanem rzeczywistym (wykonaniem), a stanem obowiązującym (wyznaczeniem) w dziedzinie finansów. Kontrola finansowa obejmuje:

---

[106] E. Terebucha, *Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych*, Warszawa 1965, s. 101.
[107] Por. M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system*..., op. cit., s. 145.
[108] *Leksykon rachunkowości*..., op. cit., s. 86.
[109] B. Kuc, *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002, s. 85.

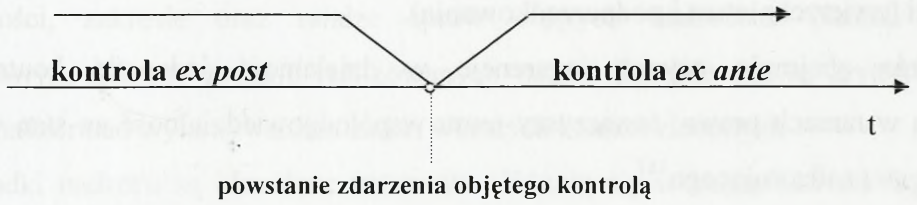
1. Operacje finansowe rozumiane dynamicznie, jako przekazywanie (przenoszenie, przelewanie) pieniędzy oraz rozumiane statycznie, jako zasoby przechowywanych pieniędzy;
2. Wpływy i wydatki oraz odpowiadające im operacje materialne (nabywanie, zużytkowanie, zbywanie materiałów, narzędzi, maszyn, budowli itp.), a także wynik tych operacji[110].

Koncentruje się ona na akumulacji i rozdziale środków oraz kapitałów potrzebnych do funkcjonowania organizacji, aby zapewnić jej przetrwanie i rozwój. Wykracza ona poza sferę bezpośrednich działań pracowników działu finansowego i rachunkowości. Jakkolwiek pracownicy ci odgrywają ważną rolę, tworząc podstawy, na których bazuje kontrola finansowa, to jednak jej implementacja osiągana jest głównie przez innych kierowników wyższych szczebli, szefów i pracowników nadzoru w poprzek i wzdłuż całej organizacji[111]. Z drugiej jednakże strony instrumenty kontrolne, którymi posługują się kierownicy (dowódcy, szefowie, komendanci itp.), często nie mają charakteru finansowego. Na przykład takie czynniki, jak nieobecność w pracy, fluktuacja pracowników, efektywność działania pododdziałów, wprowadzanie nowych elementów szkolenia, bezpieczeństwo pracy, wyniki szkolenia żołnierzy służby zasadniczej, stosunki zewnętrzne – mające znaczenie na wszystkich szczeblach organizacji kontroluje się, przynajmniej w części, metodami pozafinansowymi[112].

Według. **kryterium czasu przeprowadzenia kontroli** można wyodrębnić **kontrolę *ex ante***, wykonywaną przed powstaniem kosztu, wydatku, nakładu, itp., oraz **kontrolę *ex post*** – po ich powstaniu (zob. schemat 12).

Ważniejsze znaczenie ma kontrola *ex ante*, ponieważ jest ona profilaktyczna, zapobiega nieprawidłowościom. Sprawuje się ją głównie w formie samokontroli, w trybie nadzoru służbowego, przez kontrolę funkcjonalną, pionu głównego księgowego.

Schemat 12. Podział kontroli według kryterium czasu prowadzenia kontroli



Źródło: Opracowanie własne.

[110] *Leksykon finansowo-bankowy...*, op. cit., s. 182-184; por. także K. Winiarska, *Kontrola finansowo-księgowa w praktyce*, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2001, s. 11.
[111] W. Bittel, *Krótki zarys zarządzania...*, op. cit., s. 204.
[112] F. A. F. Stoner, C. Wankel, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1992, s. 459.

Kontrole *ex post* przeprowadzają z reguły wyodrębnione organy kontroli zewnętrznej. Jest również wykonywana przez kontrole wewnętrzne.

W praktyce spotyka się ponadto podział na **kontrolę wstępną, bieżącą, i następną**[113].

Kontrola wstępna polega na zbadaniu sprawy przed podjęciem czynności praktycznych. Kontrola wstępna wykonywana jest przede wszystkim w ramach obowiązków samokontroli i kontroli funkcjonalnej w toku codziennego działania, obejmując głównie obowiązki w zakresie sprawdzania, akceptacji i rozliczania dokumentów księgowych, badania prawidłowości projektowanych umów i zamówień oraz innych dokumentów powodujących w przyszłości powstanie zobowiązań, rozchód zasobów itp. Na dowód dokonania tej kontroli dokumentu osoba sprawdzająca opatruje go podpisem i datą[114].

Kontrola bieżąca – polega na badaniu czynności i wszelkiego rodzaju operacji gospodarczych w toku ich wykonywania w celu stwierdzenia czy wykonanie to przebiega rzetelnie, prawidłowo i zgodnie z ustalonymi wzorcami (wyznaczeniami), a także zasadami racjonalnego gospodarowania. Kontrolę bieżącą obowiązani są prowadzić w ramach samokontroli własnego działania wszyscy pracownicy jednostki, a w ramach kontroli funkcjonalnej wszyscy pracownicy na kierowniczych stanowiskach oraz osoby zobowiązane do spełnienia określonych czynności kontrolnych w ramach posiadanych kompetencji[115].

Kontrola następna – polega na badaniu przedsięwzięć i operacji już zrealizowanych oraz odzwierciedlających je dokumentów. W przypadku ujawnienia w wyniku tej kontroli nieprawidłowości, podejmowane są czynności mające na celu ich usunięcie oraz likwidację ich przyczyn i skutków. Prowadzi się ją dla profilaktyki oraz usprawnienia działalności. Kontrolę następną sprawują przede wszystkim osoby zobowiązane do nadzoru i kontroli prawidłowości wykonania zadań z tytułu pełnienia funkcji kierowniczych (dowódczych) oraz ogniwa kontroli instytucjonalnej, np. specjalista do spraw kontroli[116].

Pojęciem szerszym od kontroli jest nadzór. Obejmuje on nie tylko sprawdzenie (kontrolowanie) nadzorowanego podmiotu, lecz zawiera także elementy zarządzania, nadrzędności (zwierzchnictwa i podporządkowania).

Nadzór obejmuje czynną ingerencję w działalność jednostki kontrolowanej, dokonywaną w ramach prawa; towarzyszy temu współodpowiedzialność za stan wykonany ze strony organu nadzorującego[117].

---

[113] Por. M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system*..., op. cit., s. 64-70.
[114] Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element procesu*..., op. cit., s. 19.
[115] Ibidem.
[116] Ibidem, s. 20.
[117] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe*..., op. cit., s. 51.

W wyniku dokonania kontroli organ nadzorujący (również kierowniczy) podejmuje działania władcze, zmierzające do usunięcia uchybień, mające na celu zapewnienie zgodności między stanem obowiązującym a rzeczywistym. Równocześnie organ ten ponosi odpowiedzialność za funkcjonowanie organu nadzorowanego. Oznacza to, że organ sprawujący nadzór może niezależnie od sprawdzenia (kontroli) działalności nadzorowanej jednostki wydawać wiążące polecania, zarządzenia itp., zarówno w czasie wykonywania kontroli, po jej przeprowadzeniu, jak i niezależnie od kontroli (element zarządzania). Czynności kontrolne w ramach nadzoru mogą być wykonywane na zlecenie organu sprawującego nadzór przez etatowe organy kontroli (na zlecenie) lub przez komórki fachowe, funkcjonalnie wchodzące w skład danego kierownictwa, co jest zresztą często praktykowane (etatowe organy kontroli nie maja prawa wydawania – na podstawie wyników kontroli – zarządzeń pokontrolnych, zmierzających do uregulowania określonych zagadnień gospodarczych, chociaż byłyby one oczywiste).

Między kontrolą a nadzorem zachodzi jeszcze jedna istotna różnica, która polega na tym, że sprawujący nadzór ponosi odpowiedzialność za merytoryczną działalność prowadzona przez nadzorowana jednostkę, podczas gdy organy kontroli ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za prawidłowe przeprowadzenie kontroli oraz za wysunięcie możliwie najwłaściwszych i trafnych wniosków pokontrolnych[118].

Instytucja nadzoru ma szczególny związek ze strukturami zdecentralizowanej administracji publicznej, gdzie zadania wykonywane są z mocy prawa, ale samodzielnie i na własną odpowiedzialność.

Celem nadzoru jest utrzymanie jednolitości działań wszystkich elementów sektora publicznego[119], ale również zapewnienie jednakowych standardów realizowanych zadań i porównywalności czynności wykonywanych w ramach tego sektora.

Można przyjąć, że nadzór obejmuje także środki kontroli i środki korygujące działalność jednostek podlegających nadzorowi[120]. Środki nadzoru decydują o jego intensywności, zakresie oraz randze spraw objętych nadzorem. Nadzór w ujęciu przedmiotowym dotyczy rodzaju realizowanych zadań. Zgodnie z tym kryterium, można wyróżnić nadzór nad wykonywaniem zadań własnych i zadań zleconych.

Środki nadzoru są określone ustawowo. Różnią się w zależności od organu, który może je zastosować, oraz spraw i zadań, w stosunku do których są podejmowane. Środki

---

[118] M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system...*, op. cit., s. 31.
[119] B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Zakamczyce, Kraków 2001, s. 224.
[120] *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, pod red. A. Piekara, Z. Niewiadomiskiego, Wydawnictwa Prawnicze, Warszawa 1998, s. 230.

nadzoru są wyrazem wpływu władczego i niewładczego na jednostki podlegające nadzorowi. Szczególna formą wpływu jest zatwierdzenie, uzgodnienie, wydanie opinii, zajęcie stanowiska itp.

Nadzór można podzielić na prewencyjny i weryfikujący (zwierzchni). W ramach nadzoru można stosować środki kontroli i środki korygujące. Środki kontroli powinny dostarczać organom nadzoru informacji i materiałów o działaniu nadzorowanych organów i jednostek, tak aby w razie potrzeby można było zastosować środki korygujące nielegalną działalność. Celem tych środków jest więc dostarczanie informacji o przestrzeganiu lub nieprzestrzeganiu prawa.[121].

Przyjmuje się, że nadzór pełni następujące funkcje[122]:

1. Strzeżenie prawa – opiera się on na legalności, czyli zgodności postępowania nadzorowanych podmiotów z prawem, funkcja ta powinna być wykorzystywana do obrony interesów ogólnopaństwowych w konfrontacji z partykularnymi interesami poszczególnych jednostek nadzorowanych; nadzór opiera się tu na środkach korygujących i represjonujących;
2. Ochronną i wspierającą – polega na doradzaniu i obejmowaniu opieką jednostek nadzorowanych w trakcie wykonywania zadań publicznych i społecznych; jednostki nadzorowane oczekują informacji i mają do niej prawo, zatem nacisk należy położyć na profilaktyczne, fachowe i prawne doradztwo, koordynację, łagodzenie sytuacji konfliktowych[123].

Jednak najbardziej powszechny charakter ma nadzór, w tym kontrola w trybie nadzoru służbowego, który jest prowadzony sukcesywnie i na bieżąco. Cechuje go skuteczność oddziaływania pokontrolnego, ze względu na wiążące decyzje, które muszą być obligatoryjnie wdrażane w życie. Takich uprawnień nie posiadają kontrole instytucjonalne, które nie mają np. prawa wydawania poleceń dotyczących zmiany stanów wyznaczonych, lecz jedynie działania w ramach przepisów prawa. Mogą natomiast wnioskować o zmianę wyznaczonych stanów.

Należy podkreślić dużą skuteczność kontroli sprawowanej w trybie nadzoru, ze względu na atrybuty władzy, które posiadają osoby uprawnione do prowadzenia nadzoru (wydawanie wiążących decyzji z mocą bezzwłocznego ich wykonania w praktyce, kontrole

---

[121] M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 154.
[122] A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Lexis Nexis, Warszawa 2000, s. 225.
[123] Wolf, Bachow, Stober, *Komunalrecht*, [w:] *„Verwaltungsrecht"*, Band 2, 5, Aufl, Munchen 1987, s. 86.

wykonania wydanych poleceń, zarządzeń, rozkazów, wyciąganie konsekwencji za ich niewykonanie).

Podsumowując, należy zauważyć, iż w ramach przedstawionego podziału, kontrole poszczególnych rodzajów często nakładają się na siebie. I tak np.: kontrola wewnętrzna może być kontrolą wstępną, ale też bieżącą i następną. Może być także realizowana jako formalna, merytoryczna i rachunkowa lub jako kontrola funkcjonalna czy instytucjonalna, itp.

Na podkreślenie zasługuje również fakt, iż w teorii i przepisach prawa, w języku praktyki i w wyrażeniach potocznych pojawiają się często pojęcia pokrewne w stosunku do kontroli, nie zawsze jednolicie rozumiane. Jest to chociażby pojęcie rewizji (jako metody kontroli oznaczającej kontrole dokumentów), inspekcji (rozumianej również jako metody kontroli – dokonywanej na miejscu), analizy ekonomicznej (powiązanej z metodą badania, dokonywania różnego rodzaju porównań), controllingu (celem tej kontroli jest opracowanie systemu wspierającego kadrę kierowniczą w zakresie optymalizacji zysku).

Stosowanie zatem odpowiedniego rodzaju kontroli niewątpliwie wpływa na jej jakość, skraca czas jej trwania bez strat w jakości oraz stwarza podstawy do opracowania poprawnych wniosków pokontrolnych i ich realizacji.

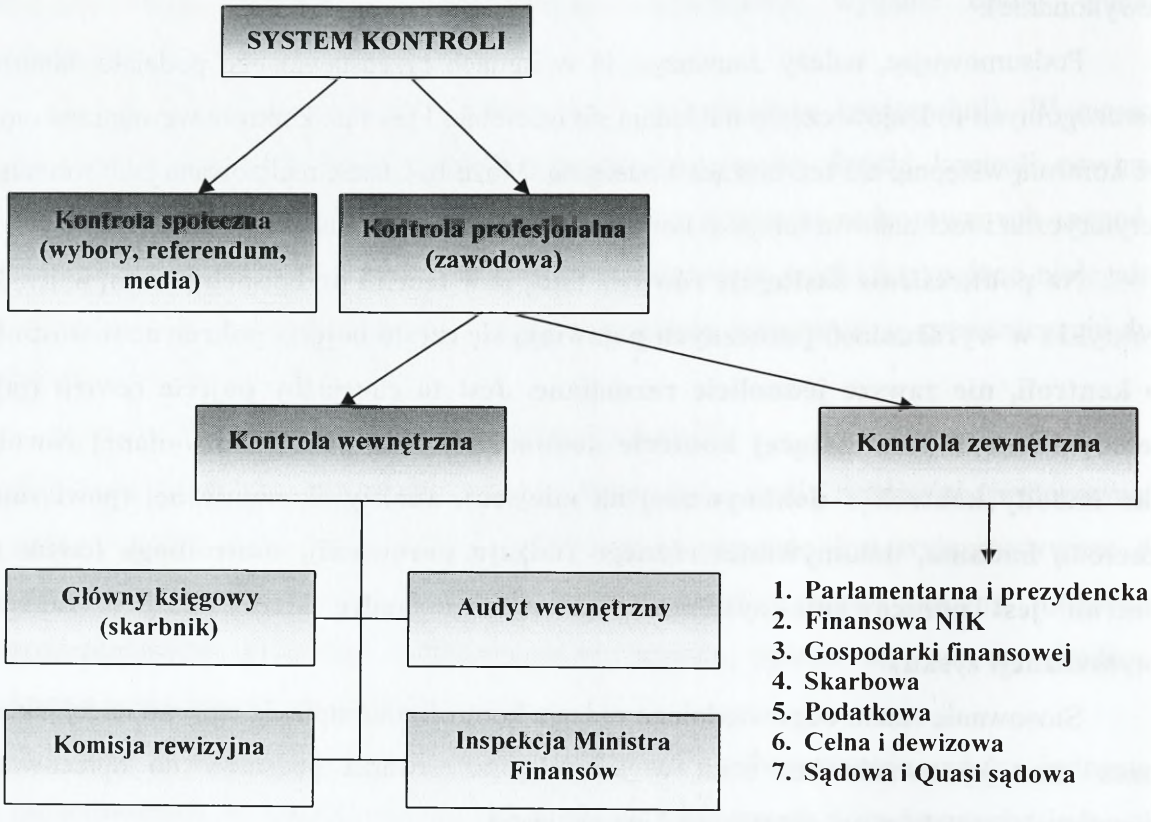
1.2.3. Współczesna kontrola finansowa

Logicznie uporządkowany i wzajemnie powiązany ze sobą całokształt zasad prawnych i instytucji dotyczących kontroli finansowej w danym miejscu i czasie nazywany jest systemem kontroli finansowej[124].

– Obowiązujący w Polsce system kontroli finansowej jest dość skomplikowany, a jego elementy często się na siebie nakładają (zob. schemat 13).

[124] *Finanse publiczne i prawo finansowe,* pod red. E. Ruśkowoskiego..., op. cit., s. 309; *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego, E. Ruśkowoskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 737.

Schemat 13. Obowiązujący system kontroli finansów publicznych w Polsce



Źródło: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom wydawniczy ABC ,Warszawa 2003, s. 738.

Wśród podstawowych rodzajów (elementów, segmentów) tradycyjnego systemu kontroli finansowej w Polsce można wyróżnić przede wszystkim:

- kontrolę parlamentarną, kontrolę wykonywaną przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego oraz Prezydenta RP;
- kontrolę finansową NIK;
- kontrolę skarbową;
- kontrolę podatkową;
- kontrolę dewizową;
- kontrolę celną;
- kontrolę prokuratorską, sądową i sprawowaną przez Rzecznika Praw Obywatelskich;
- kontrolę gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wykonywana przez regionalne izby obrachunkowe;
- kontrolę wewnętrzną[125].

[125] *Finanse publiczne i prawo finansowe,* pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 309.

16 kwietnia 2003 roku, po podpisaniu w Atenach Traktatu Akcesyjnego przez pełnomocników 15 państw członkowskich UE i 10 krajów do niej przystępujących i po przeprowadzeniu w dniach 7-8 czerwca 2003 roku ogólnokrajowego referendum w sprawie wyrażenia zgody na ratyfikację Traktatu dotyczącego przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej[126], **w dniu 1 maja 2004 roku Polska przystępuje do Unii Europejskiej**.

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymaga przywiązywania dużej wagi do ochrony interesów finansowych zarówno narodowych (w wymiarze publicznym), jak i całej Wspólnoty, przede wszystkim w zakresie dyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków pochodzących z Unii Europejskiej oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym.

Jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej Komisja Europejska zobowiązała wszystkie kraje kandydackie, w tym i Polskę do zbudowania nowoczesnego systemu, zapewniającego gospodarność i efektywność procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem.

Waga tych zagadnień podkreślona została już w trakcie negocjacji akcesyjnych poprzez umieszczenie (w osobnym, 28 rozdziale)[127] kwestii szeroko pojętej „*kontroli finansowej*", m.in. na skutek ocen zawartych w planie działania na rzecz silniejszej i rozszerzonej Unii – Agenda 2000[128].

W dokumencie tym Komisja Europejska wyraźnie stwierdziła, że „*organy kontroli wewnętrznej i zewnętrznej jako takie jeszcze nie osiągnęły dostatecznego poziomu skuteczności i nie można ich uznać za kompatybilne z ogólnie przyjętymi normami europejskimi – zarówno na poziomie Państw Członkowskich, jak i Wspólnoty.* (...) *Proces wdrażania systemów kontroli finansowej wymagać będzie znacznego wysiłku ze strony*

---

[126] Referendum w sprawie wstąpienia Polski do Unii Europejskiej i ratyfikacji traktatu ateńskiego, tzw. referendum europejskie bądź akcesyjne, trwało wyjątkowo 2 dni, tj. 7 i 8 czerwca 2003 roku. Polacy odpowiadali na następujące pytanie: Czy wyraża Pan/Pani zgodę na przystąpienie RP do Unii Europejskiej? Według oficjalnych wyników PKW do urn poszło 58,85 % uprawnionych do głosowania (tj. 17.586215 osób) spośród 29.868474 uprawnionych; 77,45 % z nich (tj. 13.516615) odpowiedziało „tak" na postawione pytanie, 22,55 % z nich (tj. 3.936012) odpowiedziało „nie". Oddano również 126194 głosów nieważnych.

[127] Otwarcie negocjacji w obszarze „*Kontrola finansowa*" nastąpiło 6 kwietnia 2000 roku, a ich zakończenie 14 czerwca 2000 r. Polska nie występowała o rozwiązania przejściowe, akceptując całość dorobku prawnego UE i zobowiązując się do jego wdrożenia do dnia uzyskania członkostwa.

[128] Agenda 2000 – dokument opracowany przez Komisję Europejską, ogłoszony w Parlamencie Europejskim po zakończeniu konferencji międzynarodowej w 1997 r. Dokument przedstawia cele i politykę UE na przełom wieków. Strategia rozwojowa zakładała wzmocnienie UE i rozszerzenie jej granic poprzez objęcie Europy Wschodniej procesami integracyjnymi. Komisja po analizie przygotowań 10 państw Europy Środkowowschodniej kandydujących do UE, rekomendował rozpoczęcie negocjacji z Węgrami, Polską, Estonią, Czechami i Słowenią. Pozostałe kraje nie zostały wykluczone z procesu integracji, wskazano im jedynie niezbędne warunki do spełnienia.

polskiej administracji . (...) Z punktu widzenia skuteczności administracji jest istotne, aby w jej łonie istniał wyraźny podział na kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną".

Aquis communautaire nakładały na stronę polską nieliczne obowiązki dotyczące audytu zewnętrznego, stawiały natomiast liczne i określone wymogi związane z wewnętrzną kontrolą finansową, zwłaszcza w sektorze finansów publicznych. Wymogi te dotyczyły m.in.: opracowania i wdrożenia właściwych systemów zarządzania finansowego i kontroli; celowości wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego jako narzędzia oceny i doradztwa dla gremiów kierowniczych; metodologii wytyczania ścieżek audytu; konieczności przyswojenia międzynarodowych standardów kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. W tym celu Komisja Europejska poleciła organizacji SIGMA opracowanie „*Podstaw kontroli finansowej*" (*Baseline on Financial Control*), które posłużyły jej następnie do oceny sytuacji w dziedzinie **Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej**[129] w krajach kandydujących, a w konsekwencji – do wypracowania stanowiska negocjacyjnego.

SIGMA zaproponowała w „*Podstawach...*" cztery kryteria publicznej wewnętrznej kontroli finansowej. Są to:

1. Spójna i wszechstronna podstawa ustawowa, określająca zasady i sposób funkcjonowania systemów kontroli finansowej, łącznie z mechanizmami audytu wewnętrznego;
2. Właściwe systemy i procedury zarządzania (kontroli finansowej);
3. Funkcjonalnie niezależny audyt wewnętrzny, z określonym zakresem kompetencji i czynności, działający według powszechnie przyjętych międzynarodowych standardów;
4. Systemy zapobiegające i umożliwiające podejmowanie kroków dla przeciwdziałania nieprawidłowościom oraz odzyskiwania kwot utraconych w ich wyniku.

Na tej podstawie Komisja Europejska wypracowała cały system oceny struktur i procedur kontroli finansowej w krajach kandydujących, wspierając się na pięciu filarach:

1. Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej, która jest kluczowym ogniwem systemu kontroli finansowej i obejmuje działania z zakresu kontroli finansowej w sektorze publicznym, podejmowane przez centralne i zdecentralizowane jednostki administracyjne, łącznie z aprobowaniem *ex ante* oraz systemami *ex post* audytu wewnętrznego. Elementami tego systemu są:

– kontrola finansowa z odpowiedzialnością zarządczą kierowników jednostek,
– niezależny audyt wewnętrzny,
– instrumenty centralnej koordynacji systemu.

[129] PWKF to nazwa wprowadzona przez A. Kubika (od 25.11.2002 r. - Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego Ministerstwa Finansów); Internet, http://mofnet.gov.pl.

W odróżnieniu od kontroli zewnętrznej, prowadzonej np. przez Najwyższą Izbę Kontroli, system ten jest wbudowany w struktury jednostek sektora finansów publicznych. Jego celem jest zapewnienie działania wewnętrznych procedur oraz mechanizmów, które mają zapewnić legalne, gospodarne, celowe, rzetelne, przejrzyste, i jawne gospodarowanie środkami publicznymi tych jednostek. Cechą charakterystyczną skuteczności współczesnego systemu kontroli finansowej, określanej również jako systemu Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej, jest ścisłe rozgraniczanie finansowego zarządzania i kontroli od audytu wewnętrznego. W założeniu ma on zapewnić prawidłowość funkcjonowania finansowego zarządzania i kontroli, łącznie z właściwie przeprowadzanymi kontrolami *ex ante* (jest to tzw. funkcjonalna niezależność audytorów wewnętrznych) W obszarze Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej za główne kryteria oceny przyjęto: istnienie ram legislacyjnych (prawo pierwotne i wykonawcze), rozwój audytu wewnętrznego wraz z zagwarantowaniem audytorom wewnętrznym funkcjonalnej niezależności oraz rozwój kontroli *ex ante*;

2. Audycie zewnętrznym, czyli – innymi słowy – kontroli zewnętrznej, pozostającej w Polsce przede wszystkim w gestii NIK;
3. Działaniach kontrolnych odnoszących się do środków własnych Unii Europejskiej; obowiązek ten spoczywa zwłaszcza na służbach fiskalnych i celnych;
4. Kontroli wykorzystania funduszy przedakcesyjnych i strukturalnych; prawidłowe ich spożytkowanie, kontrola, monitoring i ewaluacja stanowią ważny element oceny zdolności wdrożenia przez dany kraj kandydacki całości acquis w tym obszarze[130];
5. Ochronie interesów finansowych Unii Europejskiej, która głównie polega na wdrożeniu stosowanych rozporządzeń unijnych i ich przestrzeganiu oraz ustanowieniu komórki do współpracy z OLAF[131].

Polska postawiła sobie za „priorytet" pełne dostosowanie zasad Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej do wymogów obowiązujących w Unii Europejskiej i uznała za stan docelowy pełne wdrożenie regulacji prawa europejskiego w zakresie kontroli finansowej wydatków publicznych. Zgodziła się tym samym wprowadzić audyt wewnętrzny jako integralny element Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej.

W grudniu 1999 r. rada Unii Europejskiej w znowelizowanej *„Decyzji z 30 marca 1998 r. w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych w Partnerstwie dla Członkostwa z Polską"* rozbudowała zapis poświęcony kontroli finansowej o *„konieczność*

[130] Por. *Finanse*, pod red. Z. Brodeckiego, Lexis Nexis, Warszawa 2004, s. 389.
[131] OLAF – Europejskie Biuro ds. Przeciwdziałania Oszustwom.

ukończenia prac legislacyjnych dla wewnętrznej i zewnętrznej kontroli finansowej: ustanowienia w rządzie centralnej organizacji ds. harmonizacji funkcji audytu wewnętrznego (kontroli), ustanowienia komórek audytu (kontroli) w jednostkach wydatkujących, wprowadzenia funkcjonalnej niezależności dla wewnętrznych audytorów (kontrolerów) i to na szczeblu centralnym, jak i terenowym oraz kontroli finansowej ex ante, wzmocnienia zewnętrznej kontroli finansowej".

Polska zobowiązana się zatem w szczególności do przyjęcia odpowiedniej legislacji. Pierwszoplanowa rola w implementacji pakietu *aquis communautaire* w tym obszarze przypadła Ministerstwu Finansów. Zostało ono zobligowane do przygotowania takich zmian w ustawie o finansach publicznych, aby spełnione zostały wymogi dotyczące kontroli finansowej, niezależności funkcjonalnej komórek przeprowadzających audyt wewnętrzny oraz wymogi dotyczące stosowania w tym zakresie powszechnie obowiązujących międzynarodowych standardów.

Zobowiązanie to zostało wykonane przez stronę polską w wyniku uchwalenia **nowelizacji ustawy o finansach publicznych**[132]**, na mocy której od 1 stycznia 2002 r. rozpoczęto wdrażanie publicznej wewnętrznej kontroli finansowej**[133].

Projektodawca uzasadniając potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań koniecznością dostosowania do rozwiązań unijnych, a ich brak możliwością złamania zobowiązań negocjacyjnych wyszedł z założenia że panaceum na nieskuteczne wykonywanie zadań przez istniejące organy administracji i kontroli jest powołanie nowego podmiotu kontrolnego i rozbudowanej struktury kontrolnej oraz wprowadzenie do naszego języka prawnego nowego, międzynarodowego pojęcia „*audytu*" oraz „*kontroli zarządczej*", odpowiadającej angielskiemu określeniu „*to control - kierować, sterować*". Uzasadnienie do projektu ustawy wskazywało bowiem, że istnieje już kontrola wewnętrzna, lecz działania podmiotów kontrolujących oceniane zostały negatywnie; w szczególności podkreślano, że „*...brakuje jednolitej struktury oraz metodyki działań i ich niezależności funkcjonalnej, brakuje sformalizowanych reguł postępowania, dotyczących wszczęcia postępowań kontrolnych, nie istnieje jednolita strategia zatrudniania nowych pracowników, brakuje programu szkoleń*",

---

[132] Ustawa z 27 lipca 2001 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej* (DzU 2001, nr 102, poz. 1116).

[133] Por. A. Kubik, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, w *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, pod red. B. Kuca, L. Smolaka, Wyd. MSWiA, Warszawa 2004, s. 163-165 oraz A Kubik, *Funkcjonowanie Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w Polsce*, „Kontrola Państwowa" 2005 nr 1, s. 71.

a według NIK występuje „*...mała liczba zawiadomień kierowanych do komisji orzekających w sprawie o naruszenie dyscypliny budżetowej w stosunku do liczby faktycznych naruszeń*"[134].

U źródeł przyjętych rozwiązań dotyczących kontroli finansowej i audytu wewnętrznego legło dążenie – wynikające z niekwestionowanych potrzeb - do rozszerzenia instrumentów kontrolnych i nadzorczych w celu wzmocnienia **racjonalności, przejrzystości i odpowiedzialności** w odniesieniu do wszelkich działań podejmowanych w sferze zarządzania i wydatkowania środków publicznych. Dążenia stymulowały zarówno negatywne oceny skuteczności istniejących mechanizmów kontroli wewnętrznej dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, jak również konieczność nadążania za wymogami i standardami istniejącymi na świecie, a szczególnie w Unii Europejskiej, w zakresie kontroli gospodarowania „*groszem publicznym*"[135].

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych[136]: kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje:

1. Przeprowadzenie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków[137],
2. Badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych,
3. Prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur dotyczących procesów.

Ustawa słusznie nie wprowadza różnych, niewyjaśnionych pojęć, które występowały w pierwotnej wersji projektu ustawy: „*kontroli zarządczej*", „*nadzoru*", „*audytu*", „*oceny*", „*monitoringu*" i którymi posługiwano się w sposób przypadkowy; używa się w niej tylko określenia „*kontroli finansowej*" i „*audytu wewnętrznego*".

Jednak definicja kontroli finansowej zawarta w ustawie nie spełnia wymogów logicznych definicji. Trudno bowiem uznać za definicję przytoczone tam sformułowania[138].

---

[134] Por. E. Chojna-Duch, *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa" 2002 nr 1 (Numer specjalny), s. 6.

[135] Por. J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa" 2003 nr 3, s. 14.

[136] Por. art. 35a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit., i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[137] W ustawie z dnia 26 listopada 1998 r o finansach publicznych również znajdowało się zapewnienie przestrzegania procedur kontroli.

[138] Szerzej: E. Chojna-Duch, *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*..., op. cit., s. 6 i nast.

Na podstawie zapisów ustawowych można jednak stwierdzić, iż[139]:

1. Kontrola finansowa ma nie tylko charakter kontroli wewnętrznej, lecz także kontroli finansowej. Ta zaś, według dotychczasowych osiągnięć teorii i stosowanej praktyki w tym względzie, należy do licznych podmiotów, w tym do: Sejmu, NIK, regionalnych izb obrachunkowych, organów kontroli skarbowej, organów podatkowych i celnych[140];
2. Pojęcie kontroli finansowej służy raczej odróżnieniu jej od pojęcia audytu wewnętrznego, zawartego w dalszych regulacjach ustawy. W literaturze przedmiotu pojęcie kontroli finansowej ujmuje się nieco inaczej. Dlatego zapis ten należałoby traktować raczej jako przepis określający przedmiot kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, niż jako pojecie tej kontroli. Zwraca uwagę także i to, iż w porównaniu do przedmiotu kontroli, o której mowa w ustawie wymienia się nieco inne obiekty kontroli (np. zaciąganie zobowiązań finansowych, udzielanie zamówień publicznych), natomiast nie wymienia się już czynności związanych z gospodarowaniem mieniem;
3. Zakres przedmiotowy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych rozciąga się także na procesy związane z gospodarowaniem mieniem, przez co należy rozumieć nie tylko rozporządzanie mieniem pod względem finansowym, lecz także całokształt uprawnień i obowiązków danej jednostki sektora finansów publicznych, w stosunku do znajdujących się w jej władaniu składników majątkowych;
4. Procedury, o których jest mowa w ustawie nawiązują do standardów kontroli finansowej.

W literaturze przedmiotu i prawie polskim kontrola to proces, działalność polegająca na porównaniu stanu obowiązującego (postulowanego, wyznaczonego) ze stanem faktycznym (wykonanym), co szerzej zostało zaprezentowane w rozdziale 1.2.1 i 1.2.2.

Na proces ten składają się następujące czynności[141]:

1. Wyznaczenie stanu obowiązującego – określonego w prawie, wytycznych międzynarodowych organizacji zrzeszających instytucje kontrolne, planach, dokumentach rachunkowych i sprawozdawczych, założeniach politycznych, zasadach gospodarnego, sprawnego działania itd.;
2. Ustalenia stanu rzeczywistego, wykonania – na podstawie faktycznych danych ujętych w systemach sprawozdawczych, księgowych, rachunkowych, ewidencji, obserwacji itd.;
3. Porównania stanu obowiązującego z rzeczywistym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności;

---

[139] Por. C. Kosikowski, *Finanse publiczne*. Komentarz, Wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2003, s. 124.
[140] Por. L. Kurowski, E. Ruśkowoski, H Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa*..., op. cit., s. 224, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowsskiego..., op. cit., s. 309.
[141] Ibidem.

4. Wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności miedzy stanem obowiązującym a stanem rzeczywistym.

Wytyczne międzynarodowe zostały wypracowane np. w zaleceniach EUROSAI[142], EURORAI[143], w szczególności w „*Standardach kontroli*" z 1989 r., „*Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli*" INTOSAI[144] z 1998 r. oraz zaleceniach europejskiego Trybunału Obrachunkowego, Międzynarodowego Instytutu Audytorów Wewnętrznych i Instytutu Dyplomowanych Księgowych Anglii i Walii. Powszechnie uznawane standardy to obecnie również polskie standardy kontroli finansowej[145].

W celu całościowego ukazania relacji pomiędzy kontrolą finansową zdefiniowaną w przepisach ustawy o finansach publicznych, a kontrolą wewnętrzną, należy uwzględnić współczesne koncepcje kontroli wewnętrznej.

Kontrola wewnętrzna to system organizacji, włączając w to postawy kierownictwa, metody, procedury oraz inne środki, które mają dawać racjonalną pewność, że osiągane są cele ogólne. Podobną definicję podaje Raport COSO[146], zgodnie z którym kontrola wewnętrzna to proces wykonywany przez pracowników jednostki w celu osiągnięcia określonych celów. Analogicznie kontrola wewnętrzna rozumiana jest przez Instytut Audytorów Wewnętrznych, według którego kontrola (wewnątrz organizacji), to każde działanie podejmowane przez kierownictwo, mające na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia wyznaczonych celów. Oznacza to, że tak pojmowana kontrola jest nieodłącznie związana z zarządzaniem daną jednostką[147].

---

[142] EUROSAI – Europejska Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (Europen Organisation of Supreme Audit Institutions) – jest jedną z ośmiu grup regionalnych INTOSAI.

[143] EURORAI – europejska organizacja, która zrzesza przedstawicieli zewnętrznych regionalnych instytucji kontroli finansów publicznych.

[144] INTOSAI – Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (International Organisation of Suprene Audit Institutions) – zrzesza 42 instytucje kontrolne z całej Europy, w tym z Polski.

[145] „*Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*" wydane jako załącznik do Komunikatu Nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (DzUrz Ministerstwa Finansów 2003, nr 3, poz. 13 oaz Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów nr 1 z 2003 r.).

[146] Raport COSO to wydany w 1992 roku przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (ang. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission - COSO) raport: *Kontrola wewnętrzna - Zintegrowana Koncepcja Ramowa*. Raport przedstawia koncepcję kontroli wewnętrznej możliwą do wdrożenia w dowolnym podmiocie, niezależnie od jego wielkości i formy organizacyjno-prawnej; por. *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, raport Komitetu Organizacji Sponsorujących TREADWAY (COSO), wyd. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1999.

[147] Por. Materiały z III Międzynarodowego Kongresu Kontroli i Audytu Wewnętrznego, Kraków 17-18 czerwca 2004 r., na temat: *Kontrola i Audyt w procesach zapobiegania i wykrywania oszustw w Polsce po wejściu do Unii Europejskie*j, wystąpienie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego: *Rola kontroli finansowej (wewnętrznej) i audytu wewnętrznego w zapobieganiu niepożądanym zjawiskom (patologie, korupcja, nadużycia zawodu itp.)*, materiał publikowany na stronach internetowych Ministerstwa Finansów (www.mofnet.gov.pl), s. 1.

Istotę kontroli wewnętrznej oddaje również definicja wypracowana przez INTOSAI: *„...kontrola wewnętrzna jest narzędziem zarządzania wykorzystywanym do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostały osiągnięte"*.

Według *„Standardów kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej"*: ***„Kontrola wewnętrzna** obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać zapewnienie, że:*

- jednostka osiąga swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny,
- jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wytycznymi kierownictwa,
- zasoby rzeczowe i informacyjne jednostki są chronione,
- zapobiega się i wykrywa błędy i nieprawidłowości,
- informacje finansowe i zarządcze są rzetelne i tworzone terminowo".

W tym też znaczeniu kontrola finansowa została ujęta w *„Standardach kontroli finansowej"* określonych przez Ministra Finansów.

Kontrola finansowa stanowi więc system zapewnienia prawidłowego funkcjonowania jednostki, a nie jedynie procedury weryfikacji i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, na co wskazywałoby potoczne rozumienie jej nazwy.

Mając na uwadze powyższy kontekst, terminów *„kontrola wewnętrzna"* i *„kontrola finansowa"* niektórzy autorzy proponują, aby można było używać je zamiennie[148].

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w polskiej administracji publicznej termin *„kontrola wewnętrzna"* postrzegany jest głównie jako określenie kontroli typu instytucjonalnego, nastawionej głównie na wykrywanie nieprawidłowości i osób za nie odpowiedzialnych. Nie sposób nie zauważyć różnicy pomiędzy tak postrzeganą kontrolą wewnętrzną a kontrolą wewnętrzną określoną w międzynarodowych standardach. W pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że głównym przedmiotem zainteresowania kontroli instytucjonalnej jest działalność jednostki w ujęciu historycznym. Natomiast współczesne koncepcje kontroli wewnętrznej wyznaczają jako główny cel wspieranie zarządzających w osiąganiu celów wyznaczonych dla organizacji. Można zatem stwierdzić, że **wdrażanie przepisów z zakresu kontroli finansowej jest elementem procesu przeorientowania kontroli wewnętrznej, ujmowanej tradycyjnie, w kierunku wyznaczonym przez międzynarodowe standardy**.

[148] A. Kubik, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu...*, op. cit., s. 166.

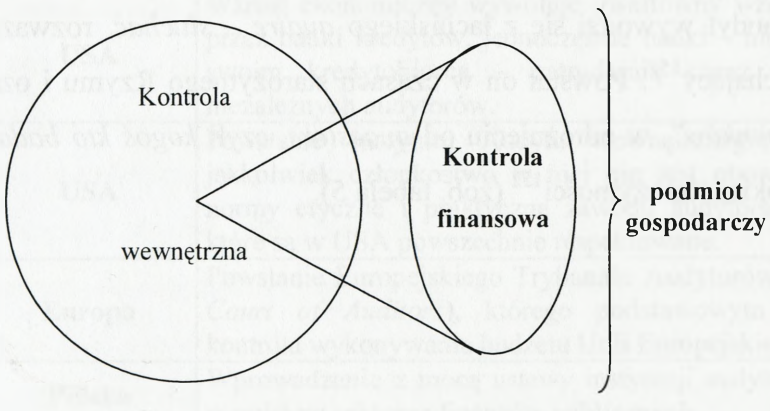
W świetle powyższego zgodnie z polskimi *„Standardami kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”*[149] ***„kontrolę finansową (system kontroli finansowej) w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w wojskowych jednostkach budżetowych można określić jako część systemu kontroli wewnętrznej, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem”.*** (zob. schemat 14).

Takie pojmowanie kontroli finansowej przedstawione jest również w kolejnym, wydanym dzień później *„ministerialnym”* dokumencie[150], gdzie kontrola finansowa określana jest również: *„dokładniej* - jako – ***wewnętrzna kontrola finansowa”***.

Jednym z istotnych elementów systemu kontroli finansowej są procedury, za pomocą których wprowadzane są w jednostce formalne mechanizmy kontrolne. Procedury takie, zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, powinny funkcjonować w każdej jednostce sektora finansów publicznych.

Należy jednak podkreślić, że kontrola finansowa nie ogranicza się wyłącznie do mechanizmów kontrolnych, instrukcji czy procedur. Są one bardzo istotne, ale system kontroli finansowej w jednostce stanowi integralną całość łącznie z trudniej uchwytnymi, tzw. miękkimi elementami kontroli, takimi jak: postawy etyczne kierownictwa i pracowników, kompetencje, styl zarządzania, sposób komunikacji. Miękkie elementy systemu kontroli mają bardzo istotny wpływ na jego skuteczność.

Schemat 14. Miejsce współczesnej kontroli finansowej w kontroli wewnętrznej



Źródło: Opracowanie własne.

[149] *Standardy kontroli finansowej...*, op. cit., s. 3.
[150] *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003, s. 4.

System kontroli finansowej jako określona całość ma podstawowe znaczenie z zapobieganiu nieprawidłowościom w funkcjonowaniu jednostki, głównie jednak w zapewnianiu, że działalność jednostki będzie prawidłowa.

Obowiązkiem wprowadzenia kontroli finansowej zostały objęte wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, w tym i wojskowe jednostki budżetowe.

Zdecentralizowanie systemu kontroli finansowej stwarza możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie jednostek, w szczególności w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań finansowych ze środków publicznych.

1.3. Charakterystyka audytu wewnętrznego

Procesy integracji Polski z Unią Europejską spowodowały wykształcenie szczególnych instytucji prawnych, zasad i form stosunków prawnych, prowadzących m. in. do poszerzenia istniejących uregulowań prawnych z zakresu finansów publicznych. Pojawiła się zwłaszcza konieczność wprowadzania i wdrażania nowych, nieznanych wcześniej polskiemu prawu i praktyce działania administracji rozwiązań prawnych z dziedziny zarządzania. Jedną z tych nowych instytucji jest audyt wewnętrzny.

1.3.1. Geneza audytu wewnętrznego

Pochodzenie słowa „audyt" jest związane z dawnym prezentowaniem kont danej organizacji przez publiczne ich czytanie donośnym głosem.

Termin audyt wywodzi się z łacińskiego *audire – słuchać,* rozważać lub „*auditor*", tj. słuchacz, słuchający[151]. Powstał on w czasach starożytnego Rzymu i oznaczał dosłownie „*słuchacza rachunków*", w odróżnieniu od *quaestors*, czyli *kogoś kto bada.* Historia audytu sięga więc głębokiej starożytności[152] (zob. tabela 5).

[151] J. Pieńkos, *Słownik Łacińsko-Polski. Łacina w nauce i kulturze*, Wydawnictwa Prawnicze, Warszawa 1996, s. 57.

[152] *Początki audytu* za: L. B. Sawyer, *The Practice of Modern Internal Auditing*, wyd. II, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 1981, s. 3-6.

Tabela 5. Historia audytu

Data	Miejsce	Wydarzenie
Ok. 3600 p.n.e.	**Mezopotamia**	Rozpoczęto weryfikację dokumentów handlowych, dokonywaną przez osobę niezależną od kontrahentów.
III – I tysiąclecie p.n.e.	**Egipt, Persja, Judea**	Przejęcie i kontynuacja systemu mezopotamskiego.
Od V w. p.n.e.	**Grecja**	Wprowadzenie – oprócz weryfikacji wymogu autoryzacji dokumentów handlowych; ranga społeczna osób wykonujących ten zawód była niska, najchętniej obowiązki te powierzano niewolnikom, z uwagi na możliwość zastosowania wobec nich tortur, w celu wyjawienia prawdy.
Od IV w. p.n.e.	**Rzym**	Stworzenie posady urzędnika o nazwie *auditus* (słuchacz rachunków), którego zadaniem była ustna weryfikacja dokumentów handlowych; początek rozgraniczenia pomiędzy księgowym (*quaestors*) a kontrolerem (*auditus*).
Od XIII w. n.e.	**Włochy**	Narodziny podwójnej księgowości i jednoczesne powierzenie księgowemu zadań audytora; systematyczny wzrost rangi tego urzędnika. (księgowy-audytor, reprezentujący portugalską królową Izabelę, towarzyszył Kolumbowi w wyprawie do Nowego Świata).
1581 r.	**Wenecja**	Powstanie pierwszego w historii związku (cechu) rewizorów; przyjęcie do cechu zapewniał pomyślnie zdany egzamin.
XVIII w.	**Anglia**	Rewolucja przemysłowa i początek rozgraniczenia zadań księgowego od zadań audytora.
XIX w.	**USA**	Brytyjska ekspansja inwestycyjna powoduje potrzebę zatrudniania coraz większej liczby niezależnych audytorów, w celu weryfikacji sprawozdań finansowych amerykańskich przedsiębiorstw.
1911-1918	**USA**	Pierwsze wdrożenie rachunku kosztów standardowych oraz opracowanie i opublikowanie zestawu równań, pomocnych w analizie odchyleń, autorstwa G. Charter Harrisona – podwaliny pod działalność audytu operacyjnego.
Od 1918 r.	**USA**	Wzrost ekonomiczny wywołuje gwałtowny wzrost udzielanych przez banki kredytów, jednocześnie banki – nie w pełni ufając swoim kredytobiorcą – zatrudniają coraz większą liczbę niezależnych audytorów.
1941 r.	**USA**	Powstanie Instytutu Audytu wewnętrznego; instytucja ta, jakkolwiek członkostwo w niej nie jest obowiązkowe, ustala normy etyczne i praktyczne zawodu audytora wewnętrznego, które są w USA powszechnie respektowane.
1977	**Europa**	Powstanie Europejskiego Trybunału Audytorów (*The European Court of Auditors*), którego podstawowym zadaniem jest kontrola wykonywania budżetu Unii Europejskiej.
2001 r.	**Polska**	Wprowadzenie z mocą ustawy instytucji audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Piaszczyk, *Istota i cele audytu wewnętrznego*, „*Rachunkowość*" nr 7, Warszawa 2003, s. 19; A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 38 oraz C. Drury, *Management and cost Accounting*, Chapman&Hall, 1992, s. 796; W. Korndörfer, L. Peez Audit *in das Prüfungs-und Revisionswesen*, Gabler Verlang, wyd. 3, *Wiesbaden* 1993, s. 47; G. McIntyre, *Auditing for Management Control*, „*The Internal Auditor*", May/June 1975, s. 30-41; L. B. Sawyer, *The Practice of Modren Internal Auditing*, wyd 2, The Institute of Internal Auditors, Inc Altamonte Springs, Florida 1981, s. 3 i nast.

Już ponad 5.5 tysiąca lat temu, w Mezopotamii dostrzeżono potrzebę weryfikacji dokumentów handlowych i stworzono specjalne stanowisko, którego było to zadaniem. Potwierdzają to znajdujące się na marginesie dokumentów, kropki, kratki i inne znaki kontrolne (np. tzw. ptaszki), które obrazują działanie tego – pierwszego w dziejach ludzkości – systemu kontroli. Istotę owego systemu polegała na rozdzieleniu obowiązków pomiędzy dwóch skrybów: jeden przygotowywał dokumentację transakcji, a drugi dokonywał jej sprawdzenia, odpowiednio tę czynność odnotowując.

Podobne oznaki wykryto na dokumentach egipskich, chińskich, perskich i żydowskich. Egipcjanie wymagali na przykład oddzielnego potwierdzenia ilości dostarczanego do spichlerza zboża przez przedstawienie naocznego świadka złożenia tegoż zboża, a ponadto wymagali także pisemnego pokwitowania odbioru.

Starożytni Grecy wprowadzili relatywnie zaawansowany system kontroli swoich operacji finansowych, oparty na przyznanych uprawnieniach oraz niezależnej weryfikacji zapisanych danych. Ponadto Grecy wprowadzili trzy fundamentalne zmiany, w porównaniu do wcześniejszych systemów:

1. Oprócz wymogu weryfikacji wprowadzono obowiązek autoryzacji transakcji finansowych; taka modyfikacja wprowadzała do systemu kontroli trzeci podmiot, niezależny od pozostałych;
2. Jako osoby, sprawujące pieczę nad dokumentami handlowymi, wybierano najczęściej niewolników;
3. W sytuacjach wątpliwych, niewolników tych poddawano torturom, gdyż Grecy zdecydowanie bardziej ufali zeznaniom złożonym pod wpływem tortur, niż zaprzysiężonym zeznaniom ludzi wolnych.

Prawdziwy rozkwit systemu kontroli nastąpił w starożytnym Rzymie, gdzie odeszło się od pisemnej weryfikacji na rzecz ustnego potwierdzenia zapisków: jeden urzędnik miał prawo żądać od innego urzędnika ustnego potwierdzenia danych, którymi dysponował oraz dokonać porównania dokumentacji. Idea systemu, w zamyśle jej twórców, polegała na wyeliminowaniu możliwości zmowy urzędników; w praktyce, jak wiadomo z historii, w Rzymie kwitła korupcja, co nie przeszkadzało w dynamicznym rozwoju państwa kosztem podbitych prowincji.

To właśnie na prowincji powstała nowa profesja, a mianowicie „*ktoś kto bada księgi*", czyli *quaestors*. Kwestora różniło od audytora nie tylko miejsce wykonywania zawodu, ale

przede wszystkim przedmiot działania; głównym zadaniem kwestora było sprawdzanie rachunków w celu wykrycia oszustw i niewłaściwego wydatkowania funduszy[153].

W XIII wieku rozwijający się we Włoszech handel wymagał bardzo szczegółowej ewidencji transakcji. System podwójnego księgowania ułatwiał kupcom analizę transakcji z dostawcami i odbiorcami oraz pozwalał kontrolować pracowników. Audyt pełnił wtedy ważną funkcję. Potwierdza to fakt, iż np. audytor reprezentujący królową Izabelę towarzyszył Kolumbowi w podróży do Nowego Świata.

Kontrolowanie majątku poprzez głośne czytanie donośnym głosem kont księgowych rekomendował baronom Francji w XIII w. znany traktat francuski pt. *La Seneschaucie*[154].

Audytor w tamtej epoce, to „*ktoś*" (osoba) w audytorium (wśród publiczności), kto miał szczególne zadanie uważnego słuchania w czasie czytania kont, aby później wyrazić niezależną opinię. Ta trudna i niewdzięczna praca słuchania nie mogła być zastąpiona przez inne środki kontrolne ze względu na elementarny rodzaj pojęć księgowych tamtej epoki i znikomą w tamtych czasach dokumentację[155].

Do XV wieku audyt jako dyscyplina zajmował się organami władzy i rodzinami. Na przykład, A. C. Littleton zauważa, że już w 1428 roku dostojnicy Londynu byli poddawani audytowi przez komitet złożony z urzędników rządowych[156]. Władze Pizzy również były kontrolowane w celu wykrycia sprzeniewierzenia środków publicznych. W tamtych czasach podstawowym celem audytu było „*weryfikowanie uczciwości osób odpowiadających za sprawy fiskalne*"[157]. W omawianym okresie audytorzy byli wyznaczani lub wybierani przez ogół społeczności i oczekiwano od nich kompetencji oraz umiejętności wykrywania nadużyć, błędów i oszustw[158]. Ówczesny audyt polegał na „*przesłuchiwaniu rachunków*", ponieważ tylko nieliczni potrafili czytać i pisać.

---

[153] Por. A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 39.

[154] A. Frydlender, L. Collins, *L'audit et le contrôle interne. Cahiers Français*. „Enterprise et Comptabilité" 1983, nr 210, za; J. Stepniewski, *Audyt i diagnostyka firmy*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001, s. 13.

[155] Por. L. Pacioli, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venezia 1494 r. - uważa się ją za pierwszą książkę w historii rachunkowości. Luca Pacioli (1447-1517), włoski uczony – matematyk, zakonnik. Zebrał i upowszechnił możliwie szeroki zestaw materiałów i myśli wielu autorów z różnych dziedzin i dyscyplin naukowych, które w XV w., a więc w okresie wczesnego renesansu, dostępne były nielicznym światłym umysłom wszechstronnie wykształconych przedstawicieli epoki. Szerzej na ten temat E. Pogodzińska-Mizdrak, *Summa de Arithmetica Luca Pacioli i jej walory*, „Rachunkowość" 2005 nr 1, s. 12.

[156] P. P. Gupta, M. R. Ray, *The Changing Roles of the Internal Auditor*, „Managerial Auditing Journal" 1992, vol. 7, za: K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin 2005, s. 13.

[157] Ibidem.

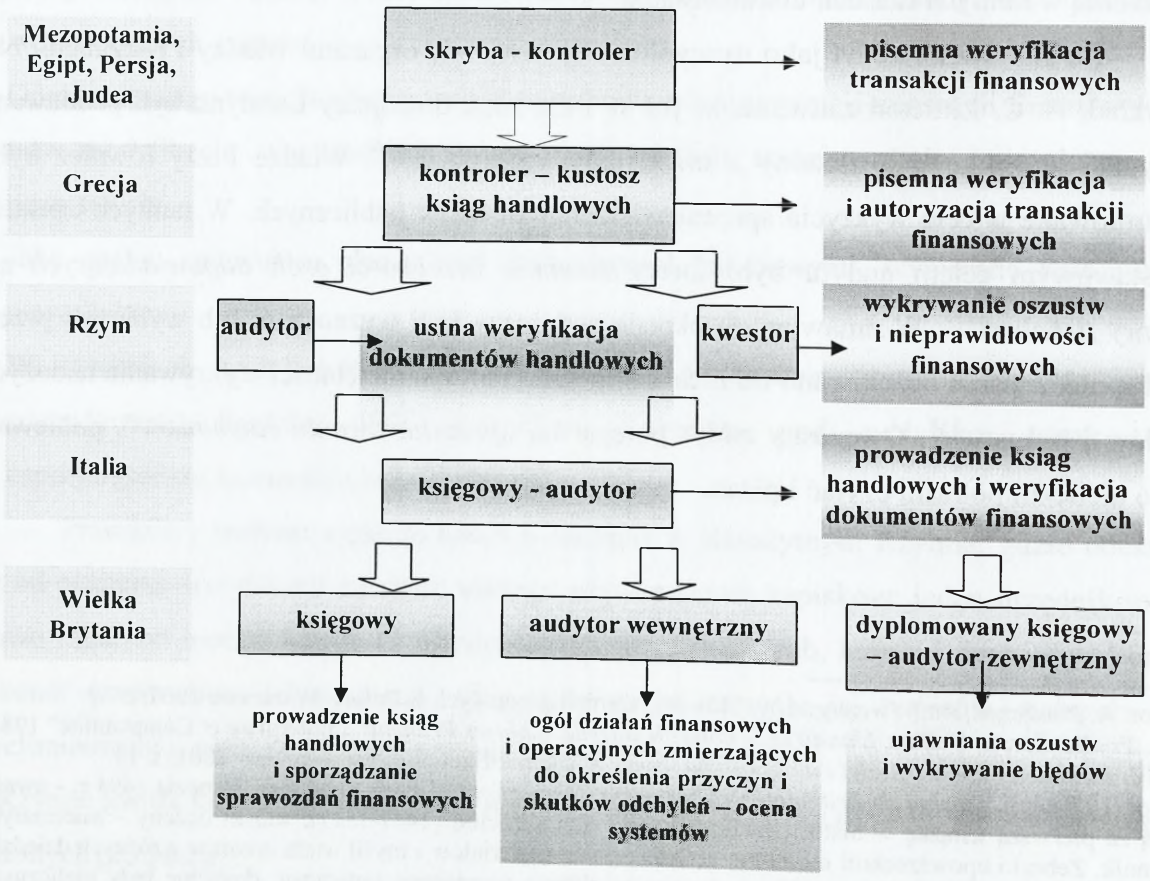
[158] M. A. Dittenhofer, V. P. Filios, *Internal Auditing – Past, Present and Future*, „Internal Auditor" June 1984, za: K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne*..., op. cit., s. 13.

Według A. H. Adalberga[159], w okresie od XVI do XVIII wieku feudalizm zaczął podupadać i w związku z tym rozszerzył się zakres audytu. Zostały nim objęte transakcje przeprowadzane przez obywateli prowadzących interesy. W tym kontekście A. C. Littleton stwierdza: *„Z nadejściem ery biznesu zamiast odpowiedzialności, pojawiły się problemy towarszyszące własności oraz obliczaniu zysków i strat. Audyt przeszedł od sprawdzania indywidualnej gospodarności do badania zapisów księgowych na podstawie dokumentów"*[160].

Na przestrzeni trzech wieków audyt koncentrował się na wykrywaniu i zapobieganiu nadużyciom. Przeprowadzano szczegółowe kontrolę, a każdą transakcję śledzono do poziomu potwierdzających ją dokumentów źródłowych. W tamtym okresie audytorzy mieli być nie tylko kompetentni i biegli w wykrywaniu nadużyć, błędów i oszustw, ale wymagano także, aby posiadali umiejętności w zakresie księgowości.

Ewolucję wykształcenia się audytu wewnętrznego prezentuje schemat 15.

Schemat 15. Ewolucja audytu wewnętrznego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 40.

[159] A. H. Adalberg, *Auditing on the March: Ancient Times to the Twentieth Century*, „Internal Auditor", November-December 1975, za: K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne*..., op. cit., s. 13.
[160] P. P. Gupta, M. R. Ray, *The Changing Roles*..., op. cit.

Prawdziwy przełom w historii audytu związany był z rewolucją przemysłową zapoczątkowaną w Anglii. Brytyjskie kompanie handlowe zaczęły zatrudniać – obok księgowych – niezależnych kontrolerów finansowych i ponownie wyodrębnił się samodzielny zawód audytora; co więcej był to już audytor wewnętrzny, w odróżnieniu od biegłego księgowego, czyli audytora zewnętrznego. W tym czasie nastąpiło nowe zdefiniowanie zadań audytu wewnętrznego, jako działania zmierzającego bardziej do oceny systemów wewnątrz organizacji, niż poszukującego osób winnych lub odpowiedzialnych za pojedyncze nieprawidłowości bądź oszustwa.

Początkowo audyt miał jedynie charakter zewnętrzny, tzn. taki który przeprowadzany jest przez instytucje niezależne od kierownictwa jednostki poddawanej audytowi[161].

Wraz z rozwojem ekonomicznym podmiotów działających na rynku – wzrostem organizacji, ich rosnącym skomplikowaniem, a także specjalizacją technologiczną operacji, zrodziła się konieczność stworzenia audytu wewnętrznego, tj. zatrudnienia audytorów (specjalistów) pracujących na co dzień w danej organizacji. W takim rozumieniu powstawanie pierwszych komórek audytu wewnętrznego odnotowuje się po II wojnie światowej, wtedy to audyt wewnętrzny koncentrował się na sprawach związanych z poprawnością danych finansowych i księgowością organizacji. Bazą wyjściową audytu była więc księgowość. W czasach współczesnych, to tradycyjne, pierwotne zadanie audytu nosi miano **audytu finansowego.**

Dopiero później audyt wewnętrzny obejmuje całość zagadnień związanych z funkcjonowaniem organizacji świadcząc usługi zapewniające (ang. *assurance*) oraz doradcze (ang. *consulting*). Wynika to również z potrzeby dokonywania w miarę obiektywnej oceny systemu zarządzania ryzykiem, kontroli i procesów nadzoru (ang. *governance*)[162].

Tak więc prawdziwy rozkwit audytu wewnętrznego łączy się z postępującą w szybkim tempie industrializacją. Proces ten, zapoczątkowany w połowie XIX stulecia, przybrał zdecydowanie na sile po II wojnie światowej i trwa do dziś. Przyjmuje się, iż nowoczesny audyt wewnętrzny powstawał w połowie XX wieku[163].

Ewolucję ogólnych celów i zakresu audytu na przestrzeni wieków prezentuje tabela 6.

---

[161] Por. S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, Wyd. Dosko, Warszawa 2002, s. 11.

[162] J. Benaszkiewicz, T. Bejm, A. Bryl, J. Górnik, I. Kozera, J. Leski, G. Łapiński, A. Wietrzyk, *Audyt wewnętrzny – spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s. 15.

[163] Największą obecnie międzynarodową organizację zrzeszającą audytorów wewnętrznych jest Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. The Institute of Internal Auditors) założony w 1941 r.

Tabela 6. Ewolucja celów i zakresu audytu

Okres	Cele audytu	Zakres weryfikacji
XIII i XIV wiek	Publiczne czytanie kont i wydawanie opinii o kontach.	Ogólny
1494-1850	Wykrywanie oszustw.	Szczegółowy
1850-1905	Wykrywanie oszustw, detekcja błędów.	Szczegółowy, początek sondaży
1905-1933	Wydawanie opinii o ważności sprawozdań finansowych; wykrywanie oszustw i błędów.	Szczegółowy, poprzez sondaże
1940-1990 (w Polsce od 1989 r.).	Wydawanie opinii o prawdziwości i regularności sprawozdań finansowych.	Poprzez sondaże
1998-czasy współczesne	Wydawanie opinii o prawdziwości rocznych sprawozdań finansowych, weryfikacja systemu kontroli wewnętrznej (finansowej), prewencja oszustw i błędów.	Sondaże, testy, badania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie J. Stępniewski, *Audyt i diagnostyka firmy*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001, s. 14.

Współczesną, ujmowaną w sposób uproszczony ewolucję funkcji audytu wewnętrznego na świecie, można rozróżnić na cztery, kolejno po sobie następujące generacje audytu (przy czym przez generację rozumiane jest tutaj dominujące w poszczególnych okresach podejście do audytu wewnętrznego)[164].

Audyt wewnętrzny realizowany w ramach **pierwszej generacji** (przed 1980 rokiem), to audyt skoncentrowany na istniejącym systemie kontroli wewnętrznej, na zastanych w organizacji procesach i procedurach. Prace audytorskie koncentrowały się głównie na weryfikacji zgodności procesu ze stanem udokumentowanym w procedurach. Zidentyfikowane odstępstwa od przyjętych norm i procedur klasyfikowane były jako nieprawidłowości, a wobec winnych wykrytych nieprawidłowości wnioskowano często o wyciągnięcie konsekwencji służbowych.

Druga generacja audytu (lata 1980-te), nastąpiła kiedy audyt wewnętrzny stopniowo ewoluował od weryfikacji „*ex post*" do działań o charakterze „*ex ante*", w coraz większym stopniu odnoszono się również do pojęcia „*ryzyka*". Audytorzy wewnętrzni w swojej pracy zaczęli koncentrować się na kwestiach najbardziej istotnych, na kluczowych ryzykach gospodarczych towarzyszących działalności organizacji. Prace weryfikacyjne w obszarze

[164] Por. J. Benaszkiewicz, T. Bejm, A. Bryl, J. Górnik, I. Kozera, J. Leski, G. Łapiński, A. Wietrzyk, *Audyt wewnętrzny*..., op. cit., s. 14.

ryzyk gospodarczych rozpoczęły się od ryzyk finansowych, ze względu na łatwość ich zdefiniowania.

Druga generacja audytu, poza koncentracją na ryzykach gospodarczych, zwróciła również uwagę audytora na ocenę zaprojektowania procedur systemu kontroli wewnętrznej oraz ich weryfikację. Audytor wewnętrzny badał sposób zaprojektowania procedur kontroli wewnętrznej, a po pozytywnej ocenie zaprojektowania procedur, rozpoczynał testowanie ich operacyjnej efektywności.

Trzecia generacja audytu (lata 1990-te) objęła koncentrację pracy audytu wewnętrznego na ryzykach towarzyszących działalności organizacji, wykroczyła poza ryzyka finansowe, obejmując również obszary działalności operacyjnej (gospodarczej). Praca audytora wewnętrznego rozpoczynała się od dogłębnego zrozumienia otoczenia w jakim działa organizacja oraz procesów przez nią realizowanych. Audyt koncentrował się głównie na ocenie kształtu i działania systemu kontroli wewnętrznej, ze szczególnym uwzględnieniem skoordynowania poszczególnych procedur i efektywności mechanizmów kontrolnych we wszystkich obszarach działalności organizacji. Prace audytorskie skupiały się na porównaniu pożądanego (optymalnego) kształtu systemu kontroli wewnętrznej z rozwiązaniami istniejącymi, zarówno zapisanymi w procedurach, jak i faktycznie funkcjonującymi.

Zachodzące zmiany w działalności organizacji, dynamiczne zmieniające się otoczenie gospodarcze, gwałtowny wzrost ryzyka, zagrożenie kontynuacji działalności wielu przedsiębiorstw, wymusiły dalsze zmiany w działalności audytu wewnętrznego.

Czwarta generacja audytu (po 1999 roku) nastała, kiedy organizacje, aby aktywnie dostosowywać się do zmian rynkowych, odpowiednio przygotować się do nadchodzących wyzwań, zaczęły prowadzić aktywną politykę zarządzania ryzykiem. Zaczęto zdawać sobie sprawę z najbardziej istotnych ryzyk towarzyszących w ich działalności i wprowadzać odpowiednie działania pozwalające na zarządzanie zidentyfikowanymi ryzykami np. poprzez ich eliminację, wydzielenie na zewnątrz bądź ograniczenie.

Nowa rola audytu wewnętrznego związana jest przede wszystkim z wdrażaniem przez organizację systemów zarządzania ryzykiem. Audyt wewnętrzny skoncentrowany jest na ocenie zaprojektowania oraz efektywności działania procesu zarządzania ryzykiem gospodarczym oraz przedstawianiu możliwości jego usprawnień.

Audyt wewnętrzny rozpoczyna w dalszym ciągu swą działalność od dogłębnego zrozumienia otoczenia w jakim działa organizacja i możliwych ryzyk z nim związanych, sprawdzając następnie jak zaprojektowany jest system zarządzania ryzykiem i na ile jest on operacyjnie efektywny.

Szczególny nacisk w działalności audytu wewnętrznego postawiony jest na jego efektywność, koncentrację prac na kwestiach kluczowych dla działalności organizacji oraz terminowość przekazywania rekomendacji dotyczących usprawnień procedur zarządzania ryzykiem i systemu kontroli wewnętrznej. Przy dynamicznie zmieniającej się sytuacji w otoczeniu zewnętrznym, konieczności natychmiastowej reakcji ze strony organizacji na sygnały otoczenia, komórka audytu wewnętrznego musi w sposób systematyczny informować kierownictwo organizacji o zauważonych zagrożeniach, „*nieszczelnych*" procedurach, niewłaściwych strategiach zarządzania ryzykiem[165].

Audyt wewnętrzny początkowo był powoływany w przedsiębiorstwach. Na świecie istnieje tendencja, by audyt wewnętrzny wprowadzały również spółki publiczne. Zasady ładu korporacyjnego amerykańskiej komisji papierów wartościowych (SEC) wymagają audytu wewnętrznego w spółkach notowanych na nowojorskiej giełdzie NYSE.

Z czasem audyt wewnętrzny zaczął pojawiać się w ramach organizacji administracji publicznej. Na przykład w Komisji Europejskiej audyt wewnętrzny pojawił się na skutek zmian i reform istniejących struktur kontroli wewnętrznej. Rola audytu wewnętrznego została wyodrębniona na mocy Rozporządzenia Rady Unii Europejskiej i usankcjonowana w 2001 r[166]. Zgodnie z tym rozporządzeniem „*...każda instytucja Unii Europejskiej ma ustanowić funkcję audytu wewnętrznego, która musi być wykonywana zgodnie z właściwymi międzynarodowymi standardami. Zadaniem audytora wewnętrznego jest wspieranie instytucji w zakresie zarządzania ryzykiem poprzez wydawania niezależnej opinii o jakości systemów zarządzania i kontroli oraz wydawanie rekomendacji w celu usprawnienia realizacji operacji*" [167]. Przykład ten uwidacznia, iż podstawową cechą wprowadzonych zmian, było wyodrębnienie funkcji audytu wewnętrznego od funkcji kontroli finansowej, w formie dotychczas występującej (m.in. w Komisji Europejskiej). Ukazuje to ponadto, mające ówcześnie miejsce, przejście z obowiązującego systemu kontroli wewnętrznej opartej głównie na kontroli *ex-ante* na system zintegrowany, zgodny z międzynarodowymi standardami i najlepszymi praktykami światowymi, oparty zarówno na kontroli *ex-ante* i typowych mechanizmach kontroli zarządczej, jak i z elementami kontroli *ex-post* w postaci audytu wewnętrznego[168]. Zasadniczym argumentem początkującym taki kierunek zmian podejścia do

---

[165] Ibidem, s. 15-16.

[166] Rozporządzenie Rady Unii Europejskiej nr 762/2001 z 9 kwietnia 2001 r., zmieniające artykuł 24 Rozporządzenia Finansowego z 21 grudnia 1977 r.

[167] Por. Art. 85 i 86 rozporządzenia.

[168] Por. *Communication to the Commission, Clarification of the responsibilities of the key factors in the domain of internal audit and internal control in the Commission*, SEC (2003) 59 z 17 stycznia 2003 r.; *A New Framework for Resource Management and Internal Auditing in the Commission* z 22 lutego 2000 r.

systemu kontroli wewnętrznej była przede wszystkim nieefektywność dotychczas funkcjonującego systemu[169].

Unia Europejska stawia zresztą wymóg, by audytem wewnętrznym objąć te jednostki, które m.in. biorą udział w dystrybucji pieniędzy pochodzących z ich funduszy.

Wprowadzanie idei audytu środków publicznych wśród państw członkowskich Unii Europejskiej przyniosło wymierne korzyści, polegające między innymi na zmniejszaniu możliwości dokonywania finansowych manipulacji tymi środkami. Warto jednak zauważyć, że współcześnie mimo wszystko nie istnieje jeden model audytu, który mógłby obowiązywać określone grupy państw (np. państwa członkowskie Unii Europejskiej). Tym niemniej, można zauważyć dwa zasadnicze modele: „południowy" i „północny". W modelu „południowym" audyt wewnętrzny utożsamiany jest z kontrolą. Przykładowo we Francji nie istnieje typowy system audytu wewnętrznego. W większości instytucji dokonywane są inspekcje lub prowadzona jest stała kontrola finansowa przeprowadzanych operacji przez tzw. weryfikatorów[170]. Model „północny" audytu wewnętrznego bardziej odpowiada międzynarodowym standardom audytu wewnętrznego. Obowiązuje on np. w takich krajach jak Wielka Brytania czy Niemcy. Audyt wewnętrzny zajmuje się tam w istocie oceną systemów, a nie transakcji, dokonując analizy możliwych usprawnień w istniejącym systemie kontroli na potrzeby kierownictwa[171].

Obecnie wiele organizacji zawodowych, takich jak Amerykański Instytut Dyplomowanych Księgowych Publicznych (ang. *American Institute of Certified Public accountant*-AICPA), Stowarzyszenie Amerykańskich Księgowych (ang. *American Accounting Association*-AAA), Instytut Kontrolerów Finansowych (ang. *Controllers Institute*), Instytut Rachunkowości Zarządczej (ang. *Institute of Management Accountants*-IMA), Komitet Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. *International Federation of Accounting Committee*-IFAC), uznaje utworzony w 1941 roku Instytut Audytorów Wewnętrznych za organizację zawodową o dobrze ugruntowanej pozycji, regularnie zapraszając jego członków na swoje spotkania. Współczesny audytor wewnętrzny posiada kodeks etyki i legitymuje się tytułem dyplomowanego audytora wewnętrznego (ang. *Certified Internal Auditor*-CIA).

Wskutek wzmożonych wysiłków instytutu granice audytu rozszerzyły się i obecnie obejmują badanie działalności podmiotu gospodarczego i jego kierownictwa.

---

[169] Por. G. Gołębiowski, K. Marchewka-Bartkowiak, *Audyt i kontrola zarządzania długiem publicznym*, „Materiały i Studia NBP" 2004, nr 181, s. 8.
[170] Por. P. M. Gaudemet, J. Molnier, *Finanse publiczne*..., op. cit., s. 287 i nast.
[171] L. Smolak, *Audyt w Unii Europejskiej*, „Gazeta Prawna" 2003, nr 24, s. 9.

Współczesny audytor wewnętrzny próbuje nie tylko wykryć nadużycia i badać dokumenty finansowe jednostki, ale ustala także odpowiedzi na pytanie, czy plany i działania jednostki zostały zrealizowane ekonomicznie, efektywnie i sprawnie. Dodatkowo audytor wewnętrzny stwierdza, czy ustalone przez kadrę kierowniczą cele jednostki zostały osiągnięte.

Nowoczesna zmiana paradygmatu audytu wewnętrznego wiązała się z poszerzeniem zakresu audytu wewnętrznego poza analizę danych finansowych oraz włączeniem w zakres audytów oceny efektywności kontroli i wydajności operacji, tzn. z zasadniczą zmianą orientacji audytu z rachunkowo-księgowej na biznesowo-zarządcze[172]. Zmiana ta wynikała z rosnącego poziomu złożoności działalności gospodarczej organizacji oraz coraz bardziej ograniczonych możliwości kierownictwa bezpośredniego kontrolowania działalności[173].

Formując ogólne spostrzeżenia, odnoszące się do kierunku ewolucji funkcji audytu wewnętrznego na przestrzeni lat, należy stwierdzić, iż audyt wewnętrzny zmienia swoją rolę z kontrolera analizującego wydarzenia, transakcje „*post factum*", reagującego na zgłaszane nieprawidłowości na doradcę w procesie zarządzania ryzykiem, koncentrującego się na zapobieganiu nieprawidłowościom.

1.3.2. Klasyfikacja audytu wewnętrznego

Geneza pojęcia „*audytor*", jako „*słuchacz rachunków*" wskazuje – z jednej strony na jego niezależność, ale i też – z drugiej, na możliwość ograniczenia identyfikacji audytora z organizacją.

Już w 1941 roku John B. Thurston – jeden z założycieli Instytutu Audytorów Wewnętrznych, podczas pierwszej sesji nowo powstałego Instytutu, wypowiedział następujące słowa: „*Wszyscy zdajemy sobie sprawę z tego, że termin „audytor wewnętrzny" jest nieadekwatny. Lata temu, prawdopodobnie, termin ten w sposób satysfakcjonujący opisywał nasz zawód, ale dziś audyt - w dosłownym znaczeniu – jest jedynie jedną z funkcji audytora wewnętrznego (...) a używanie terminu „audytor" jest ukłonem w stronę historii*"[174].

Jednak w miarę upływu czasu dostrzeżono trafność pojęcia „*audyt wewnętrzny*". L. B. Sawyer stwierdza: „*Wiele określeń było używanych zamiast terminu audyt wewnętrzny.*

---

[172] L. B. Sawyer, M. A. Dittenhofer, *Sawyer's Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors*, Altamonte Springs, USA, s. 3.

[173] Por. J. Benaszkiewicz, T. Bejm, A. Bryl, J. Górnik, I. Kozera, J. Leski, G. Łapiński, A. Wietrzyk, *Audyt wewnętrzny*..., op. cit., s. 6.

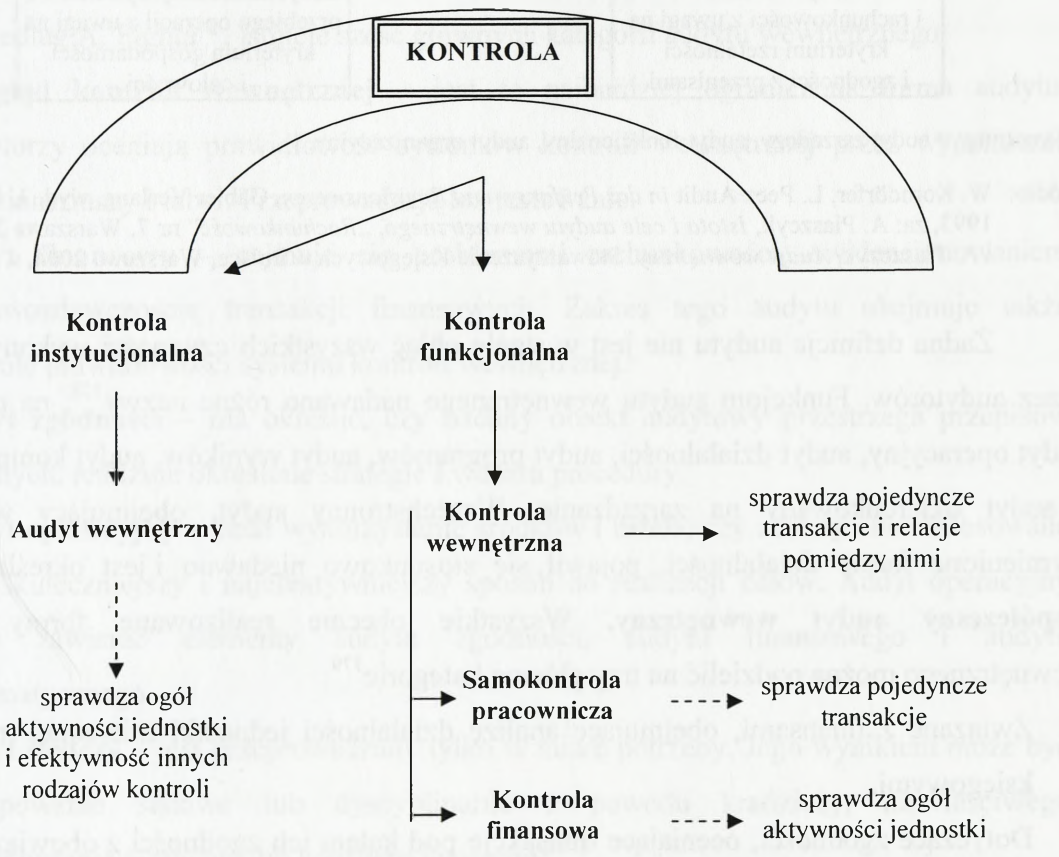
[174] D. E. Dooley, *Nothing New Under the Sun?*, „The Internal Auditor", Summer 1965, s. 10, za: A. Piaszczyk, Audyt wewnętrzny..., op. cit., s. 45.

Do takich określeń należą: audyt zarządczy, audyt operacyjny, audyt planowy, audyt wyników, ocena działań i in. Ale termin audyt wewnętrzny najdokładniej określa jego funkcję; jest to termin – parasol, który zawiera w sobie wszystkie formy oceny aktywności, dokonane przez audytora pracującego w ramach i dla danej organizacji"[175].

W Stanach Zjednoczonych Ameryki, po zakończeniu I wojny światowej, upowszechnił się termin audyt operacyjny. Jak pisze jeden z głównych teoretyków tego zagadnienia B. Cadmus, termin „*...audyt operacyjny wyróżniają nie metody pracy, ale dążenia i pozycja audytora*"[176]; ponadto podkreśla on, że nie ma potrzeby dublowania stanowisk audytorów wewnętrznych: finansowego i operacyjnego, konieczne jest jedynie zespolenie ich zadań i cech na jednym stanowisku.

Relacje pomiędzy poszczególnymi rodzajami kontroli a audytem przedstawia schemat 16.

Schemat 16. Relacje między kontrolą a audytem wewnętrznym



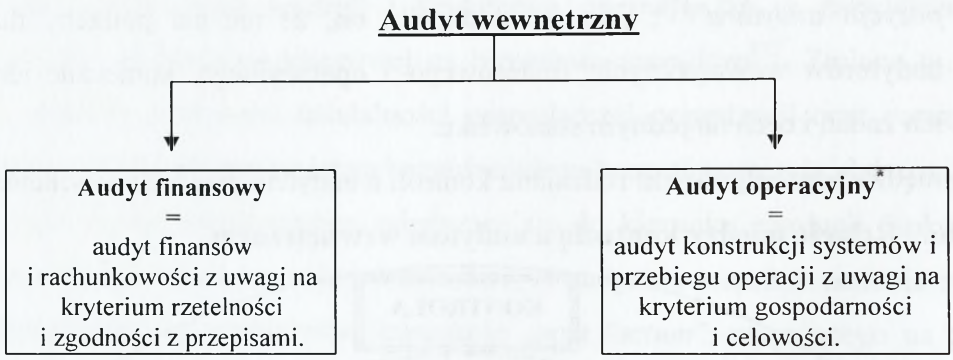
Źródło: Opracowanie własne na podstawie: V. Z. Brink, J. A. Cashin, H. Witt, *Modern Internal Auditning*, Ronald Press, New York 1973, za A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 46.

V. Z. Brink, J. A. Cashin i H. Witt, zauważają ponadto, że zarówno kontrola wewnętrzna, jak i samokontrola pracownicza, są pojęciami znacznie węższymi, niż audyt

[175] L. B. Sawyer, *The Practice of Modren Int...*, op. cit., s. 6.
[176] B. Cadmus, *Operational Auditing Handbook*, Institute of Internal Auditors, New York 1964, s. 5.

wewnętrzny, gdyż dotyczą najczęściej, pojedynczych zdarzeń, transakcji, itp. Naukowcy ci zwracają uwagę także na fakt, że często używa się w praktyce zamiennie tych pojęć i właściwie do tej pory, nie nastąpiła pełna unifikacja nazewnictwa w tym zakresie[177]. Wraz ze wzrostem liczby zadań, które musiał realizować audyt wewnętrzny, nastąpił jego nieuchronny podział. Współczesny audyt wewnętrzny można podzielić na dwa rodzaje: finansowy i operacyjny (zob. schemat 17).

Schemat 17. Współczesny audyt wewnętrzny



* Synonimy = audyt zarządczy, audyt funkcjonalny, audyt organizacyjny.

Źródło: W. Korndörfer, L. Peez Audit *in das Prüfungs-und Revisionswesen*, Gabler Verlang, wyd. 3, *Wiesbaden* 1993, za: A. Piaszcyk, *Istota i cele audytu wewnętrznego*, „*Rachunkowość*" nr 7, Warszawa 2003, s. 19 i A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 48.

Żadna definicja audytu nie jest w stanie objąć wszystkich czynności wykonywanych przez audytorów. Funkcjom audytu wewnętrznego nadawano różne nazwy[178], na przykład: audyt operacyjny, audyt działalności, audyt programów, audyt wyników, audyt kompleksowy i audyt ukierunkowany na zarządzanie. Wszechstronny audyt, obejmujący wszystkie wymienione formy działalności, pojawił się stosunkowo niedawno i jest określany jako **współczesny audyt wewnętrzny.** Wszystkie obecnie realizowane formy audytu wewnętrznego można podzielić na trzy główne kategorie[179]:

1. Związane z finansami, obejmujące analizę działalności jednostki mierzonej metodami księgowymi.
2. Dotyczące zgodności, oceniające transakcje pod kątem ich zgodności z obowiązującymi przepisami, normami, rozporządzeniami i procedurami.
3. Operacyjne, czyli dokonujące oceny efektywności transakcji i skuteczności w osiąganiu celów operacyjnych.

[177] Por. V. Z. Brink, J. A. Cashim, H. Witt, *Modern Internal Auditing*, Ronald Press, New York 1973, s. 19.
[178] L. B. Sawyer, M. A. Dittehofer, J. H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*..., op. cit., s. 4.
[179] Ibidem, s. 4.

Różne podejścia do audytu wewnętrznego spowodowały wyodrębnienie czterech określeń[180]:

1. **Audyt kompleksowy** – został wymieniony po raz pierwszy przez Rządowy Urząd Rachunkowości USA (ang. Government Accountability Office-GAO). Obejmował audyty wszystkich działań w ramach jednostki rządowej i zapowiadał rozszerzenie audytów na działania operacyjne.
2. **Audyt ukierunkowany na zarządzanie** – oznacza przegląd wszystkich działań z pozycji kierownika. Różni się od innych perspektywą oceny, a nie odmiennymi procedurami.
3. **Audyt z udziałem audytowanych** – wymaga pomocy audytowanego przy zbieraniu danych, ocenie transakcji i rozwiązywaniu problemów.
4. **Audyt programów** – oznacza przegląd planów i procedur określonych w celu osiągnięcia jakiegoś konkretnego rezultatu. Nie obejmuje przeglądu działań bieżących.

Według A. Fighta[181], istnieje sześć głównych kategorii audytu wewnętrznego:

1. **Przegląd kontroli wewnętrznej** – jest to najbardziej ograniczona forma audytu. Audytorzy oceniają prawidłowość systemów kontroli wewnętrznej przez wypełnianie kwestionariuszy i tabel. Przeprowadzają też testowanie.
2. **Audyt finansowy** – zajmuje się problemami rachunkowości, ewidencjonowaniem i sprawozdawczością transakcji finansowych. Zakres tego audytu obejmuje także kontrolę prawidłowości systemu kontroli wewnętrznej.
3. **Audyt zgodności** – ma określić, czy badany obiekt audytowy przestrzega przepisów prawnych, realizuje określone strategie i wdraża procedury.
4. **Audyt operacyjny** – bada wykorzystanie środków i ustala, czy zostały one zastosowane w najskuteczniejszy i najefektywniejszy sposób do realizacji celów. Audyt operacyjny może zawierać elementy audytu zgodności, audytu finansowego i audytu informatycznego.
5. **Audyt śledczy** – jest przeprowadzany tylko w miarę potrzeby. Jego wynikiem może być postępowanie sądowe lub dyscyplinarne z powodu kradzieży, niewłaściwego wykorzystania aktywów lub konfliktu interesów.
6. **Audyt informatyczny** – zajmuje się kontrolą wewnętrzną środowiska systemów przetwarzania danych i wykorzystaniem tych systemów. Audyty IT najczęściej oceniają systemy kontroli wejścia, wyjścia i procesu przetwarzania, systemu archiwizacji i ochrony danych, a także zgodności z prawem systemu komputerowego.

---

[180] Ibidem, s. 6-7.
[181] A. Fight, *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002, s. 51-52.

K. Czerwiński[182] wyróżnia następujące podstawowe rodzaje audytów:

1. Audyt informatyczny,
2. Audyt finansowy,
3. Audyt operacyjny.

Według tego autora, ze względu na to, że wszystkie transakcje gospodarcze mogą być obecnie rejestrowane, przetwarzane i przesyłane w formie elektronicznej, istnieje duże niebezpieczeństwo, którego rezultatem może być: zniszczenie baz danych, utrata ważnych zasobów, w tym sprzętu, oprogramowania i kluczowych specjalistów, wysokie koszty błędów, ujawnienie danych osobowych, brak kontroli wykorzystania komputerów w organizacji, oraz podejmowanie błędnych decyzji z powodu braku lub zafałszowania informacji wyjściowych i oszustw. Zadaniem **audytu informatycznego** jest dostarczanie kierownictwu organizacji niezależnych i obiektywnych ocen dotyczących wdrażanych i eksploatowanych systemów informatycznych. Audyt powinien objąć dane, aplikację, technologię, sprzęt i ludzi. Audytorzy oceniają: poufność, integralność, wiarygodność, bezpieczeństwo oraz dostępność informacji przechowywanych i przetwarzanych w systemach informatycznych.

Audyt operacyjny obejmuje badanie wydajności i skuteczności systemów i jednostek organizacyjnych. Do zakresu audytu operacyjnego należy również ocena efektywności zarządzania, czyli sposobu w jakim kierownictwo jednostki planuje swoje działania a następnie kontroluje realizację planów. Aby ocenić oszczędność i wydajność audytów, bada się relacje między wynikami a kosztami. Może to być również porównanie czasu realizacji zadania z harmonogramem. Badając skuteczność, należy ustalić, w jakim stopniu posiadane zasoby przyczyniły się do osiągnięcia celów.

Audyt finansowy dotyczy oceny sprawozdań finansowych zgodnie ze standardami (normami) rewizji finansowej. Audytor wydaje opinię o wiarygodności sprawozdania finansowego. Powinien ocenić zgodność informacji podawanych w sprawozdaniu z dokumentacja źródłową. Należy ustalić, czy sprawozdanie finansowe nie zawiera błędów, czy celowo nie pominięto ważnej informacji, czy stwierdzone błędy mieszczą się w granicach progu istotności. Audyt finansowy ma zapewnić, że sprawozdanie finansowe jest kompletne, prawidłowo sporządzone, transakcje są udokumentowane i zgodne z prawem, a działalność jest prowadzona oszczędnie, wydajnie i skutecznie.

[182] K. Czerwiński, Audyt wewnętrzny, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 215-286.

O wiele bardziej szczegółowa klasyfikacje podaje B. R Kuc[183], który wymienia wiele rodzajów audytu:

- branżowy,
- jakości,
- marketingowy,
- finansowy,
- operacyjny,
- zarządczy,
- zgodności z celami, standardami i uzgodnieniami,
- programu projektu,
- systemu,
- procesu,
- wyrobu,
- jakości,
- bezpieczeństwa systemów informatycznych,
- bezpieczeństwa pracy.

Mimo wyróżniania przez teorię wielu różnych rodzajów audytu wewnętrznego, większość audytorów w praktycznej działalności wyodrębnia przede wszystkim audyt operacyjny i finansowy. Dzieje się tak za sprawą wydzielenia w działalności podmiotu gospodarczego obszaru operacyjnego i towarzyszącemu mu obszaru finansowego. „*Audyt operacyjny i audyt finansowy przypominają dwie strony tej samej monety. Stanowią nierozerwalną całość, a jednocześnie przedstawiają dwa różne obrazy. W praktyce, niezwykle trudne jest przeprowadzenie audytu operacyjnego bez elementów audytu finansowego, i na odwrót. O zakwalifikowaniu danego projektu do jednej czy drugiej kategorii decyduje bardzo często położenie nacisku na weryfikacje celów operacyjnych lub finansowych*"[184] (zob. tabela 7).

[183] Por. B. R. Kuc, *Audyt wewnętrzny...*, op. cit., s. 22.

[184] K. Knedler, M. Stasiak, *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005, s. 12.

Tabela 7. Różnice i zgodności pomiędzy audytem operacyjnym a finansowym

	AUDYT OPERACYJNY	AUDYT FINANSOWY
RÓŻNICE	Koncentruje się na badaniu oszczędności, wydajności i skuteczności	Koncentruje się na zgodności z regułami rachunkowości (np. przepisy prawa, standardy, polityki)
	Z reguły jego wyniki wykorzystuje się do poprawienia przyszłych działań	Z reguły ma charakter atestacyjny, potwierdza pewien stan rzeczy
	Trudno znaleźć obiektywne kryteria	Kryteria są określone w regułach postępowania
	Zalecenia stanowią najistotniejszą część sprawozdania	Opinia (opis stanu faktycznego) stanowi najważniejsza część sprawozdania
	Wykorzystuje wszelkie dostępne źródła pomocne do ustalania dowodów	Wykorzystuje różne źródła, ale ostatecznie podstawą są dowody księgowe
	Koncentruje się na oszczędności, wydajności i skuteczności operacji	Koncentruje się na wiarygodności sprawozdania finansowego
	Podejście systemowe jest konieczne	Podejście systemowe nie jest konieczne
	Ocena systemów kontroli wewnętrznej jest celem samym w sobie	Badanie systemów kontroli jest czymś dodatkowym, zamierzeniem służącym celowi ogólnemu, jakim jest ocena wiarygodności sprawozdania finansowego
	Może być działaniem ukierunkowanym na przyszłość	Jest działaniem *ex post*
	Sprawdza nie tylko formalna ścieżkę podejmowania decyzji, ale także jej racjonalność	Z reguły nie weryfikuje racjonalności podejmowania decyzji, lecz ogranicza się do sprawdzenia formalnej ścieżki
ZGODNOŚCI	Są działaniami o charakterze zapewniającym	
	Wykorzystują te same techniki i narzędzia	
	Powinny być niezależne od osób odpowiedzialnych za badany obszar	
	Profil audytorów jest podobny	
	Proces badania jest podobny	

Źródło: K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 31-32.

Klasyfikacja audytu wewnętrznego jest oparta na różnych kryteriach. Wielu autorów wprowadza nowe formy audytu wewnętrznego, jako wyraz zapotrzebowania na usprawnianie procesów informacyjnych i decyzyjnych, wspomagających procesy zarządzania. Literaturowy przegląd rodzajów audytu wewnętrznego wskazuje na to, że nie ma skrystalizowanych poglądów na temat kryteriów klasyfikacji. Zarówno w literaturze polskiej jak i zagranicznej brakuje takich kryteriów. Syntetyczną interpretację najczęściej występujących w literaturze przedmiotu rodzajów audytu wewnętrznego przedstawia tabela 8.

Tabela 8. Rodzaje audytu wewnętrznego

DEFINICJA	ZASTOSOWANIE
Audyt finansowy dotyczy oceny sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi standardami.	– badanie dowodów księgowych, – sprawdzanie zapisów w księgach rachunkowych, – ocena organizacji rachunkowości, – analiza i ocena sprawozdań finansowych, – sprawdzanie efektywności wykorzystania majątku jednostki, – badanie płynności finansowej, – ocena sposobu finansowania działalności.
Audyt działalności obejmuje ocenę efektywności, skuteczności i oddziaływania zdarzeń na funkcjonowanie jednostki.	– ocena realizacji celów operacyjnych, – ocena realizacji celów długookresowych, – badanie efektywności działalności, – badanie gospodarności ośrodków odpowiedzialności.
Audyt systemów polega na monitorowaniu funkcjonujących w jednostce systemów.	– ocena systemu zaopatrzenia, produkcji i zbytu, – ocena zarządzania należnościami i zobowiązaniami, – ocena systemu gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych.
Audyt zgodności, to analiza oceniająca i sprawdzająca, czy działania prowadzone przez jednostkę odpowiadają ustalonym procedurom, wytycznym i aktom prawnym.	– ocena zgodności zawieranych umów z przepisami prawa, – ocena przestrzegania przepisów regulujących działalność jednostki, np. procedur zamówień publicznych, inwentaryzacji itp., – ocena przestrzegania zasad rachunkowości, – analiza przestrzegania terminów sprawozdawczych, – ocena jakości produktów i usług z wymogami krajowymi i międzynarodowymi.
Audyt operacyjny opiniuje obszary badania pod względem ich zgodności z celami organizacji.	– ocena funkcjonowania komórek organizacyjnych jednostki, – ocena technologii i produktów, – ocena kontaktów z otoczeniem zewnętrznym, – ocena procesów rozwoju kadr i kultury organizacyjnej, – ocena bezpieczeństwa systemów informatycznych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 33.

W polskiej praktyce kontrolerskiej termin audyt, kojarzony był przede wszystkim z audytem zewnętrznym i pojawił się na początku lat dziewięćdziesiątych, wraz z rozwojem i komplikowaniem się instrumentów finansowych i księgowych oraz koniecznością powierzania weryfikacji bilansu osobom z zewnątrz instytucji. Zasadnicze różnice między audytem zewnętrznym a wewnętrznym przedstawia tabela 9.

Tabela 9. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym i zewnętrznym

AYDYT WEWNĘTRZNY	AUDYT ZEWNĘTRZNY
Audytorzy wewnętrzni sa pracownikami organizacji. Możliwe jest zlecanie funkcji audytu wewnętrznego niezależnej firmie (outsourcing).	Audyt zewnętrzny jest realizowany przez niezależn zewnętrzną firmę (osobę).
Służy interesom organizacji.	Służy instytucjom zewnętrznym, które s zainteresowane sprawdzeniem wiarygodnośc sprawozdań finansowych.
Koncentruje się na przyszłych zdarzeniach poprzez: – ocenę systemu kontroli wewnętrznej (finansowej), który ma umożliwić organizacji realizację celów biznesowych, – analizę ryzyka skoncentrowaną na zagrożeniach.	Koncentruje się na informacjach historycznych, któr są prezentowane w sprawozdaniach finansowych.
Pracuje w sposób ciągły.	Pracuje przeważnie raz do roku. Możliwe jes zaangażowanie audytora zewnętrznego do zada innych niż badanie sprawozdania finansowego. Audy zewnętrzny realizuje takie zadania w określonyn przedziale czasowym.
Jest bezpośrednio zaangażowany w zapobieganie i wykrywanie nieprawidłowości oraz oszustw.	Jeśli idzie o oszustwa i nieprawidłowości, to dl audytora zewnętrznego najistotniejszy jest ich wpły na rzetelność sprawozdań finansowych.
Bada wszystkie aspekty działalności organizacji, zarówno finansowe jak i nie finansowe.	Koncentrują się na finansowym aspekcie działani organizacji.
Audytorzy znają dobrze swoja organizację.	Audytorzy zapoznają się ze specyfiką organizacj w trakcie prowadzenia audytu.

Źródło: K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2005, s. 25.

Mniej więcej w tym samym czasie, czyli na początku procesów transformacji, zaczęt coraz głośniej mówić o standardach jakości. Ich docenianie znalazło wyraz w zapotrzebowaniu na certyfikację wyrobów i usług. Tak narodził się audyt (audit) jakości. Obecnie coraz częściej mówi się o audycie marketingowym, bezpieczeństwa pracy, bezpieczeństwa danych, a nawet o audycie menedżerskim. Poszukiwanie dziedzin zastosowania audytu owocuje szeregiem pomysłów, z których wiele może irytować. Wszystkie one są wyrazem zapotrzebowania na (obiektywne) dokumentowanie rzetelności produkcji i usług oraz wzbudzanie zaufania u klientów, mającego dać zapewnienie, że nabywane produkty (usługi) są na najwyższym poziomie jakości. Podobną misję ma audyt wewnętrzny.

1.3.3. Audyt wewnętrzny w polskim sektorze finansów publicznych

Audyt wewnętrzny w polskim sektorze finansów publicznych jest rezultatem poszukiwań sposobów na wzmocnienie kontroli wewnętrznej uznanej za nieefektywną oraz wywieranych coraz mocniejszych nacisków niektórych instytucji UE, dążących do zdyscyplinowanego gospodarowania środkami finansowymi (zwłaszcza środkami unijnymi).

Niezależnie od tych przesłanek wiele instytucji wprowadzało różne formy audytu wewnętrznego, jako wyraz zapotrzebowania na usprawnianie procesów informacyjnych i decyzyjnych, ogólnie mówiąc procesów zarządzania.

Z punktu widzenia zapisów prawa, tj. definicji audytu, zawartej w ustawie o finansach publicznych[185], wynikają trzy zakresy (rodzaje) audytu wewnętrznego (zob. tabela 10).

Tabela 10. Prawny zakres audytu wewnętrznego a Polsce

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych	**Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych**
Audyt systemu	**Audyt zgodności**
Ocena systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem.	Zgodność prowadzonej działalności z przepisami prawa oraz obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi.
Audyt działalności	
Ocena efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.	Efektywność i gospodarność podejmowanych działań w zakresie systemów zarządzania i kontroli.
Audyt finansowy	
Badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych.	Wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* (DzU 1998 nr 155, poz. 1014) i Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU 2005 nr 249, poz. 2104).

W nowo obowiązującej ustawie daję się zauważyć usystematyzowanie i skonkretyzowanie zagadnień dotyczących audytu wewnętrznego. W zapisach odnoszących się do rodzajów audytu wynika przeobrażenie z audytu systemu na audyt zgodności, przy zachowaniu istotnych, ustawowych zapisów odnoszących się do audytu działalności i audytu finansowego.

Ze względu na rodzące się często niezrozumienie lub nieporozumienia, a także z uwagi na ograniczoną ilość merytorycznej literatury naukowej podejmującej omawiane zagadnienia, najczęściej audyt wewnętrzny utożsamiany jest z kontrolą wewnętrzną instytucjonalną (komórką kontroli wewnętrznej), zaś kontrola wewnętrzna z kontrolą funkcjonalną, związaną z zasadami organizacji i kierowania poszczególnymi jednostkami i komórkami organizacyjnymi. Tradycyjne polskie kategorie i podziały w obrębie kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, wypracowane w latach siedemdziesiątych i później, pod wpływem literatury i praktyki zachodniej, ulegają znacznej modyfikacji. Spotkać się można

[185] Art. 35c Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* ..., op. cit.; art. 48 ust. 1 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* ..., op. cit.

z określeniem profesjonalnej komórki kontroli wewnętrznej jako komórki kontroli funkcjonalnej, chociaż to pojęcie było zarezerwowane dotychczas na określenie kontroli kierowniczej (menedżerskiej) związanej bezpośrednio z zarządzaniem. Na tle tego zamieszania ważnym zadaniem jest podjęcie próby uporządkowania znaczeń, roli i funkcji, w jakich występuje pojęcie (instytucja) audytu wewnętrznego.

Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych wprowadzony został w nowelizacji ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[186], dokonanej w ustawie z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach, ustawy o działach administracji rządowej oraz o służbie cywilnej[187]. Jest więc już stałym elementem zarządzania w sektorze publicznym. Nie jest on jeszcze instytucją tradycyjną, historyczną, klasyczną, tak jak kontrola, która towarzyszy procesom zarządzania gospodarką pieniężną od wieków, staje się jednak stopniowo, z roku na rok częścią naszego systemu zarządzania i administracji publicznej[188].

Podstawowym celem leżącym u **podstaw powołania instytucji audytu wewnętrznego** jest dążenie do wysokiej jakości funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, poprzez usprawnianie procesów zarządzania, stymulowanie stałego podnoszenia tej jakości, w drodze wspierania działań kierownictwa, w tym wzrostu efektywności kontroli wewnętrznej, sprawności administracji publicznej, oszczędnego, efektywnego zarządzania oraz obniżenia kosztów działania, eliminacji marnotrawstwa.

Wspieranie kierownictwa dotyczy przede wszystkim identyfikacji i analizy ryzyk związanych z działalnością jednostki, wprowadzania metod i instrumentów oceny ryzyka, określenia rodzaju ryzyka i skali zagrożenia, planowania procedur, wprowadzania działań służących zmniejszeniu tego ryzyka; wskazania innych zagrożeń, nieprawidłowości, nierzetelności w wykonywaniu zadań publicznych przez badaną jednostkę. Ważne jest również promowanie działań mających na celu usprawnienie zarządzania środkami publicznymi, gospodarowania majątkiem publicznym w administracji jednostki[189].

Wprowadzając zapisy o systemie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego do ustawy o finansach publicznych, Ministerstwo Finansów stworzyło od 2002 roku spójny

[186] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych..., op. cit.
[187] Ustawa z 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy..., op. cit.
[188] E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, „Kontrola Państwowa" 2004, nr 4, s. 29.
[189] E. Chojna- Duch, *Polskie prawo finansowe*..., op. cit., s. 54.

system kontroli finansowej i audytu wewnętrznego[190], co w istotny sposób wpłynęło również na istnienie i charakter dysertacji.

Celem ustawowej regulacji omawianego problemu było ustanowienie bardziej skutecznego niż dotychczas mechanizmu stałego wzmacniania ochrony środków publicznych oraz zapewniania ich oszczędnego i celowego wykorzystania.

W świetle unormowań ustawy audyt wewnętrzny – podobnie jak i kontrola finansowa – generalnie wpasowuje się w ramy kontroli wewnętrznej, pojmowanej w wąskim sensie, o czym świadczy m.in. podkreślenie audytu jako funkcji o charakterze wewnętrznym (tj. audyt wewnętrzny). Równocześnie od strony treści funkcjonalnych audyt nie sprowadza się jedynie do roli ogniwa kontrolnego i sięga dalej niż tylko sprawdzanie i ocenianie różnych przejawów działalności danej jednostki organizacyjnej.

W rezultacie audyt wewnętrzny jest istotnym uzupełnieniem systemu kontroli wewnętrznej w tym sensie, że rozszerza ten system o mechanizm monitorujący i doradczy, służący kierownikowi jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych, a pozwalający na ocenę i diagnozę całokształtu procesów (i stanów) zachodzących w tej jednostce, przede wszystkim w płaszczyźnie gospodarowania środkami publicznymi, ale także w sferze organizacyjnej, kadrowej czy też np. w odniesieniu do funkcjonowania kontroli wewnętrznej i procedur z nią związanych.

W świetle wspomnianych przepisów można jedynie ogólnie skonstatować, **że audyt jawi się tu jako funkcja szersza w stosunku do kontroli, obejmująca nie tylko sprawdzanie i ocenianie (co jest domeną funkcji kontroli), lecz także zawierająca elementy doradztwa i wspomagania kierownika jednostki organizacyjnej w zakresie ustalenia całokształtu stanu tej jednostki pod względem gospodarowania finansami publicznymi**. Nawet jednak wówczas, gdy audyt w ustawowym ujęciu postrzegamy w szerszym wymiarze niż kontrolę, pod względem celów, roli i znaczenia pozostaje on w bezpośredniej bliskości z kontrolą finansową (określoną w ustawie).

Nie wchodząc w dalsze rozważania dotyczące istoty audytu i porównywania go z funkcją kontroli (a zwłaszcza finansowej), należy stwierdzić, że audyt wewnętrzny unormowany w ustawie o finansach publicznych nie może być oderwany od systemu kontroli w państwie. Zarówno wspomniane na początku uwarunkowania, które doprowadziły do ustanowienia instytucji prawnej audytu, jak i treści oraz cele i zadania tej funkcji (nieodbiegające przecież daleko od np. funkcji kontroli finansowej) każą traktować audyt jako

[190] K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne...*, op. cit., s. 56.

jeden z komponentów systemu kontroli administracji publicznej, a właściwie szerzej – kontroli sektora finansów publicznych[191].

Obowiązująca od 1 stycznia 2006 r. nowa ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych zmienia regulacje dotyczące audytu wewnętrznego. Ustawa ta m.in. wprowadza nową definicję audytu wewnętrznego, która jest zgodna z obowiązującymi również w Unii Europejskiej międzynarodowymi standardami.

Według zapisów ustawowych[192] audytem wewnętrznym jest ogół działań obejmujących:

1. **Niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym procedur kontroli finansowej, w wyniku której kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów;**
2. **Czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki.**

Dotychczas (do 1 stycznia 2006 r.) audyt wewnętrzny bywał często odnoszony do funkcjonowania wąsko pojmowanej gospodarki finansowej i utożsamiany z kontrolą finansową, gdyż ustawa[193] określała, iż audytem wewnętrznym jest ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Taką definicję audytu, oraz poszczególnych pojęć stanowiących o jego istocie, stanowiących kryteria oceny gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej prezentuje załącznik do komunikatu Ministra Finansów, będący standardami dotyczącymi audytu wewnętrznego[194]. Standardy te obejmują: legalność, gospodarność, celowość, rzetelność, przejrzystość i jawność.

Legalność obejmuje, w szczególności, badanie:

- zgodności funkcjonowania jednostki lub audytowanej działalności z obowiązującymi przepisami prawa,
- prawidłowości stanowienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce w ramach wykonywanej jej zadań,
- zgodności audytowanej działalności z aktami administracyjnymi, orzeczeniami sądowymi, umowami cywilnoprawnymi oraz innymi obowiązującymi aktami i normami,

---

[191] J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce...*, op. cit., s. 15.
[192] Art. 48 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.
[193] Art. 35c Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.
[194] *Standardy audytu wewnętrznego*, wydane jako załącznik do Komunikatu nr 2 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (DzUrz Ministra Finansów 2003 nr 3, poz. 14).

- zaniechania działania mimo prawnie określonego obowiązku.

Gospodarność obejmuje, w szczególności, badanie:

- zapewnienia oszczędnego i efektywnego wykorzystania środków,
- uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów (czy taki sam wynik działalności jednostki można było osiągnąć mniejszym nakładem środków lub czy przy zastosowaniu takich samych środków można było osiągnąć lepszy wynik),
- wykorzystania możliwości zapobiegania lub ograniczenia wysokości szkód powstałych w działalności jednostki.

Celowość obejmuje, w szczególności, badanie:

- zapewnienia zgodności działań jednostki z jej celami statutowymi,
- zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich adekwatności dla osiągnięcia założonych celów,
- zakresu przyjętych przez kierownictwo kryteriów oceny realizacji celów i zadań.

Rzetelność obejmuje, w szczególności, badanie:

- wypełniania obowiązków przez pracowników z należytą starannością, sumiennie i terminowo,
- należytego wypełniania zadań jednostki, w szczególności określonych dla poszczególnych komórek organizacyjnych i osób,
- dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i w wymaganych terminach, z uwzględnieniem wszystkich faktów i okoliczności.

Przejrzystość obejmuje, w szczególności, badanie:

- klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych,
- stosowania obowiązujących zasad rachunkowości,
- prowadzenia sprawozdawczości.

Jawność obejmuje, w szczególności, badanie:

- udostępniania sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostki,
- udostępniania innych informacji dotyczących funkcjonowania jednostki i podejmowania decyzji.

Stosowanie powyższych mierników, służących jako kryteria oceny gospodarki finansowej danej jednostki sektora finansów publicznych wymaga pogłębionej analizy celów i działań audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni, badając kolejno poszczególne wskaźniki w obszarach obarczonych najwyższym ryzykiem, poszukują odpowiedzi na

pytania, czy podjęte działania nie naruszały obowiązujących przepisów prawa (legalność), spełniały określone kryteria kosztów (gospodarność), były uzasadnione i potrzebne (celowość); czy zadania i działania nie były fikcyjne, tzn. czy poszczególne operacje wystąpiły w rzeczywistości, zostały poprawnie udokumentowane i poddane określonym procedurom formalnym (rzetelność).

Ocena z punktu widzenia **legalności**, z uwagi na konkretność i punkt odniesienia, jaki stanowi system obowiązującego prawa jest najstarszym spośród kryteriów oceny i formułowana jest jako audyt zgodności z prawem czy audyt przestrzegania prawa (lub przepisów) w określonej, wyznaczonej przez analizę ryzyka dziedzinie zarządzania jednostką. Organy władzy publicznej mają bowiem obowiązek działania na podstawie prawa i w granicach prawa. Nie ma więc do nich zastosowania zasada: co nie jest zabronione, jest dozwolone. Każde ich działanie musi być oparte na odpowiedniej podstawie prawnej. W większości przypadków nie mają też wyboru tego, czy podejmować, czy rezygnować z określonej działalności, gdyż ich podstawową powinnością jest wykonywanie – w wyznaczonym prawem zakresie – zadań w imieniu państwa w granicach powierzonych kompetencji.

Celowość obejmuje badanie zapewnienia zgodności działania audytowanej jednostki (komórki organizacyjnej) z określonymi dla niej celami, badanie zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich adekwatności dla osiągnięcia założonych celów, jak również badanie stopnia osiągnięcia tych celów (skuteczność). Celowość jako kryterium zadania audytowego, zmierza więc do oceny działalności podmiotu przez pryzmat stopnia realizacji celów i zadań przed nim postawionych, przy czym audytowi mogą zostać poddane tak cele ostateczne, jak i cząstkowe, osiągane w procesie działania. Kryterium celowości zakłada też odwołanie się do stwierdzenia, czy dane działanie jest racjonalne, pożyteczne i czy przynosi założone i spodziewane efekty. Punktem odniesienia w przypadku oceny przez audytora celowości określonego działania będą więc obowiązujące regulacje prawne, w szczególności wyznaczające jej zadania i kompetencje, jak i misja oraz własne plany krótko-, średnio-, czy długookresowe jednostki.

Gospodarność obejmuje badanie przez audytora oszczędnego i efektywnego wykorzystania środków; uzyskania właściwej relacji nakładów do efektów (czy dany wynik działalności, w warunkach w jakich działała jednostka, można było osiągnąć mniejszym nakładem środków lub za pomocą zastosowanych środków można było osiągnąć lepszy wynik); wykorzystania możliwości zapobieżenia lub ograniczenia wysokości zaistniałych szkód. Kryterium gospodarności dotyczy więc oceny w trakcie prowadzenia konkretnego

zadania audytowego optymalnego dysponowania środkami finansowymi i materialnymi, jak również optymalizacji stosowanych w toku działalności jednostki zabiegów organizacyjnych. Ocena z punktu widzenia gospodarności oznacza także zwrócenie uwagi na ekonomiczność działania, rozumianej jako uzyskiwanie jak najlepszych efektów przy jak najmniejszych nakładach sił i środków. Zasada gospodarności znajduje wyraz także w takich działaniach, jak: najpełniejsze wykorzystanie dostępnych i przyznanych mocą prawa źródeł dochodów; stałe obniżanie kosztów własnych zarówno działalności ogólnej, jak i jednostkowych – w przypadku wyspecyfikowanych zadań; racjonalne prowadzenie gospodarki materiałowej oraz eksploatacji majątku trwałego.

Jawność rozumiana jest jako sytuacja, w której instytucje powołane do badania i oceny funkcjonowania jednostki mają swobodny dostęp do danych na temat gospodarki środkami publicznymi oraz sposobu zarządzania tą jednostką.

Ocena **rzetelności** obejmuje badanie przez audytora realizacji zadań w jednostce z punktu widzenia staranności, sumienności, wypełniania zobowiązań zgodnie z ich treścią, przestrzegania wewnętrznych procedur funkcjonowania danej jednostki (w szczególności określonego dla poszczególnych komórek i osób zakresu obowiązków), dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, tak by umożliwić tym samym generowania porównywalnych i wiarygodnych raportów.

Rzetelność oraz jawność w połączeniu z jasno sprecyzowanymi regułami zarządzania oznacza przejrzystość działania. Te kryteria uzupełniają się. Jawność bez przejrzystości oznacza dostęp do nieczytelnych informacji, czyli brak informacji. Przejrzystość bez jawności – to wiedza dla ograniczonego kręgu odbiorców. Przejrzystość to także sytuacja, w której ustalony jest zakres odpowiedzialności poszczególnych osób dysponujących zasobami publicznymi, a dyspozycja środkami publicznymi odbywa się według określonych zasad. Stąd jawność i przejrzystość działania jednostki przyczynia się w bezpośredni sposób do wzrostu efektywności wykorzystania środków publicznych. Im bardziej system jest przejrzysty i jawny, tym łatwiej audytor wewnętrzny może dostrzec niegospodarność. Mniejsza jest też pokusa naruszania dyscypliny finansów publicznych, a nawet korupcji. Jawność i przejrzystość to jednocześnie ograniczenia ryzyka niecelowego wydawania publicznych środków.

Efekty pracy audytora wewnętrznego nie ograniczają się zatem wyłącznie do sfery gospodarki finansowej jednostki. Przekładają się w znacznym stopniu na poszczególne elementy procesu zarządzania jednostką. Przy właściwym wykorzystaniu wyników audytu

wewnętrznego przez kierownika jednostki możliwe jest uzyskanie optymalizacji poszczególnych procesów zachodzących w jednostce, ustalenie prawidłowych procedur postępowania np. dotyczących kontroli stopnia realizacji wyznaczonych zadań, przestrzegania terminów realizacji zadań, legalności działania, a zatem właściwej i jednolitej interpretacji przepisów wykorzystywanych w działalności jednostki, eliminowania przypadków braku bezstronności w wykonywaniu obowiązków przez pracowników itd. Tym samym stworzone zostaną warunki do likwidacji przyczyn zarzutów i krytyki kierowanych pod adresem jednostek sektora finansów publicznych[195].

Wprowadzone ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. zmiany dotyczące audytu wewnętrznego objęły również kryteria stanowiące o audycie wewnętrznym. Od 2006 roku w audycie wewnętrznym główny nacisk kładzie się na: adekwatność[196], efektywność[197] i skuteczność[198] systemów kontroli.

Nowa definicja podkreśla zarówno zapewniającą, jak i doradczą rolę audytu wewnętrznego, wyrażające się wnoszeniem wartości dodanej do działalności jednostki. Wpisane w definicję audytu czynności doradcze są nierozerwalnie związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego, a ich wyrazem jest przedstawianie przez audytora zaleceń dotyczących usprawnienia działalności jednostki. Tak określony zakres działalności audytu wewnętrznego jest zgodny z normami zawartymi w rozporządzeniu Rady UE (WE, EURATOM) 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. mającym zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, w tym także do środków z funduszy unijnych.

W katalogu jednostek, w których prowadzi się audyt wewnętrzny wyraźnie zaznaczają się trzy grupy tych jednostek. Pierwsza grupa podmiotów to najwyższe konstytucyjne organy państwa (a ściślej urzędy obsługujące te organy w ścisłym znaczeniu), nienależące do systemu administracji rządowej, a także niektóre organy (urzędy) ogólnopaństwowe, o szczególnym i swoistym znaczeniu. Drugą grupę stanowią przede wszystkim jednostki organizacyjne administracji rządowej. Wreszcie trzecia grupa – najistotniejsza z punktu widzenia podjętych w dysertacji badań – obejmuje wszystkie inne jednostki sektora finansów

---

[195] A. Kubik, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt...*, op. cit., s. 167-169.

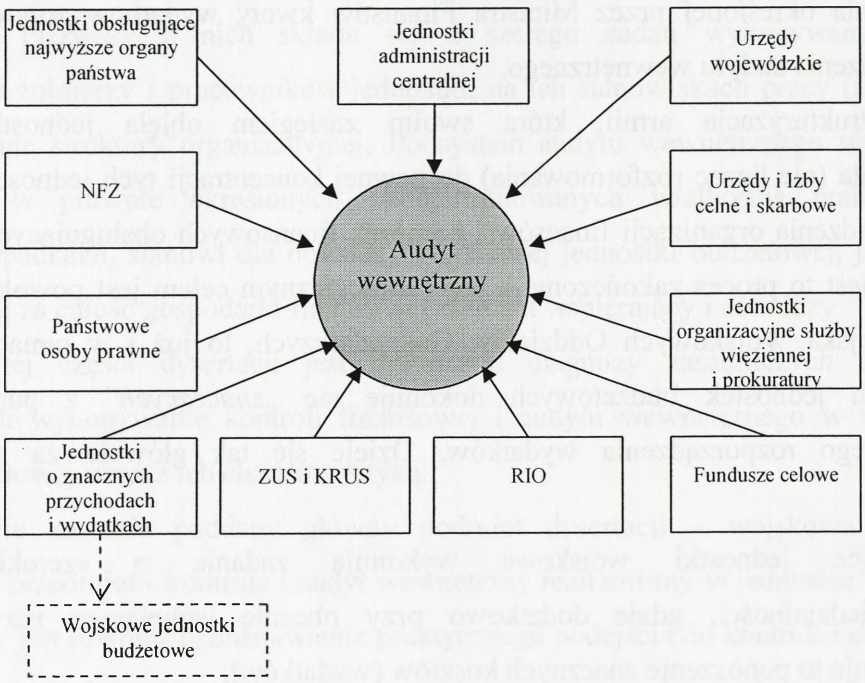
[196] Adekwatność [łac.] – to zgodność z czymś, dokładne odpowiadanie czemuś.

[197] Efektywność - to zapewnienie odpowiednich (relewantnych) i adekwatnych informacji dla procesów biznesowych, a ponadto dostarczania jej na czas, w sposób prawidłowy, spójny i użyteczny. Na podstawie: *Słownik terminologii związanej z kontrolą i audytem systemów informatycznych*, Stowarzyszenie do spraw audytu i kontroli systemów informatycznych ISACA, Internet, http//isaca.org.pl/standardy.html.

[198] Skuteczność – to stopień zgodności pomiędzy zamierzonymi, a faktycznymi skutkami działalności, stopień osiągnięcia zakładanego lub zleconego celu. Na podstawie: *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2005, s. 37 i K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny...*, op. cit. s. 503.

publicznych, w tym również wojskowe jednostki budżetowe, jeżeli jednostki te gromadzą znaczne środki publiczne lub dokonują znacznych wydatków publicznych. O *„znaczności”* środków publicznych, gromadzonych lub wydatkowanych, decyduje minister finansów. W myśl bowiem ustawy minister określa w drodze rozporządzenia kwoty przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych[199] (por. schemat 18).

Schemat 18. Instytucje i jednostki prowadzące audyt wewnętrzny



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy z 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU 2005, nr 249, poz. 2104).

Na podstawie art. 35d ust. 3, ustawy z dnia 26 litopada 1998 r., zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansowego, o których mowa w art. 35d ust. 2 ustawy oraz w sprawie terminu, w ciągu którego jednostki te będą zobowiązane do rozpoczęcia audytu wewnętrznego.

[199] Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2002 r. *w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, (DzU 2002, nr 234, poz. 1970) – obowiązuje od 12 stycznia 2003 r.

Zgodnie z art. 35d ust. 4 progowe kwoty przychodów i wydatków, które muszą być dookreślone przez Ministra Finansów nie mogą być niższe niż 0,001% produktu krajowego brutto[200], czyli w chwili wydania rozporządzenia 7, 216 mln zł[201]. Rozporządzenie określiło je na poziomie 35 mln zł, wypełniając tym samym wytyczne ustawowej delegacji.

Termin wprowadzenia obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego przez jednostki finansów publicznych objęte rozporządzeniem został wyznaczony na pierwszy kwartał roku następnego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty progowej.

Tak więc wojskowe jednostki budżetowe, jako jednostki sektora finansów publicznych, podlegające regulacjom prawnym jednostek tych dotyczącym, w przypadku przekroczenia określonej przez Ministra Finansów kwoty wydatków zobowiązane są do przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Restrukturyzacja armii, która swoim zasięgiem objęła jednostki wojskowe, doprowadziła (nie licząc rozformowania) do pewnej koncentracji tych jednostek szczególnie z punktu widzenia organizacji finansów i komórek finansowych obsługujących te jednostki. I choć nie jest to proces zakończony, a jego strategicznym celem jest powołanie w ramach struktur wojska Wojskowych Oddziałów Gospodarczych, to już i w ramach istniejących wojskowych jednostek budżetowych dokonuje się „*znaczących*" z punktu widzenia wspomnianego rozporządzenia wydatków. Dzieje się tak głównie za sprawą dwóch przesłanek:

1. Istniejące jednostki wojskowe wykonują zadania o szerokim spektrum odpowiedzialności, gdzie dodatkowo przy obecnie istniejącym rozwoju techniki powoduje to ponoszenie znacznych kosztów (wydatków),
2. Zmiany organizacyjne doprowadziły do posiadania przez niektóre jednostki (wojskowe jednostki budżetowe) „*znaczących*" kompetencji natury finansowej, tworząc z nich jednostki nadrzędne w stosunku do podległych im gospodarczo (i finansowo) jednostek będących na ich zaopatrzeniu.

---

[200] Por. Ustawę z dnia 26 października 2000 r. *o sposobie obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto* (DzU 2000, nr 114, poz. 1186).
[201] Obwieszczenie Prezesa GUS z 12 maja 2001 r. (MP 2001, nr 15, poz. 245).

2. DIAGNOZA KONTROLI FINANSOWEJ ORAZ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ

Sprawowanie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych to współczesne elementy zarządzania, które mają na celu poprawę wydajności i efektywności gospodarowania środkami publicznymi

System kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, powinien być zbudowany z uwzględnieniem przepisów prawa i specyficznych warunków prawnych, finansowych, organizacyjnych i kadrowych, w jakich funkcjonuje wojskowa jednostka budżetowa.

Podstawą systemu jest podsystem kontroli finansowej oraz podsystem audytu wewnętrznego. Pierwszy z nich składa się z szeregu zadań wykonywanych przez poszczególnych żołnierzy i pracowników jednostki, na ich stanowiskach pracy (służby), na każdym poziomie struktury organizacyjnej. Podsystem audytu wewnętrznego występujący w jednostkach w prawnie określonych i zdeterminowanych wielkością realizowanych wydatków przypadkach, stanowi dla dowódcy wojskowej jednostki budżetowej, jako osoby odpowiedzialnej za całość gospodarki finansowej element wspierający i doradczy.

Celem tej części dysertacji jest dokonanie diagnozy zasadniczych elementów determinujących wykonywanie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej wraz z ich charakterystyką.

Diagnozie zostanie poddany główny podmiot dysertacji – wojskowa jednostka budżetowa i jej przedmiot - kontrola i audyt wewnętrzny realizowany w jednostce. Celem tej części rozprawy jest również przedstawienie praktycznego podejścia do kontroli i audytu jako czynności mających dokonać oceny i prognozy procesów gospodarczych, a nie czynności samych w sobie. Dlatego też ta cześć dysertacji wzbogacona została o diagnozę podstawowych elementów stanowiących gospodarkę finansową wojskowej jednostki budżetowej, która poniekąd kontrole i audyt w jednostce wymusza.

2.1. Wojskowa jednostka budżetowa jako podmiot gospodarczy

Wojskowa jednostka budżetowa jest podstawowym ogniwem gospodarki wojskowej. To w niej dokonywane są procesy gospodarcze, z którymi związane jest wydatkowanie publicznych środków pieniężnych na zapewnienie tzw. „usługi obronnej".

„Hermetyczność" (szczególnie prawna, informacyjna) gospodarki wojska, jaką można było obserwować w minionych latach, obecnie jest niewielka.

Jednostki wojskowe, jako podmioty gospodarcze, formy organizacyjno-prawne prawa finansowego, funkcjonują na ogólnopaństwowych zasadach. Jednak specyfika działalności jednostek w obszarze wojskowym, wymusza rozpoznanie i wydzielenie specyficznych cech dla tej grupy podmiotów. Stąd celowym staje się przedstawienie istoty funkcjonowania jednostek wojskowych, które jako jednostki budżetowe, są wojskowymi jednostkami budżetowymi, korzystającymi tak z ogólnie obowiązujących zasad sformułowanych dla sektora publicznego, jak i specyficznych, odnoszących się tylko do gospodarki wojska.

2.1.1. Jednostka budżetowa jako podstawowy podmiot publicznej gospodarki finansowej

Realizacja przez określone podmioty zadań publicznej działalności finansowej wyznacza zachowania tych podmiotów (formę i zakres ich aktywności), ponieważ nakłada na nie określone obowiązki i przyznaje im określone uprawnienia. Obowiązek może występować jako nakaz lub zakaz określonego działania lub zaniechania (zachowania). Specyfika tych zadań polega na tym, że:

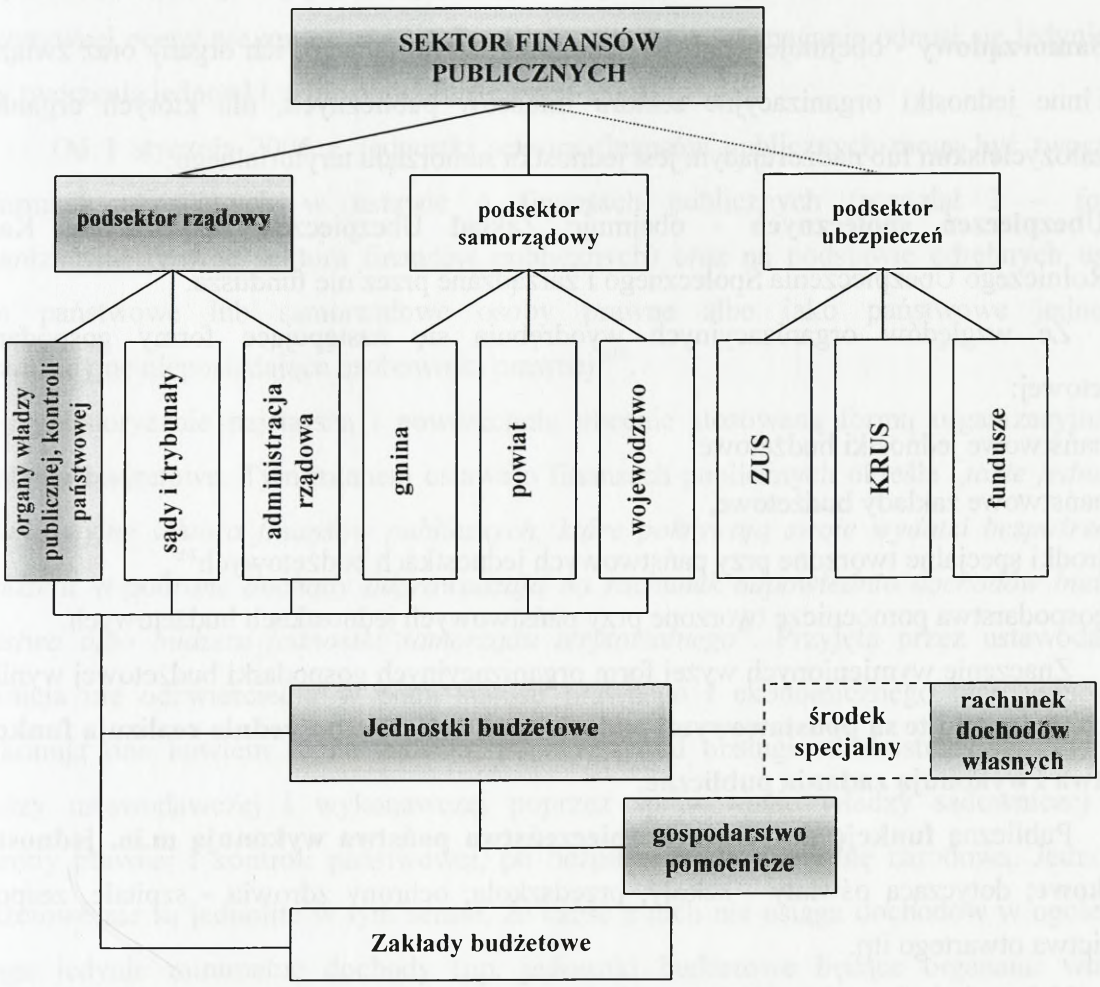
- najczęściej przyjmują formę regulacji (norm) prawnych, które mają charakter norm ogólnych prawa finansowego, albo szczegółowych zadań wynikających z ustaw budżetowych oraz innych planów finansowych, dotyczących konkretnego roku budżetowego;
- uprawnienia i obowiązki stanowiące przedmiot ich działalności mogą mieć charakter realny (materialny), gdy dotyczą sfery realnej, lub regulacyjny, gdy dotyczą sfery regulacyjnej systemu ekonomicznego

Adresatami zadań publicznych są podmioty publiczne. Działalność budżetowa nie jest jednolita. Prowadzona może być za pomocą różnych, przewidzianych prawem metod i form organizacyjnych. Ponadto podmioty wykonujące zadania publiczne są zróżnicowane pod względem posiadania podmiotowości cywilno – prawnej albo jej braku, wyodrębnienia organizacyjnego lub finansowego w strukturach państwa bądź samorządu terytorialnego, zakresu finansowania ich działalności środkami publicznymi. Różnorodność wykonawców zadań publicznych znajduje także odzwierciedlenie w formach organizacyjno-prawnych prowadzonej przez nich działalności[202].

[202] W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 41.

Formy, w których funkcjonują jednostki korzystające z publicznych środków finansowych są określone wyłącznie w ustawach. Są one jednakowe dla sektora państwowego i sektora samorządowego[203] (zob. schemat 19).

Schemat 19 Struktura podmiotowa sektora finansów publicznych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustaw: z dnia 26 listopada 1998 r. i z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

1 stycznia 2006 r. weszła w życie „*nowa*" ustawa o finansach publicznych[204]. Zastąpiła ona obowiązującą od 1 stycznia 1999 r. ustawę o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r.

[203] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wyd. Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2003, s. 94.
[204] Ustawa z 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

Nowa ustawa wprowadza podział sektora finansów publicznych na trzy podsektory:

1. **Rządowy** - obejmuje organy władzy publicznej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały, organy administracji rządowej, Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne oraz inne jednostki sektora finansów publicznych, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest organ administracji rządowej albo inna jednostka zaliczana do podsektora rządowego;
2. **Samorządowy** - obejmuje jednostki samorządu terytorialnego, ich organy oraz związki i inne jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest jednostka samorządu terytorialnego;
3. **Ubezpieczeń społecznych** - obejmuje Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze.

Ze względów organizacyjnych wyodrębnia się następujące formy gospodarki budżetowej:

- państwowe jednostki budżetowe,
- państwowe zakłady budżetowe,
- środki specjalne tworzone przy państwowych jednostkach budżetowych[205],
- gospodarstwa pomocnicze tworzone przy państwowych jednostkach budżetowych.

Znaczenie wymienionych wyżej form organizacyjnych gospodarki budżetowej wynika stąd, **że jednostki te są podstawowymi podmiotami, które bezpośrednio realizują funkcje państwa i wykonują zadania publiczne**.

Publiczną **funkcję dotyczącą bezpieczeństwa państwa wykonują m.in. jednostki wojskowe**; dotyczącą oświaty - szkoły, przedszkola; ochrony zdrowia - szpitale, zespoły lecznictwa otwartego itp.

Należy jednak podkreślić, iż rozróżnienie form organizacyjno-prawnych gospodarki budżetowej ma w niewielkim stopniu charakter obiektywny, wynikający z istoty zjawisk, najczęściej jest rezultatem wyboru. O ich wyborze decydują w obrębie budżetu państwa dysponenci główni części budżetowych, dostosowując je do aktualnych potrzeb i możliwości finansowych danych organów[206].

Znaczenie ustawy o finansach publicznych dla unormowania form prawno-organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych polega przede wszystkim na tym, iż

---

[205] Zgodnie z Ustawą z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw* (DzU 2004 nr 273, poz. 2703) środki specjalne mogły funkcjonować do 30 czerwca 2005 r., a od 1 stycznia 2005 wprowadzono rachunek dochodów własnych.

[206] E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe...*, op. cit., s. 96.

wprowadza ona wymaganie tworzenia takich jednostek jedynie w formach przewidzianych ustawami. Wyłącza to możliwość kreowania nowych kategorii wykonawców zadań publicznych za pomocą umów międzynarodowych, rozporządzeń wykonawczych, uchwał organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego oraz zarządzeń i innych aktów kierownictwa wewnętrznego. Rozwiązanie takie jest słuszne, gdyż gwarantuje parlamentowi bezpośredni i realny wpływ na formy prowadzonej publicznej działalności finansowej (pozytywnej oceny nie zmienia to, iż formalnie ustawowe wymaganie odnosi się jedynie do fazy tworzenia jednostki, a nie do jej funkcjonowania)[207].

Od 1 stycznia 2006 r. jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone w formach określonych w ustawie o finansach publicznych (rozdział 3 – formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych) oraz na podstawie odrębnych ustaw jako państwowe lub samorządowe osoby prawne albo jako państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej[208].

Historycznie najstarszą i powszechnie obecnie stosowaną formą organizacyjną są jednostki budżetowe. Tym mianem ustawa o finansach publicznych określa „*takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego*". Przyjęta przez ustawodawcę definicja nie odzwierciedla w pełni statusu prawnego i ekonomicznego tych jednostek. Wykonują one bowiem różne zadania, począwszy od obsługi administracyjnej organów władzy ustawodawczej i wykonawczej poprzez sprawowanie władzy sądowniczej lub ochrony prawnej i kontroli państwowej, po bezpieczeństwo i obronę narodową. Jednostki budżetowe nie są jednolite w tym sensie, że część z nich nie osiąga dochodów w ogóle lub osiąga jedynie minimalne dochody (np. jednostki budżetowe będące organami władzy ustawodawczej). Inne zaś jednostki osiągają bardzo znaczne dochody, lecz dochodów tych nie można przeznaczać na pokrycie wydatków tych jednostek, ponieważ przemawiają za tym względy pozafinansowe (np. sądy pobierające opłaty sądowe oraz zasądzone grzywny i kary pieniężne).

Uwarunkowania ekonomiczno-prawne nieco zmienia fakt wprowadzenia w ustawie zmian dotyczących m.in. likwidacji środka specjalnego i powołania rachunku dochodów własnych jednostek budżetowych, a obowiązujących od 2005 roku[209].

---

[207] Por. W. Wojtowicz, *Zarys finansów publicznych*...., op. cit., s. 41.
[208] Por. art. 19 Ustawy z 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.
[209] Por. Ustawę z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw*..., op. cit.

Sytuacja prawna jednostek budżetowych jest niejednolita także przez to, że część z nich może prowadzić działalność gospodarczą jako działalność uboczną, organizując ją w formie gospodarstwa pomocniczego. Natomiast inne jednostki budżetowe takiej działalności prowadzić nie mogą lub nie powinny (np. sądy i trybunały)[210].

Ustawa o finansach publicznych powierza tworzenie, łączenie przekształcanie i likwidację jednostek budżetowych odpowiednio: ministrom, kierownikom urzędów centralnych i wojewodom oraz innym organom działającym na podstawie odrębnych przepisów – w odniesieniu do państwowych jednostek budżetowych, oraz organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego – w odniesieniu do gminnych, powiatowych lub wojewódzkich jednostek budżetowych. Przyjęte rozwiązania nie jest pełne. Jednostki budżetowe powstają również w drodze ustawy, bo taki jest przecież tryb tworzenia różnego rodzaju urzędów, sądów i trybunałów oraz organów ochrony prawnej i kontroli.

Ustawa nie wspomina o tym, że tworzenie jednostek budżetowych łączy się z obowiązkiem wyposażenia ich w środki trwałe i obrotowe. Następuje ono z zasobów Skarbu Państwa lub z zasobów gminnych, powiatowych lub wojewódzkich. Ustawa pośrednio wskazuje natomiast, że mienie jednostek budżetowych znajduje się w ich użytkowaniu. Jest to informacja mylna i niezgodna z ogólnie obowiązującymi rozwiązaniami prawnymi, które są zróżnicowane w odniesieniu do ruchomości i nieruchomości. W przypadku łączenia lub z chwilą likwidacji jednostki budżetowej organ, który ją utworzył, decyduje – w porozumieniu z Ministrem Skarbu Państwa – o przeznaczeniu mienia łączonej lub likwidowanej jednostki[211].

Ustawa o finansach publicznych nie wspomina również o tym, że jednostki budżetowe nie mają osobowości prawnej i w obrocie prawnym (w tym w postępowaniu cywilnym i w postępowaniu administracyjnym) działają jako jednostki organizacyjne Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Nie zmienia to faktu, iż w nauce prawa finansowego jednostki budżetowe traktuje się jako samodzielne podmioty, ustawodawca bowiem przyznaje im szereg praw i obowiązków w zakresie gospodarki finansowej[212].

Zadaniem gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest obsługa działalności rzeczowej, do której dana jednostka została powołana. W myśl ustawy o finansach publicznych jednostka budżetowa prowadzi gospodarkę finansową według zasad określonych w ustawie. Nie chodzi tu jednak o ustawę o finansach publicznych, ponieważ ona tych zasad

---

[210] Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 99.
[211] Ibidem, s. 100.
[212] T. Augustyniak-Górna, *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, „Zeszyty Naukowe UŁ", seria I, 1979 nr 65, s. 92, za: Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 100.

nie określa, a wspomina jedynie, że podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym. Ustawa o finansach publicznych odnosi się jednak do jednostek budżetowych wtedy, gdy normuje:

- zasady gospodarki finansowej podmiotów sektora finansów publicznych[213],
- zasady i tryb wykonywania ustawy budżetowej[214],
- wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego[215],
- odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[216].

W wyniku uwzględnienia tych przepisów wyłaniają się dalsze różnice między jednostkami budżetowymi. Różnie usytuowane w hierarchii ustrojowej i administracyjno-prawnej są one w sensie gospodarki budżetowej bądź dysponentami części budżetowych, bądź jednostkami podległymi tym dysponentom (w budżecie państwa)[217].

Gromadzenie i wydatkowanie środków budżetowych dokonywane jest w ramach tak zwanej klasyfikacji budżetowej, czyli jednolitego systemu symboli cyfrowych i nazw stosowanych do określenia jednorodnych dochodów i wydatków budżetowych według ustalonych kryteriów.

Szczegółowe zasady klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych określa w drodze rozporządzenia Minister Finansów.

Klasyfikacja budżetowa jest więc prawnie określonym zbiorem zasad grupowania dochodów i wydatków budżetowych. W ustawie o finansach publicznych występuje jako *klasyfikacja dochodów i wydatków publicznych oraz przychodów i rozchodów* i utworzona jest przez dwa akty wykonawcze do tej ustawy tj.:

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r.[218] - uchylone z dniem 1 stycznia 2005 r. Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r.[219].
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1999 r.[220].

---

[213] Art. 24-25 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 33-47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[214] Art. 89-108 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 128-159 – wykonywanie ustawy budżetowej - Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[215] Art. 125-136 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 185-199 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[216] Art. 137-179 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. Od 01. lipca 2005 r obowiązuje oddzielna w tym zakresie Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2005, nr 14, poz. 114).

[217] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 101.

[218] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków*..., op. cit.

[219] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków*..., op. cit.

[220] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1999 r. *w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów* (DzU 1999, nr 78, poz. 880).

System dochodów i wydatków budżetu państwa jest rozbudowany, skomplikowany i obejmuje różne sfery działalności, dlatego też klasyfikacja budżetowa jest także systemem złożonym z wielu podziałów uwzględniających różne kryteria, gdzie do oznakowania stosowanych podziałek klasyfikacji budżetowej wykorzystuje się określone symbole cyfrowe.

Według kryterium **podmiotowego** budżet dzieli się na części, które wskazują dysponentów środków budżetowych, których działalność opiera się na wydatkowaniu środków pochodzących z budżetu (np. dysponentem części 29 budżetu państwa – Obrona Narodowa jest Minister Obrony Narodowej).

Funkcjonalne ujęcie wydatków budżetowych przedstawiają działy budżetowe, które mają charakter **przedmiotowy** i odpowiadają podstawowym rodzajom działalności gospodarczej (w resorcie obrony narodowej podstawowym działem jest dział 752 - Obrona Narodowa. W strukturze budżetu MON wystąpić ponadto mogą np.: dział 700 – Gospodarka mieszkaniowa, dział 710 – Działalność usługowa, dział 750 – Administracja publiczna, dział 753 – Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, dział 755 – Wymiar sprawiedliwości, dział 801 – Oświata i wychowanie, dział 803 – Szkolnictwo wyższe, dział 851 – Ochrona zdrowia, dział 852 – Pomoc społeczna, dział 921 – Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego)[221].

Pogłębieniem klasyfikacji według działów są rozdziały, które mają charakter mieszany, **podmiotowo-przedmiotowy,** dotyczą bowiem określonych zadań budżetowych[222].

Rodzajowemu kryterium podziału dochodów i wydatków odpowiadają paragrafy. W paragrafach wykazywane są rodzaje wydatków (np. wynagrodzenia osobowe, zakup materiałów, usługi materialne), natomiast po stronie dochodów – źródła dochodów budżetowych (np. podatek od osób fizycznych). Tak więc paragrafy odnoszą się do różnorodnych wydatków osobowych, rzeczowych, bieżących i majątkowych, a zatem odzwierciedlają i wyznaczają działalność budżetową państwa[223].

Klasyfikacja obligatoryjnie stosowana jest w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości budżetowej. Oznacza to, że[224]:

---

[221] Na podstawie *Ustawy Budżetowej na rok 2004* z dnia 23 stycznia 2004 r (DzU 2004 nr 17, poz. 167).

[222] Struktura działu obrona narodowa np. w 2004 r. bez rezerw celowych w budżecie państwa - składała się z rozdziałów: 75201 – Wojska Lądowe, 75202 – Wojska Lotnicze, 75203 – Marynarka Wojenna, 75204 – Centralne wsparcie, 75205 – Zespoły kontaktowe i struktury dowodzenia NATO, 75206 – Wojskowe Służby Informacyjne, 75207 – Żandarmeria Wojskowa, 75208 – Ordynariat Polowy Wojska Polskiego, 75209 – Prawosławny Ordynariat Wojska Polskiego, 75210 – Ewangelickie Duszpasterstwo Wojskowe, 75211 – Pozostałe jednostki wojskowe, 75216 - Wojskowe Misje Pokojowe).

[223] Por. *System finansowy w Polsce..., op. cit.*, s. 506.

[224] Por. H. Gajoch, *Rachunkowość budżetowa 2005. Zbiór przepisów z wprowadzeniem*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2005, s. 13.

1. Plany finansowe jednostek budżetowych sporządzane są w pełnej szczegółowości układu klasyfikacyjnego. Zmiany planu wydatków dokonywane w trakcie wykonywania budżetu (przeniesienia środków budżetowych) są określane przez podanie pozycji klasyfikacji budżetowej zwiększającej poszczególne pozycje planu,
2. Ewidencja księgowa musi być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie wielkości dochodów i wydatków zaliczanych do poszczególnych podziałek klasyfikacyjnych. W praktyce oznacza to konieczność prowadzenia kont analitycznych odpowiadających podziałkom klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów,
3. W układzie klasyfikacji budżetowej sporządzane są sprawozdania, do czego poszczególne jednostki budżetowe (ale i zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze) zobowiązuje rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Z organizacyjno-prawnego punktu widzenia klasyfikacja budżetowa powinna służyć określeniu, które podmioty gospodarki budżetowej są odpowiedzialne za wykonywanie określonych zadań i zapewnić kontrole ich wykonania[225]. Klasyfikacja budżetowa jest więc zarówno prawnym jak i ułatwiającym działalność organizacyjną narzędziem wspomagającym działalność jednostek budżetowych.

Konstatując określenie istoty jednostek budżetowych, należy stwierdzić, że jednostki sektora finansów publicznych to podmioty, które:

1. **Odprowadzają do budżetu uzyskane dochody i za jego pośrednictwem finansują swoje wydatki**, a poziom wydatków nie jest limitowany przez te dochody[226]. Działalność jednostek budżetowych nie może się odbywać na zasadach samofinansowania. Wykonują one zadania publiczne w zasadzie w sposób nieodpłatny (np. zadania z zakresu obrony narodowej) lub za odpłatnością (np. w formie odpłatności skarbowej od podań), która nie stwarza możliwości pokrycia własnymi dochodami kosztów ich funkcjonowania. Finansowanie jednostek budżetowych odbywa się za pośrednictwem budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Podlegają one zatem budżetowaniu brutto (pełnemu), a ich działalność jest zgodna z zasadą zupełności budżetu.
2. **Są publicznymi jednostkami organizacyjnymi, które nie mają osobowości prawnej**. W sferze obrotu cywilnoprawnego stanowią one *stationes fisci* lub *stationes municipii*. Jednostki te reprezentują Skarb Państwa, gminę, powiat lub województwo w zakresie praw i obowiązków, które dotyczą mienia wykorzystywanego w ich działalności.

---

[225] E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2001, s. 71.

[226] Por. art. 18 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 20 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

Wyodrębniane są organizacyjnie w obrębie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a nie z takich publicznoprawnych podmiotów.

Warto zauważyć, iż wyodrębnienie organizacyjne stanowi element wspólny dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Cecha ta stanowi zatem czynnik różniący środki specjalne (rachunek dochodów własnych) i jednostki budżetowe.

3. **Prowadzą działalność finansową o charakterze planowym**. Prowadzona jest ona na podstawie planu finansowego, który jest określany jako plan dochodów i wydatków. Plan ten odzwierciedla fragment budżetu, za którego pośrednictwem odbywa się finansowanie jednostki budżetowej. W odróżnieniu od planów finansowych innych jednostek sektora finansów publicznych nie przewiduje się rozliczeń z budżetem[227]. Środki pieniężne uzyskane z działalności jednostki budżetowej stanowią dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (z wyłączeniem rachunku dochodów własnych jednostki).

   Brak odrębności planu dochodów i wydatków budżetu państwa lub budżetu samorządowego znajduje odzwierciedlenie w tym, iż środki publiczne uzyskane przez jednostki budżetowe kwalifikowane są jako dochody publiczne. Natomiast zasoby pieniężne innych jednostek sektora finansów publicznych określane są jako przychody[228]. Ponadto wydatki jednostek budżetowych mogą być dokonywane jedynie do wysokości określonej w obowiązującym budżecie[229]. Zwiększenie wydatków ponad to, co przewidziano w budżecie, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych[230]. Dotyczy to nawet sytuacji, gdy wydatkowanie odbywa się z zachowaniem wymagań przewidzianych w ustawie o zamówieniach publicznych.

4. **Mogą funkcjonować zarówno w strukturach państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego**. W zależności od przynależności takiej jednostki do sektora rządowego lub samorządowego, organy te zostały wyposażone w kompetencje do decydowania o jej tworzeniu, łączeniu likwidowaniu i przekształcaniu[231]. W stosunku do państwowych

---

[227] Por. art. 19 ust. 6, art. 20 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 24 ust. 9, art. 26 ust. 4 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[228] Por. art. 3 ust. 1 pkt 4 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 5 ust 1 pkt 5 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[229] Por. art. 26 ust. 1 w zw. z art. 18 ust. 2 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 34 ust 1 w zw. z art. 20 ust 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r *o finansach publicznych*..., op. cit.

[230] Por. art 138 ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 11 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*..., op. cit.

[231] Por. art. 18 ust. 3-5 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 21 ust 1-3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

jednostek budżetowych stosowne uprawnienia przysługują dysponentom części budżetowych, tj. poszczególnym ministrom, kierownikom urzędów centralnych lub jednostek równorzędnych, a także wojewodom. Natomiast kompetencje w sprawach samorządowych jednostek budżetowych zastrzeżone są dla odpowiednich organów stanowiących jednostkę samorządu terytorialnego, tj. rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa.

Warto w tym miejscu zauważyć, iż o utworzeniu jednostek budżetowych decydują organy władzy publicznej, które same należą do sektora finansów publicznych[232]. Organy te nie są jednak uznawane za jednostki budżetowe[233].

2.1.2. Powiązania jednostki budżetowej z gospodarką pozabudżetową

Z jednostką budżetową pozostają związane dwie formy uzupełniające, zewnętrzne wobec niej, ale jej podporządkowane: **gospodarstwo pomocnicze** i wewnętrznie wydzielony rachunek dochodów własnych (środek specjalny). Gospodarstwo pomocnicze, rachunek dochodów własnych (środek specjalny, ale też zakłady budżetowe) są tworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej w ramach realizacji zadań publicznych, jeśli koszty tej działalności, choćby częściowo, mogą być pokrywane z uzyskiwanych przychodów. Działalność gospodarcza realizowana przez te formy jest określana mianem gospodarki pozabudżetowej[234].

Dopuszczenia przez ustawę o finansach publicznych takich form organizacyjno-prawnych, jak gospodarstwa pomocnicze i rachunek dochodów własnych tworzonych w obrębie jednostek budżetowych potwierdza fakt niejednolitości ekonomicznej i prawnej jednostek budżetowych.

Występowanie tych form jest koniecznością podyktowaną względami racjonalności gospodarki finansowej niektórych jednostek budżetowych.

Celem powoływania gospodarstw pomocniczych jest złagodzenie rygorów budżetowych obowiązujących jednostkę budżetową, zwłaszcza wtedy, gdy pewien wycinek działalności jednostki budżetowej można oprzeć na zasadzie samofinansowania (wprowadzenia opłat, komercjalizacja działalności itp.), co pozwala odciążyć środki budżetowe.

---

[232] Por. art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 4 ust 1 pkt 1-2 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

[233] W. Wójtowicz, *Zarys finansów publicznych...*, op. cit., s. 41-43.

[234] Por. K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych*, AON 2004, s. 34.

Z zasady, formę gospodarstwa pomocniczego stanowić powinny jednostki wzorowane na samodzielnych podmiotach gospodarczych, ponoszących ryzyko gospodarcze, mających zdolność do samofinansowania i wypracowujących zysk[235].

Gospodarstwa pomocnicze są budżetowane netto, tzn. rozliczają się z macierzystą jednostką budżetową wynikiem finansowym. Mają prawo zatrzymać część efektów działalności na przyszły okres, jak też mogą tworzyć systemy motywacyjne[236].

Do niedawna zasady tworzenia i likwidacji oraz gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych (także środków specjalnych jednostek budżetowych) określał w drodze rozporządzenia Minister Finansów. Obecnie czyni to ustawa o finansach publicznych. Stanowi ona, że „*gospodarstwem pomocniczym jest wyodrębniona z jednostki budżetowej, pod względem organizacyjnym i finansowym, część jej podstawowej działalności lub działalność uboczna*". Możliwe są zatem dwie sytuacje. Jedna polega na tym, że działalność gospodarstwa pomocniczego jest związana z działalnością podstawową jednostki budżetowej (np. prowadzenie domu akademickiego przez szkołę wyższa lub internatu przez szkołę średnią). Druga zaś czyni przedmiotem działalności gospodarstwa pomocniczego działalność uboczną jednostki budżetowej (np. prowadzenie kasyna, piekarni, pralni, gospodarstwa rolnego przez jednostkę wojskową, restauracji lub hotelu przez szkołę wyższą, stołówki czy bufetu przez placówkę oświatową). Zróżnicowanie to nie znajduje żadnego wyrazu w zasadach gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych. Są one jednolite, niezależnie od przyczyny i zakresu działalności gospodarstwa pomocniczego. Istotą finansową gospodarstwa pomocniczego jest to, iż pokrywa ono koszty swojej działalności z uzyskiwanych przychodów własnych. Gospodarstwa pomocnicze nie mogą być więc deficytowe, chociaż mogą otrzymywać z budżetu dotacje przedmiotowe i dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Gospodarstwo pomocnicze tworzy i likwiduje kierownik jednostki budżetowej, po uprzednim uzyskaniu zgody:

- właściwego ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody – w przypadku gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych;
- zarządu jednostki samorządu terytorialnego – w przypadku gospodarstw pomocniczych gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych.

W jednostkach budżetowych, będącymi urzędami ministra, kierownika urzędu centralnego, wojewody oraz urzędami gmin, powiatów i województw utworzenie

[235] E. Chojna-Duch, Polskie prawo finansowe..., op. cit., s. 99.
[236] S. Owsiak, Finanse publiczne..., op. cit., s. 327.

gospodarstwa pomocniczego nie wymaga zgody innego organu, należy natomiast do decyzji kierowników tych jednostek budżetowych.

Tak więc np. najbardziej popularne i liczne w gospodarce wojska gospodarstwo pomocnicze jakim jest kasyno wojskowe może zostać utworzone przy jednostce wojskowej będącej jednostką budżetową przez dowódcę tej jednostki po uzyskaniu zgody Ministra Obrony Narodowej.

Tworząc gospodarstwo pomocnicze, po uzyskaniu zgody dysponentów budżetowych – Ministra Obrony Narodowej, dowódca jednostki budżetowej określa nazwę i siedzibę gospodarstwa pomocniczego, nazwę i siedzibę jednostki budżetowej, przedmiot działalności wyodrębnionej z zakresu działalności jednostki budżetowej, składniki majątkowe przydzielone gospodarstwu przez jednostkę budżetową, rachunek bankowy i zatrudnia odrębną grupę pracowników[237].

Wyodrębnienie organizacyjne gospodarstwa pomocniczego w ramach jednostki budżetowej jest więc niezbyt szerokie, lecz potrzebne dla określenia odrębności finansowej. Gospodarstwo pomocnicze bowiem musi prowadzić swoją działalność na podstawie rocznego planu finansowego, obejmującego; przychody własne, dotacje z budżetu, wydatki stanowiące koszty działalności, w tym wydatki na wynagrodzenia i składki naliczane od wynagrodzeń, stan środków obrotowych i rozliczenia z budżetem.

Wyodrębnienie organizacyjne gospodarstwa pomocniczego wiąże się także z wewnętrzną odrębnością ewidencji składników majątkowych przydzielonych gospodarstwu. Ponadto gospodarstwo pomocnicze ma odrębne kierownictwo i pracowników, chociaż są oni jednocześnie pracownikami jednostki budżetowej, przy której utworzono gospodarstwo pomocnicze[238].

Podstawą gospodarki finansowej gospodarstwa pomocniczego jest roczny plan finansowy, który obejmuje; przychody, koszty działalności, rachunek wyników, stan środków obrotowych i rozliczenia z budżetem i który jest opracowywany po otrzymaniu informacji niezbędnych do sporządzania planu. Informacje takie gospodarstwo pomocnicze podległe państwowej jednostce budżetowej otrzymuje od jednostki budżetowej, przy której gospodarstwo zostało utworzone.

---

[237] Por. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 102 i E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe...*, op. cit., s. 99.

[238] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 102.

Plan finansowy powinien być przekazany z gospodarstwa do jednostki w ciągu 10 dni od uzyskania niezbędnych informacji. Projekty planów finansowych są sporządzane w szczegółowości: dział, rozdział i paragraf.

Kierownik gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej otrzymuje od jednostki budżetowej, przy której gospodarstwo zostało utworzone, informacje o ostatecznych kwotach dochodów i wydatków, w tym wynagrodzeń oraz o limitach zatrudnienia osób objętych mnożnikowym systemem wynagrodzeń. Na tej podstawie tworzy w terminie 10 dni plan finansowy gospodarstwa, obejmujący: przychody własne, dotacje z budżetu państwa (ewentualnie budżetu jednostki samorządu terytorialnego) oraz wydatki na wynagrodzenia i składki naliczane od wynagrodzeń i przekazuje go niezwłocznie do zatwierdzenia przez kierownika jednostki.

W planie tym mogą być dokonywane zmiany – w przypadku zrealizowania wyższych od planowych przychodów i wydatków, jednakże pod warunkiem, że nie spowoduje to zmniejszenia wpłat do budżetu ani zwiększenia dotacji z budżetu[239].

Gospodarstwo pomocnicze osiąga własne przychody ze sprzedaży usług. Ustawa o finansach publicznych przewiduje możliwość tej sprzedaży zarówno na rzecz macierzystej jednostki budżetowej, jak i na zewnątrz. Zastrzega jednak, że sprzedaż usług na rzecz macierzystej jednostki budżetowej ma się dokonywać według kosztów własnych. W ten sposób gospodarstwo pomocnicze pomaga jednostce budżetowej w realizacji jej zadań, a jednostka budżetowa kupuje usługi od swego gospodarstwa pomocniczego. Nie przewidziano innego sposobu finansowania gospodarstwa pomocniczego przez jednostkę budżetową. Teoretycznie problem może się wyłonić natomiast wtedy, gdy gospodarstwo pomocnicze przekroczy swe wydatki poza planowany poziom przychodów własnych i ewentualnych dotacji przedmiotowych. Należy przyjąć, że odpowiedzialność prawna wobec osób trzecich spoczywa wówczas – odpowiednio do rodzaju jednostki budżetowej, w ramach której utworzono to gospodarstwo – na Skarbie Państwa lub na zasobach gminy, powiatu i województwa. Gospodarstwo pomocnicze bowiem, tak jak jednostka budżetowa, nie ma osobowości prawnej oraz zdolności sądowej i zdolności w postępowaniu administracyjnym[240].

---

[239] J. Głuchowski, R. Huterski, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *Finanse publiczne*, Wyd. Wyższej Szkoły Bankowej – TNOiK, Toruń 2005, s. 50.

[240] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 102i 103.

Wynik finansowy gospodarstwa pomocniczego, jeśli nie korzysta ono ze zwolnienia podmiotowego, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zysk netto przeznaczony jest w 50% na wpłatę do budżetu, a w 50% na potrzeby własne gospodarstwa.

Decyzję o przeznaczeniu pozostałej w gospodarstwie pomocniczym części zysku podejmuje kierownik jednostki budżetowej.

Gospodarstwa pomocnicze rozliczają się z budżetem w dziale i rozdziale właściwym dla przeważającego rodzaju działalności zgodnie z klasyfikacją dochodów i wydatków. Gospodarstwa podlegają obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz innych obciążeń jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Jednakże jak stanowią zapisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych występują grupy gospodarstw pomocniczych, które korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym. Ponadto gospodarstwa wpłacają do budżetu połowę osiągniętego zysku. Do ustalenia wyniku finansowego gospodarstwa nie są zaliczane otrzymane darowizny pieniężne.

Wpłaty z zysku są dokonywane zaliczkowo co kwartał na rachunek bieżący – subkonto dochodów jednostki budżetowej, w wysokości wynikającej z faktycznie osiągniętego zysku, a za IV kwartał zaliczkowo, w wysokości wpłaty za III kwartał. Zaliczkowe wpłaty za trzy kwartały dokonuje się w terminie 20 dni od zakończenia każdego kwartału, a za IV kwartał w terminie do 20 grudnia roku budżetowego. Ostateczne rozliczenie wpłaty z zysku dokonuje się w ciągu 15 dni po przyjęciu rocznego sprawozdania przez państwową jednostkę budżetową lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Nadpłacona kwota zaliczkowych wpłat z zysku do budżetu podlega zaliczeniu na poczet wpłat roku następnego lub zwrotowi w przypadku złożenia przez kierownika gospodarstwa pomocniczego wniosku o zwrot.

Gospodarstwo pomocnicze posiada odrębny rachunek bankowy. Rachunek bieżący gospodarstwa otwiera się na podstawie decyzji kierownika jednostki budżetowej, powołującej gospodarstwo pomocnicze. Odsetki od środków własnych, z wyjątkiem dotacji z budżetu zgromadzonych na rachunku, stanowią przychody gospodarstwa pomocniczego.

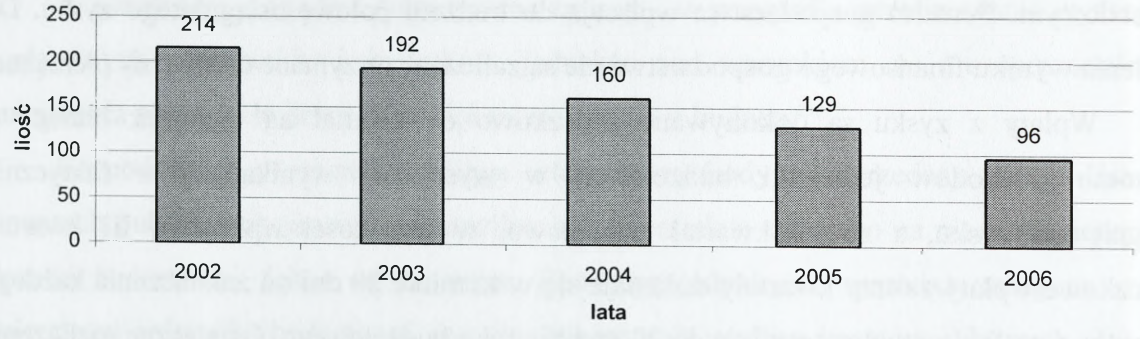
Jeżeli gospodarstwo pomocnicze nie spełnia warunków samofinansowania, to znaczy, nie pokrywa kosztów swej działalności z uzyskiwanych przychodów własnych i otrzymanych z budżetu dotacji przedmiotowych, lub jest to uzasadnione względami organizacyjnymi, kierownik jednostki budżetowej likwiduje je. Zgodę na likwidację wydaje nie później niż do 31 grudnia danego roku budżetowego w przypadku gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej właściwy minister, kierownik urzędu centralnego lub wojewoda.

Decyzja o likwidacji gospodarstwa pomocniczego stanowi dla banku podstawę do zamknięcia rachunku gospodarstwa oraz przekazania środków finansowych pozostałych po dokonaniu rozliczeń likwidacyjnych na rachunek dochodów budżetu jednostki budżetowej[241].

Z chwilą likwidacji gospodarstwa pomocniczego jego składniki majątkowe, należności i zobowiązania przejmuje jednostka budżetowa, przy której funkcjonowało gospodarstwo.

W resorcie obrony narodowej w badanym okresie trwa proces systematycznego ograniczania liczby gospodarstw pomocniczych (zob. wykres 1).

Wykres 1. Ilość gospodarstw pomocniczych w latach 2002 – 2006*



* - dane szacunkowe w oparciu o prognozę.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji o projekcie budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej na 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 rok*, materiał do użytku służbowego posłów i senatorów parlamentarnych Komisji Obrony Narodowej, Ministerstwo Obrony Narodowej, Warszawa (odpowiednio) 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 r.

Gospodarstwa poddawane likwidacji nie spełniały warunków samofinansowania określonych w przepisach prawa[242].

Spadek rentowności gospodarstw pomocniczych wynika głównie z następujących przyczyn:

- zmniejszenia popytu na świadczone usługi,
- likwidacji macierzystych wojskowych jednostek budżetowych (które niejednokrotnie były jedynymi świadczeniobiorcami usług gospodarstw pomocniczych),

[241] Por. K. Winiarska, *Zasady gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość Budżetowa" nr 13-14/2003, Infor, Warszawa 2003, s. 1-17 i K. Winiarska, A Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa...*, op. cit., s. 133-141.

[242] Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 r. *w sprawie szczegółowego sposobu...*, op. cit.

– nie spełnianie warunków konkurencji na rynku usług, m.in. w zakresie usług pralniczych i gastronomicznych.

Strukturę ilościową gospodarstw pomocniczych w resorcie obrony narodowej w badanym okresie przedstawia tabela 11.

Tabela 11. Struktura gospodarstw pomocniczych w dziale 752 - obrona narodowa w latach 2002 - 2006

Nazwa	2002	2003	2004	2005	2006*
Kasyna wojskowe	104	93	78	68	50
Pralnie	45	42	39	36	21
Wojskowe domy (zakłady) wypoczynkowe	37	33	26	10	12
Zakłady remontowo - budowlane	10	8	4	4	4
Piekarnie	5	5	5	5	2
Gospodarstwa rolne	4	2	1	-	-
Zakład lotniczy**	1	1	1	1	1
Pozostałe***	8	8	5	3	4
Centrum konferencyjno-szkoleniowe	-	-	1	1	1
Zakład Obsługi Urzędu MON****	-	-	-	1	1
RAZEM:	214	192	160	129	96

* - 2006 – prognoza.
** - zakład specjalistyczny remontów sprzętu lotniczego WLiOP, a następnie SP.
*** - Zakłady produkcyjno-usługowe służby mundurowej i wielobranżowe.
**** - W dziale 750 – administracja publiczna.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji o projekcie budżetu MON za 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 r.*, Departament Budżetowy MON, Warszawa.

W badanym okresie likwidacji uległo 85 gospodarstw pomocniczych, a do roku 2006, w porównaniu z rokiem 2002, ich liczba zmalała o ponad połowę.

Drugą, obok gospodarstwa pomocniczego formą prowadzenia gospodarki pozabudżetowej w ramach jednostki budżetowej był środek specjalny (do 1 stycznia 2005 r.).

Początkowo środki specjalne tworzone w oparciu o ustawę „*Prawo budżetowe*[243]". Nie były one wyodrębnioną forma jednostki budżetowej, w ramach której można było prowadzić działalność gospodarczą a z jej wyników można było finansować częściowo działalność statutową jednostki budżetowej. Dzięki ówczesnym środkom specjalnym jednostki budżetowe mogły otrzymywać dodatkowe fundusze (darowizny, zapisy), bez konieczności odprowadzania ich do budżetu. Środki specjalne miały też w dużym stopniu charakter

[243] Por. Ustawę z dnia 5 stycznia 1991 r. *Prawo budżetowe* (DzU. 1991, nr 4, poz. 18) – obowiązywała do 1 stycznia 1999 r., uchylona Ustawą z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

motywacyjny, gdyż wypłacano z nich premie dla pracowników, którzy przyczynili się do zwiększenia przychodów.

W myśl ustawy o finansach publicznych **środki specjalne** jednostki budżetowej były to niewyodrębnione z budżetu, ale gromadzone na specjalnym, wyodrębnionym rachunku bankowym, określone prawem rodzaje dochodów budżetowych z tytułu prowadzenia działalności ubocznej lub część działalności podstawowej na pokrycie własnych wydatków, bez obowiązku odprowadzania do budżetu[244]. Środki specjalne były wyjątkiem od obowiązującej w jednostkach budżetowych zasady budżetowania brutto.

Ta forma finansowania występowała w przypadkach, kiedy związek przyczynowy między określonymi dochodami a określonymi kosztami jednostki budżetowej był na tyle silny, że uzasadnia uzależnienie wydatków od realizacji dochodów.

Środki finansowe gromadzone przez jednostki budżetowe, na wyodrębnionych rachunkach bankowych, jako środki specjalne, pochodziły z:

- spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź w użytkowanie;
- sprzedaży zapasów środków materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych[245].

Decyzje o podjęciu finansowania działalności w formie środków specjalnych podejmowali kierownicy jednostek budżetowych - dowódcy jednostek budżetowych (z reguły po uzyskaniu akceptacji dysponentów wyższego stopnia).

Jednostka budżetowa nie mogła utworzyć środka specjalnego na finansowanie działalności ubocznej lub podstawowej, dla której finansowania powołała gospodarstwo pomocnicze.

Dla środków specjalnych opracowywano plan finansowy obejmujący przychody i wydatki. Dla środków gromadzonych na podstawie odrębnych ustaw oraz zapasów materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych był to roczny plan finansowy. W przypadku kiedy środki specjalne były gromadzone na rachunku bankowym z tytułu spadków, zapisów i darowizn, w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej z przeznaczeniem na cele wskazane przez darczyńcę lub spadkodawcę oraz z tytułu odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd lub użytkowanie z przeznaczeniem na remont lub odtworzenie utraconego,

[244] Por. art. 21 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.
[245] Ibidem.

uszkodzonego mienia, plan finansowy sporządzano na okres, w którym środki te były wydatkowane.

Dowódca wojskowej jednostki budżetowej opracowywał plan finansowy środków specjalnych w szczegółowości: dział, rozdział, paragraf.

W rocznym planie finansowym należało określić:

- stan środków obrotowych na początek roku;
- przychody według klasyfikacji budżetowej;
- rozchody według klasyfikacji budżetowej;
- stan środków obrotowych na koniec roku.

W planach finansowych środków specjalnych sporządzanych na okresy roczne należało wyodrębnić w szczególności:

- wynagrodzenia i składniki naliczone od wynagrodzeń;
- wydatki inwestycyjne.

Środki specjalne musiały być gromadzone na oddzielnym rachunku bankowym. Każda jednostka budżetowa, posiadająca środki specjalne, prowadziła tylko jeden rachunek bieżący dla wszystkich środków specjalnych[246]. Wypłaty z tego rachunku mogły być dokonywane do wysokości zgromadzonych na nim środków w oparciu o plan finansowy zatwierdzony przez kierownika jednostki budżetowej. Prowadzenie wyodrębnionego rachunku dla środka specjalnego pozwalało odprowadzać kwoty odpowiednich dochodów na ten rachunek, a nie na subkonto dochodów rachunku bieżącego jednostki budżetowej.

Środki specjalne były najstarszą formą pozabudżetowego finansowania działalności gospodarczej i stanowiły substytut wewnętrznego funduszu celowego, którego tworzenie przez jednostkę budżetową było zabronione[247].

Z punktu widzenia jednostki budżetowej, oceniając tzw. *„gospodarkę pozabudżetową”*, można zauważyć szerszy zakres gospodarstwa pomocniczego nad środkiem specjalnym, która wynika z jednej strony z odrębności organizacyjnej, z drugiej – z możliwości obejmowania zadań o znacznie szerszym zakresie rzeczowym i finansowym przez gospodarstwo. Dodatkowym atutem gospodarstwa pomocniczego jest większa samodzielność finansowa, ponieważ 50% wygospodarowanego przez gospodarstwo zysku pozostaje do jego dyspozycji.

---

[246] Por. B. Kołodziej, *Zasady gospodarki finansowej środkami specjalnymi w jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość budżetowa”, 2003, nr 18, s. 6.

[247] Por. K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości...*, op. cit., s. 35-37.

Oprócz środków specjalnych tworzonych przez dysponentów trzeciego stopnia – dowódców wojskowych jednostek budżetowych, w resorcie obrony narodowej funkcjonowały od 2003 r. rachunki środków specjalnych Wojsk Lądowych i Marynarki Wojennej, dotyczące wpływów ze sprzedaży zapasów środków materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych i środek specjalny MON, którego wpływy generowane były:

- za udostępnianie poligonów na rzecz wojsk obcych (w części nie przeznaczonej na zmniejszenie poniesionych wydatków budżetowych),
- za specjalistyczne usługi wojskowe wykonywane w czasie realizacji zadań szkoleniowych,
- z Agencji Mienia Wojskowego w wymiarze co najmniej 93 % uzyskanego dochodu, tj. nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskania.

Ponadto od 2004 roku dodatkowo funkcjonowały środki specjalne tworzone na mocy ustawy o zakładach opieki zdrowotnej[248], wprowadzone ustawą o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, przez wojskowe jednostki budżetowe posiadające ambulatoria, ambulatoria z izbami chorych lub lekarzy podstawowej opieki zdrowotnej[249].

Funkcjonujące do 31 grudnia 2004 r. środki specjalne zastąpił od 1 stycznia 2005 r. rachunek dochodów własnych[250].

Jednostki budżetowe mogą gromadzić na wydzielonym rachunku dochodów własnych dochody z:

1. Opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej,
2. Spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
3. Odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź użytkowanie.

Decyzje o utworzeniu rachunku dochodów własnych z wyżej wymienionych tytułów podejmują kierownicy jednostek budżetowych.

Dochody gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów własnych przez państwową jednostkę budżetową mogą pochodzić, m.in.:

---

[248] Art., 50a Ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. *o zakładach opieki zdrowotnej* (DzU 1991, nr. 91, poz. 408).
[249] Wykaz utworzonych ambulatoriów resortu obrony narodowej zawiera Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 19 marca 2003 r. *w sprawie utworzenia ambulatoriów – publicznych zakładów opieki zdrowotnej i ambulatoriów z izbą chorych – publicznych zakładów opieki zdrowotnej* (DzU 2003, nr. 49, poz. 416).
[250] Por. Ustawę z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych...*, op. cit.

1. Z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej między innymi na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych;
2. Z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, jak również za sprawdzanie kwalifikacji;
3. Z wpisów i wpłat z prowadzonych postępowań odwoławczych;
4. Ze sprzedaży zapasów mobilizacyjnych;
5. W związku z realizacją zadań i przedsięwzięć we współpracy ze służbami specjalnymi innych państw;
6. Za czynności polegające na zapewnieniu bezpieczeństwa imprez masowych;
7. Z Narodowego Funduszu Zdrowia za udzielenie świadczeń zdrowotnych z zakresu podstawowej opieki zdrowotnej i podstawowych świadczeń lekarza dentysty w jednostkach utworzonych przez Ministra Obrony Narodowej, Ministra Sprawiedliwości i ministra właściwego do spraw wewnętrznych;
8. Z wpływów z najmu, dzierżawy lub sprzedaży składników majątkowych placówek zagranicznych w wysokości 75% tych wpływów;
9. Z odsetek od lokat i wkładów na rachunkach bankowych tych jednostek,
10. Z innych opłat

Decyzje o utworzeniu rachunku dochodów własnych z wyżej wymienionych tytułów podejmują kierownicy państwowych jednostek budżetowych po uzyskaniu zgody właściwego ministra.

Państwowa jednostka budżetowa, która utworzyła rachunek dochodów własnych, odprowadza do budżetu państwa ustaloną na dzień 31 grudnia nadwyżkę dochodów własnych przekraczającą 1/6 planowanych na dany rok budżetowy wydatków finansowanych z dochodów własnych, uzyskanych ze wskazanych w ustawie źródeł.

Warto zaznaczyć, że środki specjalne, które uzyskiwały dotychczas przychody m.in. z:

1. Opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej,
2. Spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
3. Odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź użytkowanie,
4. Pozostałych źródeł wskazanych w przeznaczeniu rachunku dochodów własnych.

Z środków specjalnych finansowane były wydatki:

1. Bieżące i inwestycyjne związane z uzyskiwaniem przez jednostkę dochodów z tytułu opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej,

2. Na cele wskazane przez darczyńcę,
3. Na remont bądź odtworzenie mienia w przypadku uzyskiwania dochodów z odszkodowań i wpłat za utracone bądź uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w użytkowanie

W zaprezentowanym powyżej zakresie środki specjalne mogły funkcjonować do dnia utworzenia rachunku dochodów własnych, nie dłużej jednak niż przez 3 miesiące od dnia wejścia w życie nowej ustawy (ustawy o finansach publicznych) – tj. 31 marca 2005 roku.

W przypadku utworzenia rachunku dochodów własnych – ustalone na dzień jego utworzenia, zobowiązania i należności oraz zgromadzone środki finansowe środków specjalnych, w miejsce których został utworzony ten rachunek, stały się należnościami i zobowiązaniami oraz środkami finansowymi tego rachunku.

W przypadku nieutworzenia rachunku dochodów własnych – z upływem trzech miesięcy od dnia wejścia w życie zmienionej ustawy o finansach publicznych, czyli od 1 stycznia 2005 r., nastąpiło przeniesienie dochodów i wydatków:

1. Przychodów zlikwidowanych środków specjalnych – do dochodów budżetu państwa,
2. Wydatków zlikwidowanych środków specjalnych – do wydatków budżetu państwa – wydatki budżetu państwa zwiększyły się w odpowiednich częściach budżetu państwa o kwotę stanowiącą 80% wydatków zlikwidowanych środków specjalnych.

Ustalone na 1 stycznia 2005 roku zobowiązania i należności oraz zgromadzone środki finansowe środków specjalnych, w miejsce których – na podstawie ustaw zmienianych ustawą z dnia 25 listopada 2004 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw – został utworzony państwowy fundusz celowy albo fundusz motywacyjny, stały się należnościami i zobowiązaniami oraz środkami finansowymi odpowiednio tych funduszy.

Należy dodać, że w niektórych przypadkach (wykroczeniu przeciwko mieniu oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych) mogą być tworzone **fundusze motywacyjne**, które są przeznaczone na nagrody dla pracowników i/lub żołnierzy (funkcjonariuszy)[251], którzy bezpośrednio przyczynili się do uzyskania dochodów budżetu państwa z części dochodów budżetu państwa uzyskanych z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych

[251] Fundusz dotyczy głównie policji, w wojsku występuje jako Fundusz Motywacyjny Żandarmerii Wojskowej i gromadzi on środki finansowe pochodzące z części dochodów budżetowych (w wymiarze 20 %) uzyskanych z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z ujawnionych przez Żandarmerię Wojskową przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu. Środki funduszu będą mogły być przeznaczone na nagrody dla żołnierzy, którzy przyczynili się bezpośrednio do ujawnienia tych przestępstw i wykroczeń.

pochodzących z ujawnienia przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu oraz przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

Wśród nowych rozwiązań warto również odnotować rozwiązanie szczególne wynikające z ustawy o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2001-2006[252], na podstawie którego utworzono fundusz celowy (od 2005 r. zastąpił dotychczasowy środek specjalny).

Fundusz ten, jako Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych Ministra Obrony Narodowej, jest formą organizacyjno-prawną, którego wpływy pochodzą z następujących źródeł:

- z udostępniania poligonów na rzecz wojsk obcych,
- ze specjalistycznych usług wojskowych wykonywanych w czasie realizacji zadań szkoleniowych,
- z wpłat Agencji Mienia Wojskowego,
- ze sprzedaży mienia ruchomego Skarbu Państwa, będącego na wyposażeniu polskich jednostek wojskowych poza granicami kraju,
- z dywidend i przychodów z prywatyzacji spółek powstałych w wyniku przekształcenia przedsiębiorstw przemysłu obronnego[253].

Z przychodów uzyskanych z powyższych funduszy środki przeznacza się na zadania związane z realizacją programu określonego w ustawie o przebudowie i modernizacji technicznej i finansowaniu Sił Zbrojnych RP[254], który w sposób pośredni dotyczy działalności wojskowych jednostek budżetowych.

2.1.3. Charakterystyka wojskowej jednostki budżetowej

Sprawne funkcjonowanie wojskowej jednostki budżetowej w okresie pokoju zależy od zgodnego współdziałania jej zasadniczych dziedzin, tj. działalności szkoleniowej i gospodarczej, której wypadkową jest zdolność i gotowość bojowa jednostki do prowadzenia działań w czasie wojny.

Działalności szkoleniowej muszą zatem towarzyszyć procesy gospodarcze tworzące warunki do jej realizacji.

---

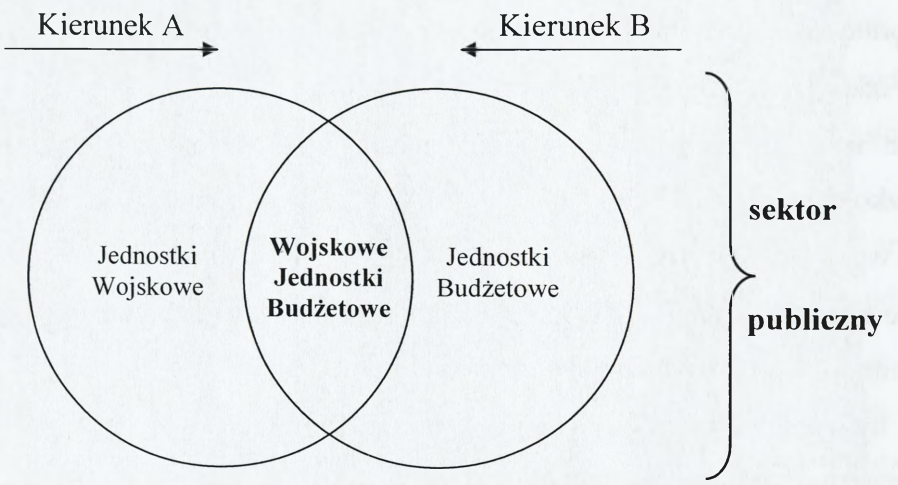
[252] Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. *o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2001-2006* (DzU 2001, nr 76, poz. 804).

[253] Szczegółowe zasady gospodarki finansowej funduszu określa: Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 czerwca 2005 r. *w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych* (DzU. 2005, nr 133, poz. 1120).

[254] W roku budżetowym 2005 przeznaczono 96.513 zł

Wojskowa jednostka budżetowa to jednostka wojskowa działająca na zasadach określonych dla jednostek budżetowych sektora finansów publicznych (kierunek A). To taka jednostka budżetowa, która prowadzi swoją działalność w ramach struktur wojska jako jednostka wojskowa (kierunek B). Graficzną interpretację wojskowych jednostek budżetowych przedstawia schemat 20.

Schemat 20. Graficzna prezentacja wojskowych jednostek budżetowych



Źródło: K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych*, AON, Warszawa 2004, s. 31.

Wojskowa jednostka budżetowa jest więc jednostką wojskową, ale o cechach decydujących, iż stanowi ona podmiot procesów gospodarowania oraz praw i obowiązków wynikających z racji realizowanych funkcji ekonomicznych[255]. Spośród pozostałych jednostek wojskowych wyróżnia ją w szczególności:

1. Samodzielność w realizacji zadań podstawowych (wojskowych),
2. Określona autonomia gospodarcza i finansowa,
3. Względnie stała wewnętrzna struktura organizacyjna,
4. Ograniczona osobowość prawna,
5. Posiadanie uprawnień do prowadzenia gospodarki finansowej oraz rachunkowości,
6. Otrzymywanie na realizacje zadań środków budżetowych oraz możliwość ich wydatkowania,
7. Możliwość udzielania zamówień publicznych,
8. Realizowanie potrzeb logistycznych i gospodarczo–finansowych na rzecz przydzielonych na zaopatrzenie jednostek wojskowych,

[255] Por. R. Leś, *Oddział gospodarczy*, WAP, Warszawa 1983, s. 7.

9. Możliwość prowadzenia działalności pozabudżetowej[256].

Samodzielność ekonomiczna (finansowa) oznacza, iż wojskowej jednostce budżetowej nadano uprawnienia do prowadzenia samodzielnej gospodarki finansowej i rachunkowości, oraz to, że otrzymuje i wydatkuje ona na realizację wyznaczonych zadań środki budżetowe. Zewnętrznym atrybutem samodzielności finansowej jest posiadanie rachunku bankowego, podręcznej kasy, prowadzenie rachunkowości budżetowej oraz posiadanie numeru REGON[257] i NIP[258].

Wojskowe jednostki budżetowe nie posiadają pełnej osobowości prawnej. Osobowość prawną posiada Skarb Państwa. Ograniczona osobowość prawna oznacza posiadanie przez jednostkę podmiotowości prawnej jedynie w zakresie potrzebnym do wykonywania zadań, posiadania możliwości zawierania umów i zaciągania zobowiązań ograniczonych przepisami. Powoduje to, że uprawnieni przedstawiciele tych jednostek – ich dowódcy - podejmują wszelkie czynności cywilnoprawne w imieniu Skarbu Państwa.

Cechami względnie stałej struktury organizacyjnej jednostki wojskowej są: struktura organizacji dowodzenia, struktura pionów gospodarczych oraz skład pododdziałów organizacyjnych.

Przykładową strukturę organizacyjną wojskowej jednostki budżetowej przedstawia schemat 21.

Natomiast spośród innych jednostek budżetowych wojskową jednostkę budżetową wyróżnia przede wszystkim:

1. Możliwość przekazywania środków na niższy szczebel, do tzw. pododdziałów gospodarczych będących na zaopatrzeniu jednostki (choć same wojskowe jednostki budżetowe są dysponentami środków budżetowych ostatniego, 3–go stopnia).
2. Dwutorowy system zaopatrywania jednostki w dobra niezbędne do jej funkcjonowania:

– w systemie scentralizowanym - realizowane w naturze,

---

[256] Por. *Poradnik wykorzystania rachunku ekonomicznego...*, op. cit., s. 243.

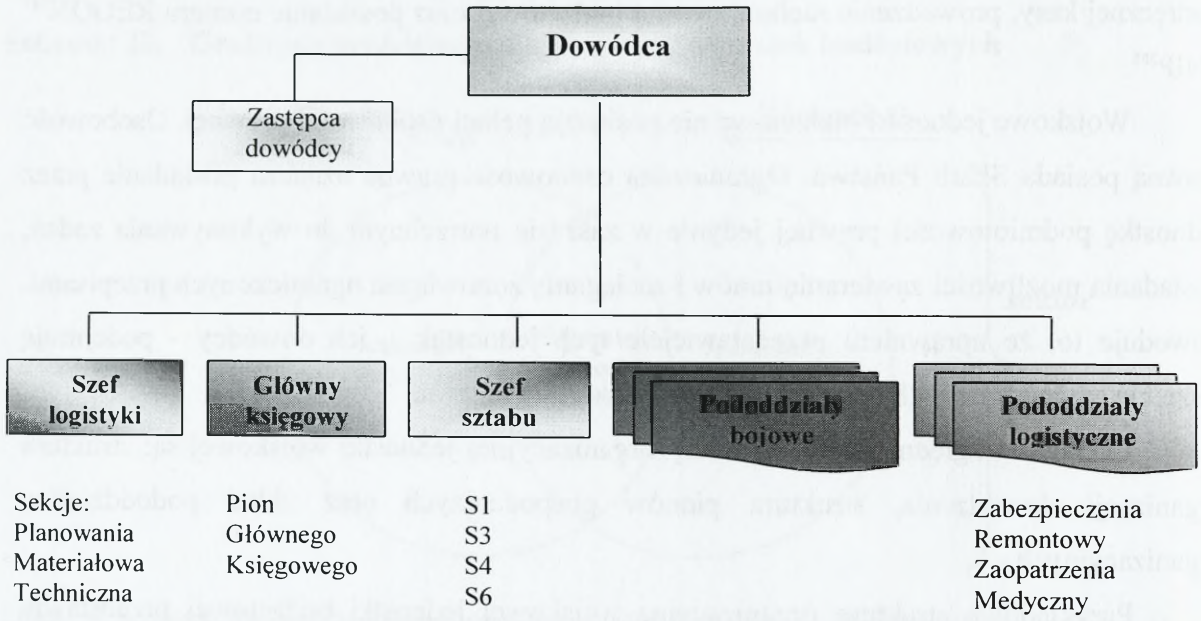
[257] REGON - Krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej. Utworzony został na podstawie art. 41 ust. 1 pkt. 1 Ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. *o statystyce publicznej* (DzU 1995, nr 88, poz. 439). Szczegółowe zasady prowadzenia i aktualizacji rejestru określa Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 1999 r. *w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej* (DzU 1999, nr 69, poz. 763).

[258] NIP - Numer Identyfikacji Podatkowej - powszechny obowiązek ewidencyjny, określony w Ustawie z dnia 13 października 1995 r. *o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników* (DzU 1995, nr 142, poz. 702). Nadanie NIP następuje na podstawie zgłoszenia identyfikacyjnego w drodze decyzji wydawanej przez naczelnika urzędu skarbowego, a postępowanie w sprawie jego nadania prowadzone jest na podstawie Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (DzU 1997, nr 137, poz 926).

– w systemie zdecentralizowanym - realizowane w drodze zakupów na rynku, z zachowaniem procedur zamówień publicznych, do wysokości otrzymywanych środków budżetowych.

3. Specyficzny charakter udzielanych zamówień publicznych.

Schemat 21. Struktura organizacyjna wojskowej jednostki budżetowej



Dodatkowo istnieje możliwość wystąpienia pododdziałów gospodarczych będących na zaopatrzeniu wojskowej jednostki budżetowej, takich jak m.in.: WAK, GWŁ, jednostka ŻW, jednostka WSI, komórka org. WKL, Kościół Garnizonowy, klub, WOM, WKU, pododdziały ochrony p/poż., itp.

Źródło: Opracowanie własne.

W gospodarce wojskowych jednostek budżetowych (ale i w całej gospodarce wojskowej) można zauważyć odmienny od powszechnie stosowanego system zaopatrywania, czyli tzw. zaopatrywanie centralne.

System zaopatrywania centralnego jest realizowany między innymi przez następujące instytucje wojskowe:

1. **Departament Zaopatrywania Sił Zbrojnych,** który jest organem wykonawczym Ministra Obrony Narodowej, realizującym centralne zaopatrywanie Sił Zbrojnych RP. Do jego podstawowych zadań z tego zakresu należy:

– zaopatrywanie Sił Zbrojnych w uzbrojenie, sprzęt wojskowy, środki bojowe, techniczne i materiałowe;

– kontraktowanie usług i napraw zakładowych uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz środków bojowych;

- odbiór jakościowy produkcji i usług specjalnych dla SZ RP;
- inspekcjonowanie dostawców usług i zaopatrzenia dla SZ RP;
- nadzorowanie realizacji umów realizowanych przez departament;
- wykonywanie zastępstwa procesowego w postępowaniach sądowych i przed Urzędem Zamówień Publicznych.

2. **Agencje Mienia Wojskowego**, do której zadań w omawianym obszarze można zaliczyć:
- prowadzenie na rzecz urzędu obsługującego Ministra Obrony Narodowej oraz jednostek organizacyjnych podporządkowanych lub nadzorowanych przez niego postępowań o udzielenie zamówień publicznych na dostawy z kraju i z importu środków materiałowych (przedmioty zaopatrzenia mundurowego, materiały pędne i smary, oraz żywność na zapasy wojenne), paliw stałych i płynnych (węgiel, koks, olej opałowy i gaz), materiałów poligraficznych i druków;
- realizacja nadzoru nad prowadzonymi procedurami udzielania zamówień publicznych przez jednostki i komórki organizacyjne Agencji jak również przejmowanie, przechowywanie i zagospodarowywanie rzeczy ruchomych koncesjonowanych;
- ewentualne prowadzenie postępowań o udzielanie zamówień publicznych na dostawy sprzętu ogólnie dostępnego (sprzęt logistyczny, informatyczny, łączności itp.), którego dostawy obecnie realizowane są przez Departament Zaopatrywania Sił Zbrojnych Ministerstwa Obrony Narodowej.

3. **Rejonowe Bazy Materiałowe**[259], do których zadań należy m.in. zaopatrywanie wojskowych jednostek budżetowych stacjonujących w rejonie odpowiedzialności, niezależnie od ich podporządkowania organizacyjnego, w różnego rodzaju środki zaopatrzenia.

Odmienną istotę wojskowych jednostek budżetowych wyznacza ponadto specyfika udzielanych przez nie zamówień publicznych dokonywanych ze środków publicznych i szereg konsekwencji z tego wynikających.

Podstawowe, teoretyczno-prawne zasady udzielania zamówień publicznych w jednostkach budżetowych są jednakowe dla wszystkich tych jednostek, natomiast w praktyce w wojskowych jednostkach budżetowych występują określone różnice wynikające z wewnętrznych ustaleń (uwarunkowań) i rodzaju udzielanych zamówień.

---

[259] Por. M. Juszczyk, *Funkcjonowanie Rejonowych Baz Materiałowych w łańcuchu logistycznym podsystemu zaopatrywania SZ RP*, AON, Warszawa 2005, s. 46.

Jednym z uwarunkowań wpływających na różnice w realizacji zamówień publicznych jest fakt, iż część z wojskowych jednostek budżetowych udziela zamówień tylko na swoje potrzeby, natomiast część z jednostek zabezpiecza pod względem różnego zaopatrzenia inne podległe lub nadrzędne jednostki, a tym samym realizuje również zamówienia publiczne na ich rzecz.

Kolejnym elementem wpływającym na specyfikę zamówień realizowanych w wojskowych jednostkach budżetowych jest fakt, iż w celu uzyskania tzw. *„tradycyjnego zamówienia publicznego"* wykonawcy ubiegający się o to zamówienie w jednostkach wojskowych muszą spełnić nierzadko specyficzne wymagania. Przykładem tego może być realizacja zamówienia publicznego na roboty budowlane polegająca na wykonaniu prac remontowych w pomieszczeniach wojskowej jednostki budżetowej. Jeżeli obiekty, w których znajdują się pomieszczenia przeznaczone do remontu, są związane ze specyfiką wojskową to i wykonawca musi spełnić szereg wymagań z tym związanych (poświadczenie bezpieczeństwa, posiadanie pełnomocnika d/s ochrony informacji niejawnych itd.).

Odmienny charakter zamówień publicznych realizowanych przez wojskowe jednostki budżetowe (ale też całej armii) to często ograniczona możliwość ich przewidzenia, gdyż część zamówień ulega generacji pod wpływem określonych zdarzeń wynikających ze specyfiki wykonywanych przez jednostki wojskowe zadań i wymaga natychmiastowej realizacji z – jak to przyjęło się określać - terminem *„na wczoraj"*.

Prawo do powoływania, łączenia lub likwidowania państwowych jednostek budżetowych objętych daną częścią budżetu państwa leży w gestii dysponenta danej części, tak więc wojskową jednostkę budżetową powołuje, łączy bądź likwiduje Minister Obrony Narodowej, jako dysponent **29 Części Budżetu Państwa – Obrona Narodowa**.

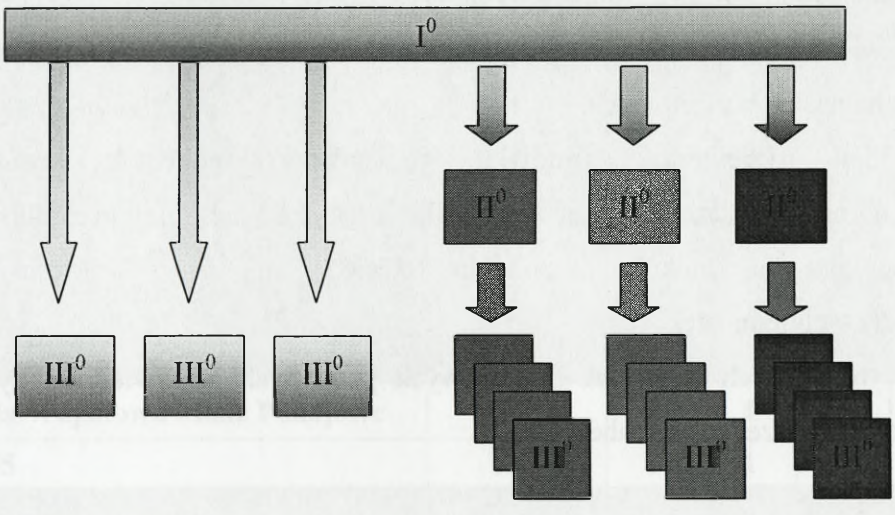
Jednostki budżetowe, podległe dysponentom głównym, mogą być dysponentami środków budżetowych państwa drugiego lub trzeciego stopnia. Dysponent główny określa bezpośrednio mu podległych dysponentów drugiego i trzeciego stopnia, a dysponent drugiego stopnia bezpośrednio mu podległych dysponentów trzeciego stopnia. Dysponent główny i drugiego stopnia może być jednocześnie dysponentem trzeciego stopnia, w zakresie wykonywania planu finansowego swojej jednostki[260]. Taką hierarchiczność w finansowaniu realizacji celów budżetowych prezentuje schemat 22.

[260] Por. K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, Wydawnictwo eMPi^2 materiały i podręczniki Mariana Pietraszewskiego, Poznań 2001, s. 24.

Wojskowa jednostka budżetowa, jest jednostką wojskową, której dowódca posiada uprawnienia **dysponenta środków budżetowych trzeciego stopnia**[261].

Minister Obrony Narodowej jako dysponent Części 29 Budżetu Państwa ustanowił[262], iż dysponentami środków budżetowych trzeciego stopnia są: **dowódcy** (dyrektorzy, szefowie, komendanci) **jednostek** organizacyjnych ustanowieni przez dysponentów drugiego stopnia, spośród jednostek budżetowych, dla których dochody i wydatki zostały określone w planie finansowym dysponenta drugiego stopnia. Mogą być oni ustanowieni dysponentami trzeciego stopnia tylko przez jednego z dysponentów drugiego stopnia.

Schemat 22. Model dysponentów budżetu państwa



Źródło: Opracowani własne.

Dysponentami środków budżetowych drugiego stopnia w resorcie Obrony Narodowej są:

1. Dowódca Wojsk Lądowych,
2. Dowódca Wojsk Lotniczych i Obrony Powietrznej[263],
3. Dowódca Marynarki Wojennej,

---

[261] Por. Decyzję nr 89/MON z 13 maja 1999 r., oraz *Doktryna Logistyczna Sił Zbrojnych RP DD/4*, Wyd. MON/Sztab Generalny Wojska Polskiego, Szt. Gen. 1566/2004, Warszawa 2004, wprowadzona rozkazem 221/log/P4 Szefa Sztabu Generalnego WP a dnia 31 maja 2004 r. *w sprawie wprowadzenia do użytku w Siłach Zbrojnych RP dokumentu „Doktryna logistyczna SZ RP"*.

[262] Decyzja nr 19/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 24 stycznia 2002 r. *w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej* zastąpiona decyzją nr 381/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 20 grudnia 2004 r., *w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu Obrony Narodowej*.

[263] W decyzji nr 381/MON Ministra Obrony..., op. cit. - Dowódca Sił Powietrznych.

4. Dowódca Garnizonu Warszawa.
5. Szef Wojskowych Służb Informacyjnych[264];
6. Komendant Główny Żandarmerii Wojskowej[265].

Funkcję **dysponenta głównego** (również jako dysponenta trzeciego stopnia) sprawuje Dyrektor Departamentu Administracyjnego.

Minister określił też dysponentów środków budżetowych trzeciego stopnia podlegających dysponentowi Części 29 – Obrona Narodowa. Są nimi Dyrektorzy Wojskowych Biur Emerytalnych (WBE); Dowódca Jednostki Wojskowej Nr 2305; Komendant Zakładu Budżetowego Centrala Wojskowe Misje Pokojowe[266]; Dyrektor Zakładu Budżetowego Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego i od 2004 r. również[267]: Szefowie rejonowych (Stołecznego, Wojskowego) zarządów infrastruktury; Szefowie terenowych oddziałów lotniskowych, Dyrektor Biura Inwestycji Łączności.

Tak więc dysponentami trzeciego stopnia będą w głównej mierze dowódcy wojskowych jednostek budżetowych.

Dowódcy (dyrektorzy, szefowie, komendanci) jednostek organizacyjnych posiadających na zaopatrzeniu inne jednostki organizacyjne nie posiadające organu finansowego, sprawują funkcję dysponenta trzeciego stopnia w zakresie dochodów i wydatków dla tych jednostek.

Ilość wojskowych jednostek budżetowych podległych odpowiednim dysponentom w badanym okresie przedstawia tabela 12.

---

[264] Dodany decyzją 381/MON..., op. cit.
[265] Ibidem.
[266] W decyzji nr 381/MON..., op. cit. - Dyrektor zakładu budżetowego „Centrala Wojskowe Misje Pokojowe".
[267] Na mocy decyzji nr 381/MON..., op. cit.

Tabela 12 Ilość wojskowych jednostek budżetowych z uwzględnieniem dysponentów środków budżetowych

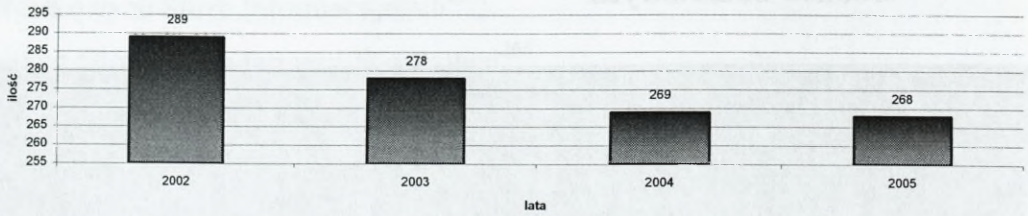
OBRONA NARODOWA					
WOJSKOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE					
Nazwa dysponenta środków budżetowych	Szczebel dysponenta	Ilość wojskowych jednostek budżetowych III^{O}*			
		Zakres czasowy**			
		2002	2003	2004	2005
1. Dowództwo Wojsk Lądowych	II^{O}	168	164	160	150
2. Dowództwo Sił Powietrznych	II^{O}	51	47	42	39
3. Dowództwo Marynarki Wojennej	II^{O}	23	20	20	20
4. Wojskowe Służby Informacyjne	II^{O}	7	7	6	6
5. Komenda Główna ŻW	II^{O}	-	-	-	3
6. Dowództwo Garnizonu Warszawa	II^{O}	20	20	20	18
7. Departament Administracyjny	III^{O}	1	1	2	1
8. Departament Infrastruktury***	III^{O}	1	1	1	14
9. Departament Spraw Socjalnych i Rekonwersji - Wojskowe Biura Emerytalne	III^{O}	16	16	16	15
10. Centrala Wojskowe Misie Pokojowe	III^{O}	1	1	1	1
11. JW 2305	III^{O}	1	1	1	1
RAZEM		289	278	269	268

* - Dane orientacyjne z uwagi na fakt likwidacji jednostek w trakcie roku budżetowego.
** - Liczba wojskowych jednostek budżetowych według danych na koniec roku budżetowego.
*** - W roku 2002 Dysponentem III stopnia był Departament Infrastruktury; 2003 – Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego; 2004 w tej grupie znalazły się również Rejonowe Zarządy Infrastruktury (RZI).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji o projekcie budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej na 2002, 2003, 2004, 2005 rok*, materiał do użytku służbowego posłów i senatorów parlamentarnych Komisji Obrony Narodowej, Ministerstwo Obrony Narodowej, Warszawa (odpowiednio) 2002, 2003, 2004, 2005 r.

W badanym okresie liczba wojskowych jednostek budżetowych zmniejszyła się o ponad 30 %, co spowodowane jest redukcją liczebności wojska i zmianami zadaniowo – organizacyjnymi Sił Zbrojnych (zob. wykres 2).

Wykres 2. Ilość wojskowych jednostek budżetowych w latach 2002 – 2005*



* - dane szacunkowe z racji likwidacji gospodarstw pomocniczych w ciągu roku

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji o projekcie budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej na 2002, 2003, 2004, 2005 rok*, Ministerstwo Obrony Narodowej, Warszawa (odpowiednio) 2002, 2003, 2004, 2005 r.

Warto również zaznaczyć, iż Departament Budżetowy „*obsługuje*" – jako tzw. dysponent główny większość wydatków z obszaru centralnych planów rzeczowych (modernizacja techniczna, zakup środków materiałowych, centralne plany zakupu opału itp.). Wprawdzie zakupy te merytorycznie opracowane są i przygotowywane przez: Departament Zaopatrywania Sił Zbrojnych (zakupy) i Departament Polityki Zbrojeniowej (prace badawczo-rozwojowe), ale finansowane są one przez Departament Budżetowy. Departament Budżetowy finansuje również część zakupów realizowanych przez Agencję Mienia Wojskowego (np. zakupy paliwa, umundurowania, sprzętu informatycznego).

Wielkość realizowanych wydatków budżetowych w badanym okresie według dysponentów środków budżetowych w resorcie obrony narodowej przedstawia tabela 13.

Tabela 13. Wielkości realizowanych wydatków MON z uwzględnieniem dysponentów środków budżetowych

Dysponent	Wydatki w tys. zł				Wskaźnik wzrostu %		
	2002	2003	2004	2005	2003/2004	2004/2003	2005/2004
Dowódca Wojsk Lądowych	4.569.115,3	4.421.279,0	4.475.854,2	3.960.932,2	96,8	101,2	88,5
Dowódca Sił Powietrznych	1.833.576,6	1.697.900,4	1.709.788,6	1.433.540,0	92,6	100,6	83,9
Dowódca Marynarki Wojennej	973.740,3	1.002.839,8	1.018.371,7	1.040.063,5	103,0	101,5	102,1
Dowódca Garnizonu Warszawa	655.206,3	738.595,1	600.825,0	487.429,0	112,7	81,3	81,1
Departament Administracyjny (z OZ MON)	27.887,1	20.106,6	187.116,4	175.953,6	72,1	930,6	94,0
Departament Budżetowy	2.556.141,7	3.115.883,6	3.545.402,2	4.053.596,9	121,9	113,8	114,3
WSI	126.319,3	134.408,2	140.284,8	146.748,6	106,4	104,4	104,6
JW 2305	39.126,3	54.485,3	55.153,5	73.835,4	139,3	101,2	133,9
ZIOTP	52.871,3	78.198,0	105.762,2	216.418,9	147,9	135,2	204,6
Wojskowe Misje Pokojowe	67.820,6	90.088,1	107.905,4	104.603,6	132,8	119,8	96,9
Wojskowe Biura Emerytalne	3.683.669,3	3.969.503,2	4.253.053,2	4.282.008,1	107,8	107,1	100,7
Żandarmeria Wojskowa				62.948,3			
Departament Infrastruktury (z RZI, SZI, WZI, BIŁ, TOL)				1.318.198.6			
RAZEM	14.585.476,2	15.323.287,4	16.198.517,3	17.356.276,6	105,1	105,7	107,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Informacji o projekcie budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej na 2002, 2003, 2004, 2005 rok*, Ministerstwo Obrony Narodowej, Warszawa (odpowiednio) 2002, 2003, 2004, 2005 r.

Wojskowa jednostka budżetowa funkcjonuje w otoczeniu gospodarki rynkowej. Powiązanie w ten sposób gospodarki wojskowej z rynkiem ma charakter tak informacyjny, jak i realny (materialny). To na rynku znajdują się źródła strumieni dóbr o określonej strukturze zasilające jednostki wojskowe w celu stworzenia niezbędnych warunków materialnych do ich funkcjonowania.

W źródłach zasilających wojskowe jednostki budżetowe poprzez rynek można wyróżnić strumienie dóbr powszechnego użytku oraz strumienie dóbr typowo wojskowych.

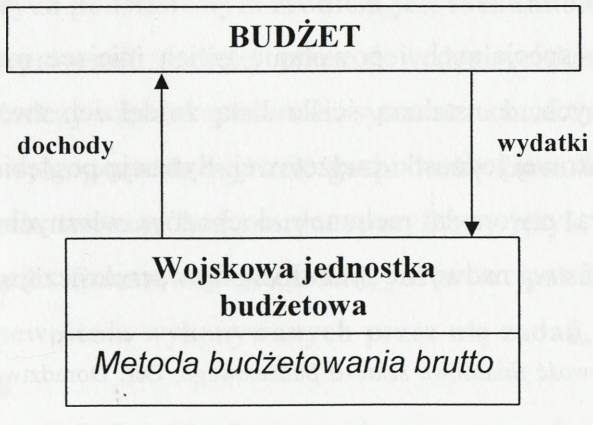
Dobra powszechnego użytku pozyskuje się na ogół w formie zakupów bezpośrednio na rynku, w ramach zdecentralizowanego systemu zasilania wojsk. Natomiast dobra typowo wojskowe przekazywane są jednostkom wojskowym w naturze, w scentralizowanym systemie zasilania.

Wojskowe jednostki budżetowe występują na rynku nie tylko jako konsumenci, ale również jako producenci, gdyż mogą one prowadzić pozabudżetową działalność uboczną w formie gospodarstw pomocniczych (kasyna wojskowe, piekarnie wojskowe, pralnie, zakłady usługowe itp.).

Wojskowe jednostki budżetowe, są jednostkami organizacyjnymi, których wydatki są wydatkami budżetu państwa, a dochody automatycznie dochodami budżetu państwa, przy czym wysokość ich wydatków nie zależy od wysokości ich dochodów[268].

Taki sposób finansowania określany jest **budżetowaniem brutto**. Metodę tę przedstawia schemat 23.

Schemat 23. Powiązanie wojskowej jednostki budżetowej z budżetem



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, Wyd. eMPi^2, Poznań 2001, s. 23.

[268] Por. K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych*, AON, Warszawa 2004, s. 31.

Ideą takiego rozwiązania jest celowe uniezależnienie wykonywania zadań statutowych od realizowanych dochodów. Uniezależnienie wydatków od dochodów jest niezbędne, gdyż wojskowe jednostki budżetowe świadczą „*usługę obronną*" nieodpłatnie (całkowicie bądź częściowo)[269].

Budżetowanie brutto stosowane w wojskowej jednostce budżetowej ma jednak pewne wady, gdyż nie sprzyja efektywności ekonomicznej. Do takiego rozwiązania najczęściej zalicza się brak zainteresowania poszczególnych jednostek osiąganiem dochodów, gdyż bezpośrednio z tych dochodów nie korzystają; dlatego też nie zabiegają o ich pełną i terminową realizację. Brak jest również bodźców do oszczędnego gospodarowania i wydatkowania środków budżetowych, ponieważ zasadą jest, że środki budżetowe przepadają wraz z końcem roku kalendarzowego, zaś podstawą planowania wydatków budżetowych na rok następny są często wielkości wydatkowanych środków w roku poprzednim[270]. Wyniki finansowe jakie jednostki uzyskują, nie mają wpływu na wysokość płac, premii i nagród, dlatego też wojskowe jednostki budżetowe (podobnie zresztą jak i pozostał jednostki budżetowe) nie są zainteresowane zwiększaniem dochodów i należą do jednostek mało efektywnych[271].

Zmiany jakie w 2005 roku objęły wojskowe jednostki budżetowe[272] w niewielkim stopniu sytuację tą zmieniają. Do końca 2004 r. wojskowe jednostki budżetowe mogły tworzyć środki specjalne tj. środki gromadzone na wyodrębnionych rachunkach bankowych. Od 01 stycznia 2005 wojskowe jednostki budżetowe mogą gromadzić dochody na rachunku dochodów własnych[273] nie tworząc środków specjalnych. Nowe rozwiązanie ściślej precyzują źródła tworzenia dochodów oraz możliwości ich wykorzystania przez wojskowe jednostki budżetowe.

Likwidacja środków specjalnych i powołanie w ich miejsce możliwości tworzenia rachunku dochodów własnych, z ustaloną ściśle listą źródeł ich tworzenia „*usztywnia*" gospodarkę finansową wojskowej jednostki budżetowej. Sytuację pogłębia fakt, że wojskowa jednostka budżetowa, która utworzyła rachunek dochodów własnych, jest zobowiązana odprowadzić do budżetu państwa nadwyżkę tych dochodów przekraczających 1/6 planowych

---

[269] Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośr. Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999, s. 17.

[270] Por. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod redakcją E. Ruśkowskiego..., op. cit., s. 98, S. Owsiak, Finanse publiczne..., op. cit., s. 326, J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1977, s. 80.

[271] Por. E. Jarocka, *Finanse, finanse systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń, przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2002, s. 154.

[272] Ustawa z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych...*, op. cit.

[273] Art. 18a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 22 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

na dany rok wydatków finansowych z tego źródła. W takiej sytuacji z jednej strony wymaga to precyzyjnego planowania wydatków, a z drugiej powoduje, że jednostka może nie być zainteresowana uzyskaniem nadwyżki dochodów własnych w stosunku do planowanych.

Na uwagę zasługuje również fakt, iż wojskowe jednostki budżetowe poddane są ostrym rygorom w zakresie wydatkowania środków budżetowych, co osiąga się przez niewielkie możliwości zmian w podziałach klasyfikacji budżetowej. Nie znaczy to jednak, że nie ma tam względnej swobody wyboru szczegółowego rodzaju wydatków w ramach ich kierunku, ustalonego w planie budżetowym zgodnie z jego podziałem klasyfikacyjnym. W grupie np. wydatków rzeczowych, związanych z działalnością bieżącą wojskowych jednostek budżetowych, można dokonywać szczegółowego wyboru potrzebnych materiałów i towarów w sposób mniej lub więcej racjonalny czy oszczędny, co w rezultacie wpływa na efektywność działania tych jednostek. Podobnie gospodarka łącznym planem (funduszem) płac, który dla jednostek budżetowych stanowi wielkość dyrektywną określona etatem, pozwala na dobór pracowników o różnych kwalifikacjach i stymulowanie poprawy jakości ich pracy. Dlatego dowódca wojskowej jednostki budżetowej wprawdzie może dokonywać zmian w planie wydatków jednak pod warunkiem, że nie spowodują one wzrostu wynagrodzeń[274].

Na działalność wojskowej jednostki budżetowej składa się bardzo wiele decyzji zwyczajnych, codziennych, jak też trudnych, mających znaczenie strategiczne. Zwykle decyzje te pociągają za sobą skutki finansowe (korzystne lub niekorzystne). Często dopiero skutki decyzji zmuszają do refleksji i oceny procesu decyzyjnego. Dlatego też wybranie odpowiedniego wariantu rozwiązania zależy przede wszystkim od **odpowiednich informacji ekonomicznych, których podstawowym źródłem jest rachunkowość jednostki.**

Szybkość i poprawność podjętej przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej decyzji gospodarczej zależy więc od sprawności systemu rachunkowości.

To rachunkowość pozwala wyrazić gospodarkę finansową wojskowej jednostki budżetowej w liczbach, tworząc tym samym specyficzny język, umożliwiający przepływ informacji o sytuacji finansowej jednostki, oraz o potrzebach i możliwościach niezbędnych dla zapewnienia wykonywanych przez nią zadań, zwłaszcza w warunkach niepewności i ryzyka.

Wojskowe jednostki budżetowe, podległe im gospodarstwa pomocnicze (ale i zakłady budżetowe funkcjonujące w resorcie) zobowiązane są od dnia 1 stycznia 2002 r. do

---

[274] W. Ziółkowska, *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 159.

prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustaleniami zawartymi w ustawie z 1994 r. o rachunkowości[275], z uwzględnieniem szczególnych zasad określonych dla tych jednostek w ustawie o finansach publicznych[276] i przepisach wykonawczych do tej ustawy.

Wbrew powszechnie panującej opinii rachunkowość wojskowej jednostki budżetowej nie ogranicza się jedynie do rejestracji zdarzeń gospodarczych. Jest ona systemem ciągłego w czasie obserwowania, mierzenia, rejestrowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w mierniku pieniężnym i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych o działalności jednostki i jej sytuacji majątkowej oraz finansowej.

Dlatego też **głównym zadaniem rachunkowości** w wojskowej jednostce budżetowej jest opracowanie rzetelnych i wiarygodnych informacji ekonomicznych, umożliwiających obiektywną ocenę jednostki gospodarczej oraz stwarzających podstawy efektywnego nią dowodzenia[277].

W wojskowej jednostce budżetowej rachunkowości stawia się zazwyczaj **trzy zadania**:

1. Obiektywne informowanie zewnętrznych odbiorców informacji dostarczanych przez rachunkowość, a w szczególności: nadrzędnych dysponentów budżetu, przełożonych różnych szczebli, organy kontrolne i nadzorujące, urzędy skarbowe, Narodowy Bank Polski i inne banki współpracujące, wierzycieli, żołnierzy, pracowników wojska i ich związki oraz społeczeństwa,
2. Kontrola działalności, a zwłaszcza ochrona interesów i majątku jednostki,
3. Dostarczanie danych przydatnych do zarządzania (dowodzenia).

W celu realizacji tych zadań rachunkowość wojskowej jednostki budżetowej powinna w szczególności informować o:

1. Stanie składników majątkowych i źródłach ich pochodzenia (finansowania) oraz wszelkich zmianach, powstających w trakcie działalności,
2. Zużyciu składników majątkowych w toku działalności,
3. Wykonaniu zadań gospodarczych sprecyzowanych w zamierzeniach, np. w planie rzeczowo-finansowym jednostki (planie płac i świadczeń, zaopatrzenia, planie szkolenia, remontów itp.),
4. Możliwych terminach wykorzystania środków budżetowych w toku działalności gospodarczej jednostki,

---

[275] Ustawa z dnia 29 września *o rachunkowości*..., op. cit.

[276] Por. art. 14 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 17 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[277] Por. *Zarządcze aspekty rachunkowości*, pod red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003, s. 31.

5. Wyniku finansowym działalności jednostki, dzięki rejestrowaniu osiąganych dochodów i realizowanych wydatków.

Rachunkowość w wojskowej jednostce budżetowej stwarza też warunki sprzyjające **ochronie majątku jednostki**. Przyczynia się ona, bowiem do właściwego użytkowania składników majątkowych posiadanych przez jednostkę, a zarazem dostarcza danych liczbowych, wykorzystywanych dla potrzeb:

1. Zarządzania – dzięki przyjęciu informacji płynących z ewidencji za punkt wyjścia przy podejmowaniu przez dowództwo jednostki decyzji dotyczących wykorzystania posiadanego majątku oraz ewentualnego wykorzystania przydzielonych środków budżetowych,
2. Kontroli - poprzez ewidencję poszczególnych składników majątkowych i źródeł ich pochodzenia oraz zachodzących w nich zmianach.

Funkcja kontrolna rachunkowości oznacza, że sprawdza się wiarygodność wojskowej jednostki budżetowej, głównie przez porównanie stanu z rachunkowości ze stanem faktycznym, dlatego też właściwie prowadzona rachunkowość jest nie tylko podyktowaną normami obowiązującego prawa koniecznością, ale też zapobiegać może przywłaszczaniu mienia, jego zniszczeniu czy niewłaściwemu nim gospodarowaniu.

Realizacja tej funkcji wymaga od systemu ewidencji zasobów rzetelnego ujęcia w ewidencji wszystkich zdarzeń gospodarczych poprzez dokumentowanie każdego zapisu księgowego oraz dokonywanie inwentaryzacji i uniemożliwienie dokonywania jakichkolwiek zmian w ewidencji. Zrealizowanie tego postulatu wymaga zachowania standaryzacji i formalizacji przebiegu dokumentacji źródłowej operacji oraz prowadzenie obliczeń z maksymalną dokładnością. Z tego punktu widzenia kontrola w wojskowej jednostce budżetowej jest realizowana za pomocą określonych środków i reguł postępowania (np. korzystanie z określonych urządzeń księgowych, obowiązek dokumentowania każdej operacji gospodarczej nie tylko po jej dokonaniu, ale również w trakcie jej przeprowadzania lub jeszcze przed przeprowadzeniem, porównanie stanów ewidencyjnych składników majątku ze stanami faktycznymi ustalonymi za pomocą inwentaryzacji, opracowywanie i składanie sprawozdań finansowych).

Organizacja rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej, powinna zapewnić szybkie, sprawne i prawidłowe osiąganie celów stawianych temu systemowi, przy możliwie najmniejszym nakładzie sił i środków. Dobór odpowiednio przygotowanej kadry,

kompetencje zawodowe, oraz właściwy podział obowiązków w pionie głównego księgowego wspomaga ten proces[278].

W myśl ustawy o finansach publicznych[279] to dowódca wojskowej jednostki budżetowej jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Może on powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być stwierdzone dokumentem.

Również za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości ponosi odpowiedzialność dowódca, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą[280]. W tym wypadku również przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej.

Dowódca ustala również strukturę komórek pionu głównego księgowego[281] (por. schemat 24).

Pion głównego księgowego realizuje m. in. zadania w zakresie:

1. Prowadzenia rachunkowości
- organizacja właściwego obiegu dowodów księgowych,
- nadzór nad właściwym przebiegiem operacji gospodarczych,
- prowadzenie ewidencji ilościowo-wartosciowej mienia jednostki,
- prowadzenie księgowości głównej,
- sporządzanie sprawozdań finansowych
- rozliczanie osób odpowiedzialnych materialnie.

2. Prowadzenia gospodarki finansowej
- wypłacanie należności pieniężnych żołnierzom i pracownikom,
- odprowadzanie zaliczek na poczet podatków dochodowych,
- przekazywanie innych należności.

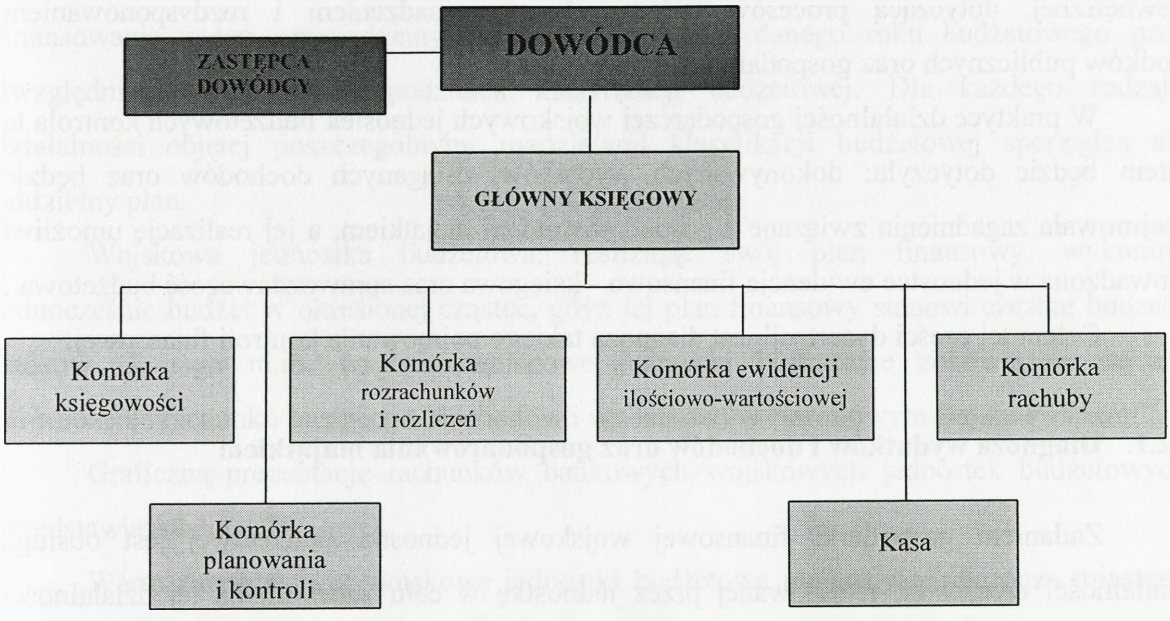
3. Rozrachunków z dostawcami i odbiorcami
- regulowanie zobowiązań wobec dostawców,

---

[278] Por. *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 90.
[279] Art. 28a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 44 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.
[280] Por. Art. 4 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości*..., op. cit.
[281] Por I. Ziętowska, *Organizacja rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych*, „*Rachunkowość budżetowa*", 1999, nr 10.

- ściąganie należności,
- zabezpieczanie prawidłowości zawieranych umów,
- przekazywanie podatków.

Schemat 24. Modelowa struktura organizacyjna pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej



Źródło: Opracowanie własne.

Dowódca wojskowej jednostki budżetowej powierza prowadzenie rachunkowości głównemu księgowemu, do obowiązków którego należy głownie:

- prowadzenie rachunkowości zgodnie z obowiązującymi przepisami i zasadami
- analiza wykorzystania środków publicznych,
- dokonywanie kontroli dowodów księgowych,
- kierowanie pracą podległych pracowników,
- opracowanie projektów przepisów wewnętrznych, dotyczących rachunkowości np. instrukcji obiegu dokumentów[282].

Niezwykle ważne jest aby w pionie głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności oraz zakres sprawozdawczości poszczególnych komórek organizacyjnych był przejrzysty i spójny oraz został określony

[282] K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa* ..., op. cit., s. 11.

w formie pisemnej, a każdemu pracownikowi został przedstawiony na piśmie zakres jego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.[283].

2.2. Diagnoza gospodarki i kontroli finansowej

Kontrolę finansową, zgodnie z polskimi standardami kontroli finansowej[284], w wojskowych jednostkach budżetowych można określić jako część systemu kontroli wewnętrznej, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

W praktyce działalności gospodarczej wojskowych jednostek budżetowych kontrola ta zatem będzie dotyczyła: dokonywanych wydatków, osiąganych dochodów oraz będzie obejmowała zagadnienia związane z gospodarowaniem majątkiem, a jej realizację umożliwi prowadzona w jednostce ewidencja finansowo - księgowa oraz sprawozdawczość budżetowa.

Celem tej części dysertacji jest diagnoza takiego pojmowania kontroli finansowej.

2.2.1. Diagnoza wydatków i dochodów oraz gospodarowania majątkiem

Zadaniem gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej jest obsługa działalności rzeczowej, realizowanej przez jednostkę w celu zapewnienia tej działalności właściwego rytmu i ciągłości[285].

Gospodarka finansowa wojskowych jednostek budżetowych jest gospodarką sfery nieprodukcyjnej, dlatego winna się ona wyrażać w aktywnym kierowaniu strumieniami pieniężnymi, zwłaszcza w dziedzinie wydatków, w celu osiągania jak najkorzystniejszych rezultatów przy świadczeniu usług dla ludności, głównie w ramach szeroko rozumianej *„usługi obronnej”*, realizowanej poprzez szkolenie, a wyrażającej się zdolnością i gotowością bojową tych jednostek i wykonywaniem czynności zapewniających bezpieczeństwo państwa.

Ustalenie stanu rzeczywistego dotyczącego wielkości dochodów i wydatków w wojskowej jednostce budżetowej jest możliwe dzięki ewidencji stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz dzięki ewidencji dokonywanej w ramach systemu rachunkowości na kontach księgowych.

---

[283] Por. K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości...*, op. cit., s. 46.
[284] *Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, wydane jako załącznik do Komunikatu nr 1 Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (Dz. Urz. Ministra Finansów 2003 r., nr 3, poz. 13; Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów nr 1/2003).
[285] J. Cewke, T. Zieliński, *Rachunkowość jednostek i zakładów budżetowych*, PWE, Warszawa 1980, s. 7.

Do rozliczeń i kontroli operacji finansowych związanych z realizacją dochodów i wydatków jednostki służy posiadany przez nią rachunek bieżący.

Finansowanie działalności wojskowej jednostki budżetowej odbywa się ze środków otrzymywanych od dysponenta wyższego stopnia. Wojskowa jednostka budżetowa, chcąc finansować swoje wydatki, musi więc posiadać na rachunku bankowym środki budżetowe przekazane jej przez dysponenta środków budżetowych wyższego stopnia. Środki te wpływają na *rachunek bieżący wojskowej jednostki budżetowej*, z którego są podejmowane na finansowanie zadań przewidzianych planem wydatków danego roku budżetowego przy uwzględnieniu określonych podziałek klasyfikacji budżetowej. Dla każdego rodzaju działalności objętej poszczególnymi rozdziałami klasyfikacji budżetowej sporządza się oddzielny plan.

Wojskowa jednostka budżetowa, realizując swój plan finansowy, wykonuje jednocześnie budżet w określonej cząstce, gdyż jej plan finansowy stanowi cząstkę budżetu państwa. Z tego m.in. względu wojskowe jednostki budżetowe zobowiązane są do prowadzenia rachunku bieżącego (dochodów i wydatków) w Narodowym Banku Polskim[286].

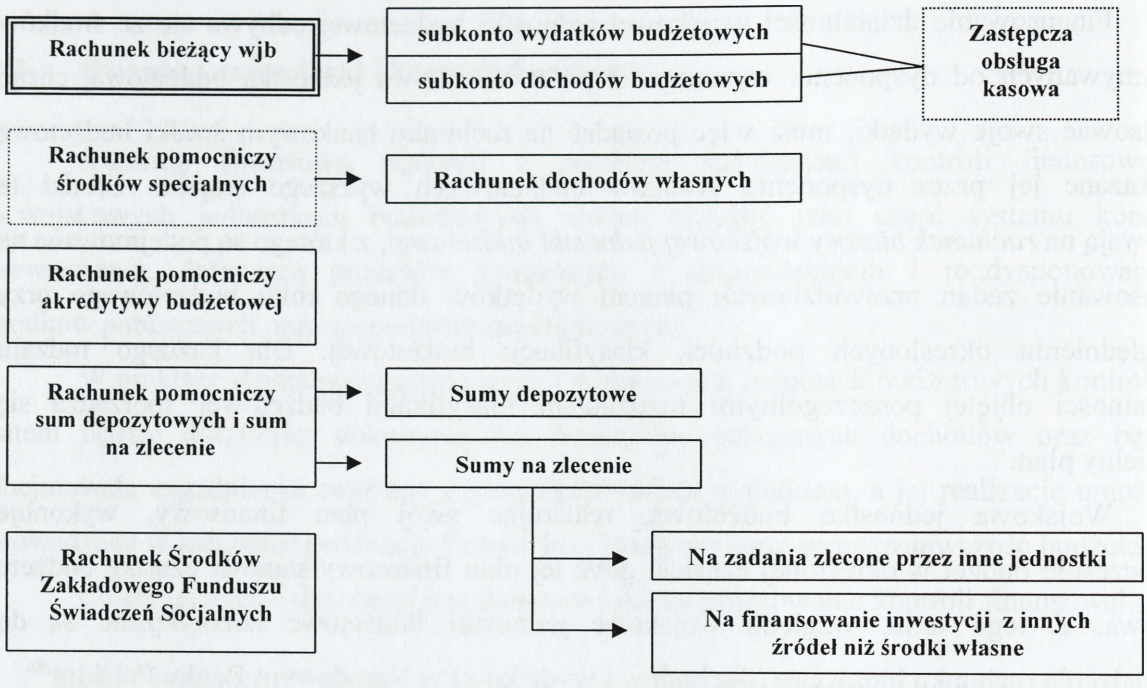
Graficzną prezentację rachunków bankowych wojskowych jednostek budżetowych przedstawia schemat 25.

Warto zaznaczyć, iż wojskowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza miastem, w którym Narodowy bank Polski prowadzi obsługę kasową, mogą korzystać, po uzgodnieniu z Narodowym Bankiem Polskim, z **zastępczej obsługi kasowej** w najbliżej położonych oddziałach innych banków. **Zastępcza obsługa kasowa dotyczy wpłat i wypłat gotówkowych**. Realizacja wypłat gotówkowych następuje do wysokości środków zgromadzonych na rachunku bieżącym jednostki, na podstawie czeków podpisanych zgodnie z kartą wzorów podpisów potwierdzoną przez oddział Narodowego Banku Polskiego prowadzącego rachunek bieżący jednostki. Natomiast dyspozycje dotyczące rozliczeń bezgotówkowych wojskowa jednostka budżetowa przesyła bezpośrednio do oddziału Narodowego Banku Polskiego prowadzącego jej rachunek bieżący.

---

[286] Do 1 stycznia 2005 r. rodzaje rachunków bankowych prowadzonych przez NBP dla państwowych jednostek budżetowych określone były w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa* (DzU, nr 122, poz. 1335) - rozporządzenie to zostało uchylone Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa...*, op. cit.

Schemat 25. Rodzaje rachunków bankowych wojskowej jednostki budżetowej



Źródło: Opracowanie własne.

Omawiając problematykę powiązań wojskowej jednostki budżetowej z systemem bankowym na podkreślenie zasługuje fakt, że w toku działalności jednostki korzystają z sum na zlecenie[287], sum depozytowych oraz akredytyw budżetowych.

Sumy na zlecenie służą do: finansowania ze środków zleceniodawcy zadań zleconych do wykonania wojskowej jednostce budżetowej przez inne jednostki organizacyjne, oraz gromadzenia środków na finansowanie inwestycji realizowanych z innych źródeł niż środki własne wojskowej jednostki budżetowej, otrzymanych z innych jednostek organizacyjnych.

Wojskowa jednostka budżetowa prowadzi jeden rachunek pomocniczy dla sum depozytowych i sum na zlecenie.

Sumy depozytowe są to sumy obce (środki pieniężne) przechowywane na rachunku pomocniczym przez wojskowe jednostki budżetowe, w szczególności kaucje, wadia oraz sumy stanowiące przedmiot sporu, otrzymane w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym.

---

[287] Por. Pismo Dyrektora Departamentu Budżetowego MON Nr 3954/4 z 10 listopada 2001 r., dotyczące: sum na zlecenie.

Natomiast akredytywa budżetowa to wyodrębnienie środków na czas określony lub do odwołania – służy do finansowania zadań ze środków budżetowych zleconych przez wojskową jednostkę budżetową jednostce organizacyjnej, osobie fizycznej lub wyodrębnionej komórce jednostki mającej siedzibę w innej miejscowości.

Z racji, iż finansowanie wojskowej jednostki budżetowej oparte jest na tzw. metodzie budżetowania brutto, a wykonanie budżetu państwa przebiega według metody kasowej, stąd **wydatkiem budżetowym wojskowej jednostki budżetowej** jest każda kwota wydatkowana z rachunku bieżącego wydatków budżetowych na sfinansowanie zadań objętych planem finansowym jednostki[288] (dlatego np. podjęcie gotówki z rachunku bankowego do kasy jednostki też jest wydatkiem budżetowym). Wyjątkiem od tej zasady stanowi fakt, iż za wydatek budżetowy nie uważa się:

- przekazania środków budżetowych zaopatrywanym dysponentom niższego stopnia,
- zwrotu niewykorzystanych środków budżetowych na rachunek dysponenta wyższego stopnia.

Ogólne zasady finansowania wojskowych jednostek budżetowych w powiązaniu z zasadami ewidencji księgowej przedstawia schemat 26.

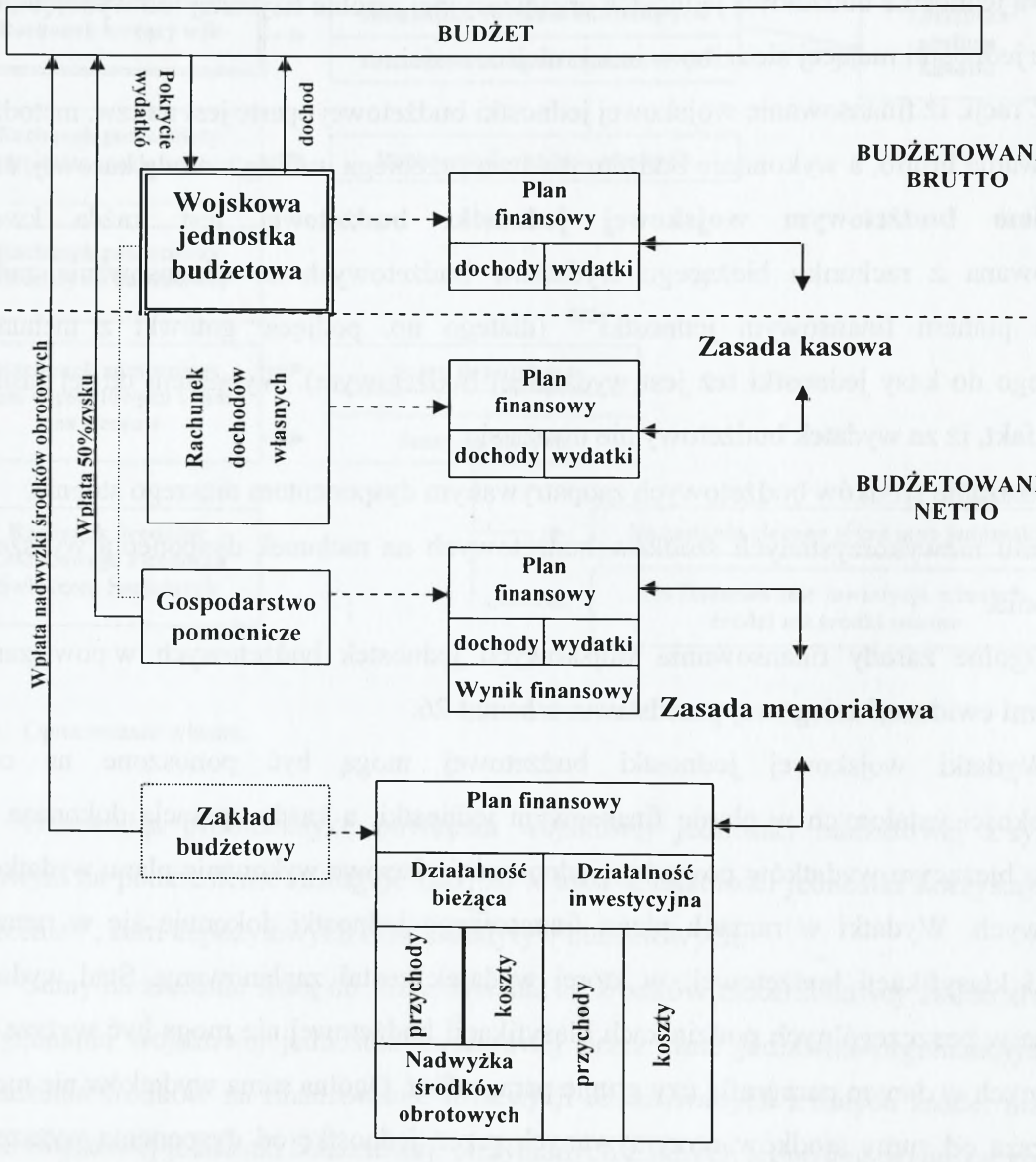
Wydatki wojskowej jednostki budżetowej mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonych w planie finansowym jednostki, a każda operacja dokonana na rachunku bieżącym wydatków powoduje jednocześnie kasowe wykonanie planu wydatków budżetowych. Wydatki w ramach planu finansowego jednostki dokonuje się w ramach podziałki klasyfikacji budżetowej, w której wydatek został zaplanowany. Stąd wydatki dokonane w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej nie mogą być wyższe od planowanych w danym paragrafie czy grupie paragrafów. Ogólna suma wydatków nie może być wyższa od sumy środków otrzymywanych przez jednostkę od dysponenta wyższego stopnia. Przekroczenie wydatków planowanych jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych[289].

---

[288] Por. *Jednolity zakładowy plan kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej*, Fin 91/2002, Wyd. Departamentu Budżetowego MON, Warszawa 2002, s. 178 i zmiany wynikające z Decyzji Dyrektora Departamentu Budżetowego nr 87 z dnia 2 lipca 2002 r., nr 112 z dnia 18 grudnia 2002 r., nr 7 z dnia 27 lutego 2003 r., nr 30 z dnia 29 lipca 2003 r., nr 51 z dnia 13 października 2003 r., nr 79 z dnia 29 grudnia 2003 r., nr 122 z dnia 23 grudnia 2004 r., nr 4 z dnia 4 lutego 2005 r., nr 89 z dnia 14 września 2005 r.

[289] Do 2005 r. w stosunku do dyscypliny finansów publicznych obowiązywały zapisy Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* – dział V Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych; od 7 stycznia 2005 obowiązuje oddzielna Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*..., op. cit.

Schemat 26. Metody finansowania przy uwzględnieniu zasad ewidencji księgowej wojskowych jednostkach budżetowych



Źródło: Opracowanie własne.

Wydatki powinny być dokonywane[290]:

- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadań,
- w wysokościach i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

---

[290] Art. 28 pkt 3 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 35 ust. 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

Istotnym elementem, determinującym sposób dokonywania wydatków przez wojskowe jednostki budżetowe, jest **system zamówień publicznych**. Jego celem jest racjonalizowanie decyzji dotyczących odpłatnego świadczenia usług na rzecz jednostki, tworzenie warunków rynkowych dla różnych podmiotów gospodarczych świadczących te usługi, ale przede wszystkim właściwe gospodarowanie przez wojskową jednostkę budżetową publicznym zasobem pieniądza.

Podstawę prawną systemu zamówień publicznych dla wojskowych jednostek budżetowych stanowiła ustawa o zamówieniach publicznych z 1994 r.[291], która była oparta na Wzorze Kodeksu Zamówień Publicznych opracowanym przez Komisję Prawniczą ONZ.

Dynamiczne zmiany społeczno-gospodarcze, postępujący rozwój rynku zamówień publicznych, brak spójności i przejrzystości przepisów ustawy o zamówieniach publicznych, oraz akcesja przystąpienia Polski do struktur Unii Europejskiej legły u podstaw uchwalenia nowych przepisów, które w jednym akcie prawnym, w sposób całościowy uregulowały problematykę zamówień publicznych, stąd ich nazwa – Prawo zamówień publicznych[292]. Ustawa ta zastąpiła dotychczasową ustawę o zamówieniach publicznych. Prawo zamówień publicznych w stosunku do wcześniej obowiązującej ustawy przewiduje trzy procedury udzielania zamówień publicznych.

W zależności od wartości zamówienia publicznego, możliwa jest **procedura uproszczona, podstawowa oraz zaostrzona.** Podział ten związany jest z progami obowiązywania ustawy. Pierwszym z nich jest próg 6.000 euro. Dopiero do zamówień przekraczających tę kwotę mają zastosowanie przepisy ustawy.

W tym względzie prawo zamówień publicznych nie zmienia poprzednio obowiązujących regulacji. Zmianie uległ natomiast próg rozgraniczający procedurę uproszczoną i procedurę podstawową.

Zgodnie z ustawą Prawo zamówień publicznych, w procedurze podstawowej są udzielane zamówienia publiczne, których wartość przekracza wyrażoną w złotych **równowartość kwoty 60.000 euro**.

Novum w stosunku do poprzedniej ustawy jest wprowadzona **procedura zaostrzona.**

---

[291] Ustawa z dnia 10 czerwca 1994 r. *o zamówieniach publicznych* (DzU 1994, nr 76, poz. 344) – obowiązywała do dnia 2 marca 2004 r. Por. też: Obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 3 lipca 1998 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zamówieniach publicznych* (DzU 1998, nr 119, poz. 773); Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2002 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zamówieniach publicznych* (DzU 2002, nr 72, poz. 664).

[292] Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych* (DzU 2004, nr 19, poz. 177).

W procedurze tej udzielane są zamówienia publiczne, których wartość dla robót budowlanych przekracza wyrażoną w złotych równowartość kwoty 10.000.000 euro, zaś dla dostaw lub usług 5.000.000 euro. W procedurze zaostrzonej obowiązują ściślejsze wymagania formalne, wybór wykonawcy obowiązkowo poprzedza kontrola postępowania prowadzona przez Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, a postępowanie toczy się z udziałem tzw. obserwatora.

Ponadto nowym rozwiązaniem przyjętym w prawie zamówień publicznych jest aukcja elektroniczna, w którym zamówienie prowadzone jest za pomocą sieci Internet.

Prawo zamówień publicznych wprowadza do polskiego porządku prawnego nieznane do tej pory instytucje takie jak: koncesje na roboty budowlane[293], osobę obserwatora, w zakresie zamówień[294]

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych[295] wojskowe jednostki budżetowe dokonują zakupów dostaw, usług i robót budowlanych na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych.

Również w prawie zamówień publicznych został zdefiniowany (określony) katalog podmiotów, które są zobowiązane do stosowania procedur zamówień publicznych. W *„pierwszej kolejności"* zostały wskazane podmioty szeroko pojętego sektora finansów publicznych, a więc także wojskowe jednostki budżetowe, które są zobowiązane do stosowania ustawy w sposób bezwarunkowy i w najszerszym jej zakresie[296].

Tabela 14 przedstawia porównanie stosowanych trybów zamówień publicznych przewidzianych ustawami.

---

[293] Koncesje na roboty budowlane - to taki rodzaj zamówienia publicznego na roboty budowlane, w którym wynagrodzeniem za wykonanie robót jest prawo eksploatacji obiektu budowlanego albo takie prawo wraz zapłatą. Koncesjonariusz rekompensuje sobie koszty poniesione w związku na roboty budowlane z wpływów osiąganych z eksploatacji obiektu.

[294] Obserwator - jest osobą sprawującą bieżącą kontrolę w postępowaniach prowadzonych w procedurze zaostrzonej (w postępowaniach, w których wartość zamówienia dla robót przekracza 10.000.000 euro, zaś dla dostaw lub usług 5.000.000 euro). Udział obserwatora w tych postępowaniach jest obowiązkowy. Uczestniczy on w pracach komisji przetargowej od chwili otwarcia ofert.

[295] Por, art. 28, pkt 4 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 35 ust. 4 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[296] Por. art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku *Prawo zamówień publicznych*..., op. cit.

Tabela 14. Tryby zamówień publicznych

Ustawa o zamówieniach publicznych	Ustawa Prawo zamówień publicznych
przetarg nieograniczony	
przetarg ograniczony	
przetarg dwustopniowy	**negocjacje z ogłoszeniem**
negocjacje z zachowaniem konkurencji	**negocjacje bez ogłoszenia**
zapytanie o cenę	
zamówienie z wolnej ręki	
—	**aukcja elektroniczna**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. *o zamówieniach publicznych* (DzU 1994, nr 76, poz. 344) i Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych* (DzU 2004, nr 19, poz. 177).

Wojskowe jednostki budżetowe w toku bieżącej działalności mogą zaciągać zobowiązania do wysokości planowanych wydatków, wynikających z planu finansowego, pomniejszonych o wydatki na wynagrodzenia i obligatoryjne wypłaty. Nie zrealizowane kwoty wydatków przez wojskową jednostkę budżetową wygasają z upływem roku budżetowego.

W celu usprawnienia funkcjonowania gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej często stosuje się zaliczki na wydatki.

Zaliczki na wydatki do rozliczenia mogą być udzielane:

1. Pracownikom (żołnierzom) odbywającym podróże służbowe,
2. Pracownikom (żołnierzom), którzy w związku z czynnościami służbowymi pokrywają bezpośrednio drobne, stale powtarzające się wydatki[297],
3. Jednostkom organizacyjnym oraz osobom fizycznym wykonującym zadania finansowane z sum na zlecenie lub z akredytyw budżetowych – na koszty wykonywanych zadań.

Rozliczenie zaliczki odbywa się na podstawie uznanych faktur (rachunków) przedstawionych przez zaliczkobiorcę. Zaliczki powinny być rozliczane (jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej) nie później niż w terminie 14 dni po wykonaniu zadania. Zaliczki stałe powinny być rozliczone po upływie okresu na jaki zostały udzielone ale przed końcem roku budżetowego. W wojskowej jednostce budżetowej od pracowników, którym są wypłacane zaliczki do rozliczenia, pobiera się deklarację zawierającą wyrażenie zgody na potrącenie nie rozliczonych zaliczek z wynagrodzenia pracownika. Pracownikowi do czasu rozliczenia poprzednio wypłaconej zaliczki nie mogą być wypłacane dalsze zaliczki.

[297] W tych dwóch przypadkach mogą być wypłacane zaliczki stałe na cały rok budżetowy lub na okres krótszy, jednak w wysokości nie przekraczającej przeciętnej kwoty wydatków półtora miesięcznych.

Sumy zaliczek udzielonych ze środków budżetowych wojskowej jednostki budżetowej, a niewydatkowanych do końca roku budżetowego, powinny być wpłacone do banku najpóźniej w ostatnim dniu roboczym roku budżetowego, na rachunek bieżący – wydatków wojskowej jednostki budżetowej (z zastrzeżeniem, że w wyjątkowych sytuacjach dopuszczalne jest, iż zaliczki ze środków budżetowych udzielone pod koniec roku budżetowego są rozliczane nie później niż do 8 stycznia następnego roku). Zwroty z tytułu niewydatkowanych zaliczek zarachowuje się na zmniejszenie wydatków budżetowych.

Działalność wojskowych jednostek budżetowych oparta jest na planach finansowych w powiązaniu z ich zadaniami. Charakter kasowy, zgodnie z którym dochody i wydatki należy ujmować w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą[298], stwarza konieczność stałej kontroli środków pieniężnych z uwzględnieniem stopnia realizacji planu finansowego.

W przypadku wojskowych jednostek budżetowych do danego okresu możemy zaliczyć tylko rzeczywisty wpływ na bieżący rachunek dochodów i wydatków budżetu. Oznacza to, że **dochody i wydatki budżetu są ujmowane w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych w momencie ich faktycznego wpływu.**

Wojskowe jednostki budżetowe zgodnie z obowiązującymi przepisami[299] pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu państwa. Dochód jednostki zgodnie z podaną zasadą staje się zatem dochodem budżetu[300].

Dochodem budżetu są zatem wpływy na rachunek bieżący wojskowej jednostki budżetowej z tytułu wpłat podlegających zakwalifikowaniu (zarachowaniu) do dochodów budżetowych zgodnie z ustaleniami ustawy o finansach publicznych.

W przypadku wojskowej jednostki budżetowej będą to przede wszystkim dochody uzyskiwane z mienia, w szczególności z najmu oraz dzierżawy bądź innych umów o podobnym charakterze. Wprawdzie wojskowe jednostki budżetowe mogą posiadać również majątek przeznaczony do sprzedaży, lecz zgodnie z obowiązującymi uregulowaniami jest on przekazywany do Agencji Mienia Wojskowego[301].

---

[298] Por. art. 14 ust. 2 pkt 1 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 17 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych..., op. cit.

[299] Por. art. 18 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 20 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych..., op. cit.

[300] Zasada ta nie dotyczy dochodów własnych jednostki, które zastąpiły dotychczas funkcjonujący środek specjalny.

[301] Por. Ustawę z dnia 30 maja 1996 r. *o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 1996, nr 90, poz 405), por. także Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 lipca 2004 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 2004, nr 163, poz. 1711).

Wojskowa jednostka budżetowa pobrane dochody budżetowe gromadzi przejściowo na **subkoncie dochodów rachunku bieżącego** jednostki, ale zabronione jest dokonywanie wydatków z tych kwot, choć w przypadku nadpłaty w dochodach możliwy jest zwrot wraz z oprocentowaniem. Jednostka ma obowiązek pobrane dochody sprawdzić, rozliczyć, zaksięgować, a w następnej kolejności przelać do urzędu skarbowego.

W toku pobierania dochodów wojskowe jednostki budżetowe powinny przestrzegać następujących zasad[302]:

1. Prawidłowo i terminowo ustalić należności z tytułu dochodów budżetu państwa i przychodów środków specjalnych,
2. Pobierać wpłaty i terminowo dokonywać zmian zwrotów nadpłat,
3. Prowadzić ewidencję dochodów budżetowych według działów i rozdziałów określających rodzaj działalności oraz według paragrafów klasyfikacji,
4. Terminowo wysyłać do zobowiązanych wezwania do zapłaty lub faktury z tytułu świadczonych usług,
5. Terminowo wysyłać do zobowiązanych upomnienia oraz podejmować w stosunku do nich czynności egzekucyjne przewidziane prawem[303],
6. W zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach umarzać należności nieściągalne bądź podejmować działania określone w odrębnych przepisach.

Dochody mogą być przyjmowane do kasy lub za pośrednictwem poczty, ale w dniu ich pobrania powinny być przekazane na właściwy rachunek bieżący. W uzasadnionych przypadkach, w zależności od wysokości przyjętej gotówki oraz właściwego jej zabezpieczenia, dowódca jednostki może podjąć decyzje (wskazane jest aby była pisemna - np. w rozkazie dziennym dowódcy jednostki) określającą częstotliwość przekazywania gotówki do banku. Zasada ta nie dotyczy stałego zapasu gotówki na bieżące wydatki, tzw. „*pogotowia kasowego*" wojskowej jednostki budżetowej.

---

[302] §10 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczególnych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczególnych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych* (DzU 2000, nr 122, poz. 1333) - z dniem 01 stycznia 2005 r. rozporządzenie uchylone Ustawą z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw...*, op. cit., od 09. lutego. 2005 r. obowiązuje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. *w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu* (DzU 2005, nr 23, poz. 190), w którym w 6 punktach. dotyczących trybu pobierania dochodów (Rozdział 3) dotychczas funkcjonujący środek specjalny został zamieniony na dochody własne- pozostałe zapisy bez zmian.

[303] Czynności egzekucyjnych nie stosuje się, jeżeli należność przewyższa koszt wysłania upomnienia.

Dochody budżetowe można podzielić na dochody przypisane (przypisy) i dochody nieprzypisane[304]. Dochody przypisane ujmowane są najpierw na kontach należności od osób fizycznych lub prawnych i są przed wpłatą stwierdzone na podstawie odpowiedniego dokumentu (faktury, decyzji administracyjnej).

Wpłaty tych dochodów zawsze poprzedzają tzw. przypisy i odpisy. **Przypis** - to zobowiązanie podatkowe lub niepodatkowe wobec budżetu, stanowiące obciążenie konta płatnika na podstawie decyzji administracyjnej lub decyzji wydanej w wyniku kontroli. **Odpis** – to kwota zmniejszająca zobowiązania płatnika, czyli zmniejszająca przypis. **Dochody nieprzypisane** nie są rejestrowane na kontach należności, a ich ewidencja ma miejsce dopiero w momencie zapłaty, na odstawie dokumentu potwierdzającego ich wpłatę.

Przykładem dochodu przypisanego jest ustalenie czynszu za wynajem pomieszczenia dla prowadzenia np. zakładu fryzjerskiego na terenie jednostki. Czynsz ustala się z góry na cały rok i stanowi on planowy dochód budżetowy.

Przykładem dochodu nieprzypisanego w jednostce budżetowej może być sprzedaż zbędnego środka trwałego – ewidencja dochodu następuje w momencie wpłaty do banku należności za sprzedany środek trwały, choć według obecnie stosowanych rozwiązań dotyczących wojskowej jednostki budżetowej środki trwałe przeznaczone do sprzedaży przekazywane są do zasobów Agencji Mienia Wojskowego[305].

Ustalone przez jednostkę budżetową kwoty do pobrania (czego wyrazem jest skierowanie do dłużnika odpowiedniego zawiadomienia, wezwania, decyzji płatniczej lub rachunku) są zarachowanymi dochodami budżetowymi. Kwoty wpłacone na rachunek bieżący wojskowej jednostki budżetowej są dochodami budżetowymi kasowo zrealizowanymi.

W przypadku, gdy dłużnik nie dokona zapłaty w terminie, zadaniem wojskowej jednostki budżetowej jest dokonanie odpowiednich przedsięwzięć zapewniających przymusowe ściągnięcie należności budżetowych. Przymusowe ściągnięcie należności budżetowych, opartych na tytułach publiczno-prawnych, odbywa się w trybie egzekucji administracyjnej, w innych przypadkach egzekucji sądowej. Przed skierowaniem należności do przymusowego ściągnięcia w trybie egzekucji administracyjnej jednostka budżetowa przesyła dłużnikowi upomnienie egzekucyjne. Jeśli dłużnik mimo otrzymania upomnienia nie reguluje należności, wojskowa jednostka budżetowa sporządza tzw. wniosek egzekucyjny do

[304] K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa...*, op. cit., s. 53.
[305] Por. Ustawę z dnia 30 maja 1996 r. *o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa...*, op. cit.

właściwego organu egzekucyjnego. Wniosek ten po otrzymaniu tzw. klauzuli wykonalności staje się tytułem egzekucyjnym, na podstawie którego poborcy skarbowi przymusowo ściągają należności.

Przy pobieraniu dochodów mogą wystąpić nadpłaty rozumiane jako kwoty nienależne wpłaconych dochodów lub rzeczowych do zwrotu. Ujawnione nadpłaty w pierwszej kolejności są zaliczane na inne wymagalne należności przypadające na tego samego dłużnika, a w razie braku takich należności – zwraca się je uprawnionej osobie. Nadpłaty w dochodach budżetowych, powstałe zarówno w bieżącym roku budżetowym, jak i w ubiegłych latach budżetowych, zwraca się z tej podziałki klasyfikacji budżetowej, na którą zalicza się bieżące wpływy tego samego rodzaju. Podstawą dokonania zwrotu nadpłaty jest pisemne polecenie zwrotu, podpisane przez dowódcę i głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej. W poleceniu zwrotu należy uzasadnić zwrot i wskazać datę wypłacenia zwracanej kwoty. W jednostce dokonującej zwrotu na dowodzie przychodowym umieszcza się adnotację o dokonanym zwrocie, ze wskazaniem daty i pozycji zaksięgowania zwrotu.

Nadpłaty powstałe w wyniku uchybień lub zmiany decyzji ustalającej wysokość należności budżetowych są oprocentowane. Oprocentowanie nadpłat pomniejsza dochody budżetowe, może też być zaliczone na poczet zaległości podatkowej. Wtedy powiększa dochody budżetowe z tytułu odsetek od tych zaległości. Opłaty przekazów pocztowych i opłaty bankowe związane ze zwrotem nadpłat obciążają wydatki budżetowe jednostki dokonującej zwrotu nadpłaty.

Z wykonywaniem przez wojskowe jednostki budżetowe dochodów budżetu wiążą się też uprawnienia do umarzania lub odraczania spłaty należności. Obowiązujące przepisy umożliwiają dowódcy wojskowej jednostki budżetowej umorzenie należności w przypadku ich całkowitej nieściągalności. Natomiast w przypadku uzasadnionym względami społecznymi lub gospodarczymi, na wniosek dłużnika dowódca może odroczyć termin spłaty całości lub części należności albo rozłożyć płatność całości lub części należności na raty[306].

Obok zagadnień dotyczących wydatków i dochodów istotnym z punktu widzenia gospodarki finansowej i jej kontroli w wojskowej jednostce budżetowej są zagadnienia dotyczące gospodarowania majątkiem (mieniem) jednostki.

Gospodarowanie (od gospodarować) oznacza dysponowanie funduszami, materiałami, kierowanie gospodarką jednostki. Termin ten może być używany w rozumieniu:

---

[306] Por. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 2001 r., *w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych...*, op. cit.

gospodarować oszczędnie, rozrzutnie, umiejętnie, nieporadnie. Można gospodarować jakimś majątkiem, funduszem, materiałami surowcami itp.[307].

Każda jednostka gospodarcza, a więc i wojskowa jednostka budżetowa, aby mogła prowadzić działalność, musi posiadać określone środki o charakterze rzeczowym i pieniężnym, stanowiące jej majątek (mienie).

Mieniem określa się sumę praw majątkowych, a więc określony stan posiadania[308] rozumiany jako zasoby.

W literaturze światowej jako zasoby określa się wszystkie przedmioty aktywne wykorzystywane, lub potencjalnie nadające się do wykorzystania, w działalności podmiotu[309].

Zbiór specyficznych zasobów, zwanych aktywami jest określany mianem majątku.

Można więc termin „*zasoby*" rozumieć w znaczeniu podstawowym albo w znaczeniu specyficznym, bądź też jako „*majątek*", czyli zbiór przedmiotów materialnych i konceptualnych, które mają wartość wymienną, a więc dających się pomierzyć i odwzorować za pomocą systemu rachunkowości (aktywa).

Majątek można by właściwie utożsamić z nieosobowymi zasobami ekonomicznymi. Jako taki należy do fundamentalnych kategorii myślenia o gospodarowaniu[310]

W sensie ekonomicznym właścicielem całego majątku państwowego jest Skarb Państwa.

W praktyce państwo, chcąc wykonywać swoje funkcje ustrojowe, takie jak choćby obrona i bezpieczeństwo, powierza określone zasoby państwowym jednostkom organizacyjnym. W konsekwencji składniki majątkowe bezpośrednio wykorzystywane przez organy władzy państwowej w realizacji funkcji publicznych państwa związanych z obroną narodową zarządzane są przez dowódców wojskowych jednostek budżetowych. Przepisy o gospodarce finansowej tych jednostek uważają je za majątek własny jednostki, ewidencjonowany i wykazywany jako aktywa we właściwych dokumentach i sprawozdaniach, a ewidencjonowanie majątku Skarbu Państwa przez wojskową jednostkę budżetową, jako jednostkę reprezentującą Skarb Państwa i władająca jego mieniem, jest

[307] Por. *Słownik języka polskiego*..., op. cit., s. 683.
[308] Por. art. 44 *Kodeksu Cywilnego*..., op. cit.
[309] Por. W. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego*..., op. cit., s. 105.
[310] K. Stańczyk, *Identyfikacja zasobów finansowych przeznaczonych na obronność*, [w:] *Zarządzanie zasobami obronnymi w Polsce – stan i perspektywy*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2005, s. 74.

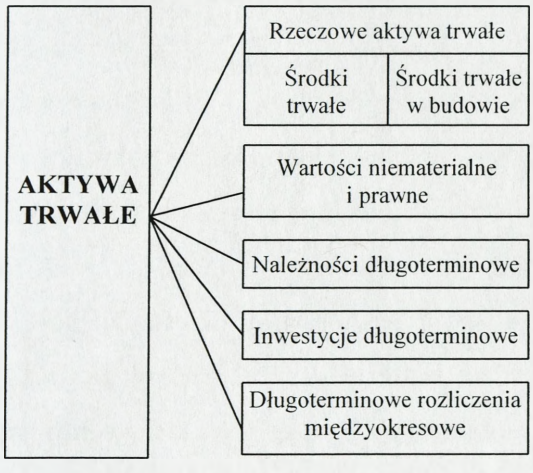
prowadzone na zasadach zawartych w ustawie o rachunkowości[311] (nie dotyczy ewidencji składników przedmiotowych, np. grunty, zasoby naturalne, drogi, które są ewidencjonowane na zasadach szczególnych).

Składniki majątkowe dzieli się na trwale zaangażowane w jednostce (praktycznie dłużej niż rok) – są to **aktywa trwałe** oraz składniki pozostające w stałym obrocie gospodarczym – są to **aktywa obrotowe**

O zaliczeniu poszczególnych składników do aktywów trwałych lub obrotowych decydują ich rodzaj, wartość lub okres użytkowania, a przede wszystkim funkcja (rola), jaką spełniają one w działalności danej jednostki.

Aktywa trwałe, obejmują różne rodzaje składników, których klasyfikację obrazuje schemat 27.

Schemat 27. Podstawowy podział aktywów trwałych



Źródło: *Podstawy rachunkowości*, pod red. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 24.

Z punktu widzenia rozważań podjętych w dysertacji istotne znaczenie w tej grupie majątku wojskowej jednostki budżetowej posiadają środki trwałe.

Środki trwałe zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości[312] są to przedmioty majątkowe, zaliczane do rzeczowych aktywów trwałych, czyli *nieruchomości* (grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntu, budowle - obiekty inżynierii lądowej i wodnej, oraz budynki, a także będące odrębną własnością lokale, jak i spółdzielcze własnościowe prawa do lokalu mieszkalnego i użytkowego) *maszyny, urządzenia, środki transportu*, a także

[311] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości*..., op. cit.; por. także Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 marca 2002 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości*..., op. cit.
[312] art. 3 ust 1 pkt. 15 Ustawy *o rachunkowości*..., op. cit.

ulepszenia w obcych środkach trwałych lub, *inwentarz żywy* które spełniają następujące warunki:

- są kompletne i zdatne do użytku w momencie przyjęcia do użytkowania,
- wykorzystywane są na własne potrzeby lub do oddania w używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze,
- okresie ich użytkowania przekracza rok,
- stanowią własność lub współwłasność jednostki.

W wojskowych jednostkach budżetowych, które *de iure* nie posiadają osobowości prawnej, wskazuje się na jeszcze jedną cechę środków trwałych, a mianowicie to, że są własnością Skarbu Państwa, w stosunku do których jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie[313].

Środki trwałe w wojskowej jednostce budżetowej podzielono na dwie duże grupy rodzajowe: powszechne (cywilne) *środki trwałe*, oraz *uzbrojenie i sprzęt wojskowy*.

Zakwalifikowanie środka trwałego do uzbrojenia i sprzętu wojskowego odbywa się na podstawie wykazu uzbrojenia i sprzętu wojskowego[314].

Na podstawie wykazu, *uzbrojenie i sprzęt wojskowy* to ogół środków bojowych i wyrobów wytwarzanych przez przemysł krajowy, według warunków technicznych ustalanych przez organy wojskowe lub importowanych na zlecenie wojska, niedostępnych powszechnie na rynku, o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż jeden rok.

Gospodarując aktywami trwałymi w wojskowej jednostce budżetowej należy kierować się zasadami wynikającymi z nauki, prawa bądź obyczaju. Należy pamiętać przede wszystkim, że w wojskowej jednostce budżetowej środki trwałe wycenia się według zasad określonych w ustawie o rachunkowości, z tym że środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa otrzymywane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu wycenia się w wartości określonej w tej decyzji.

Środki trwałe oraz uzbrojenie i sprzęt wojskowy umarza się miesięcznie zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, według stawek ustalonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych[315], za wyjątkiem następujących środków, które

---

[313] A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 129.

[314] Por. *Wykaz uzbrojenia i sprzętu wojskowego o charakterze środków trwałych*, Wyd. Sztabu Generalnego, Szt.Gen 1482/97, Warszawa 1997 r.

[315] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania* (DzU 1992, nr 21, poz. 26), por. także Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2000 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* (DzU 2000, nr 54, poz. 654).

podlegają umorzeniu w pełnej wartości, poprzez spisanie w koszty, w miesiącu przyjęcia ich do używania:

- książki i inne zbiory biblioteczne,
- środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych,
- odzież i umundurowanie,
- meble i dywany,
- inwentarz żywy,
- pozostałe środki trwałe (wyposażenie) oraz pozostałe uzbrojenie i sprzęt wojskowy (w 2002 r. do 3.500 zł).

Nie umarza się gruntów i dóbr kultury.

W przypadku przekazywania środków trwałych bezpłatnie innym jednostkom na podstawie decyzji właściwego organu, należy na dokumencie rozchodowym wykazywać wynikającą z ewidencji szczegółowej: datę nabycia i datę przekazania do używania, wartość początkową oraz wartość dotychczasowego umorzenia przekazywanego środka trwałego.

Środki trwałe przekazywane do Agencji Mienia Wojskowego podlegają wycenie według zasad określonych w Rozporządzeniu Rady Ministrów[316]. Doprowadzenie wyższej wartości przekazywanych środków trwałych (mogą to być środki trwałe nie umarzane ze względu na utrzymywanie przez długi okres w zapasach nienaruszalnych), następuje przez dokonanie nieplanowych odpisów amortyzacyjnych w ciężar pozostałych kosztów.

Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają środki trwałe (oraz pozostałe aktywa) według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba, że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej.

Właściwie zorganizowany proces zaopatrywania wojskowej jednostki budżetowej w składniki aktywów trwałych ma bardzo ważne znaczenie, bowiem warunkuje racjonalne prowadzenie podstawowej działalności jednostki oraz wpływa na wysokość kosztów jej funkcjonowania.

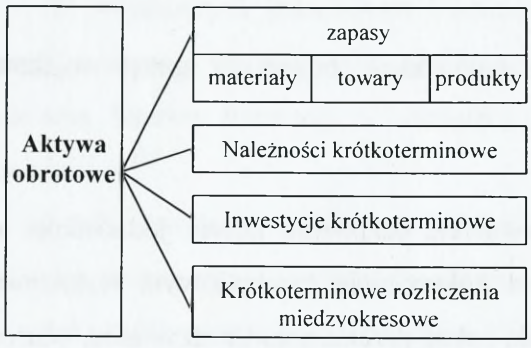
Aktywa obrotowe to inaczej majątek obrotowy, bieżący, płynny, na który składają się zasoby zużywane w krótkim okresie (poniżej 1 roku) lub w jednym cyklu gospodarczym.

---

[316] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 1997 r. *w sprawie szczegółowego trybu przekazywania mienia Skarbu Państwa Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 1997, nr 100, poz. 620) – obowiązywało do dnia 7 listopada 2003 r., uchylone zostało Ustawą z dnia 11 września 2003 r. *o zmianie ustawy o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (DzU 2003, nr 180, poz. 1759).

Na aktywa obrotowe, oprócz zasobów o charakterze pieniężnym (środków pieniężnych), należności i krótkoterminowych papierów wartościowych, składa się rzeczowy majątek obrotowy, czyli zapasy. Są to przede wszystkim zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i produkcji niezakończonej, a w wojskowej jednostce budżetowej również amunicji i środków bojowych.

Schemat 28. Podstawowy podział aktywów obrotowych



Źródło: *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 26.

Należnościami nazywa się kwoty pieniężne należne jednostce gospodarczej od osób trzecich (prawnych i fizycznych), głównie z tytułu sprzedaży produktów gotowych, towarów, robót i usług. Należności występują wówczas, gdy moment sprzedaży nie pokrywa się z momentem otrzymania zapłaty. Ponadto mogą powstać należności od różnych instytucji, organizacji, pracowników itp.

Wojskowa jednostka budżetowa, prowadząc działalność gospodarczą, wchodzi w stosunki umowne z różnymi kontrahentami. Wynikiem zawartych umów jest powstanie różnorodnych należności i zobowiązań, np. z tytułu najmu, opłat na rzecz budżetu. Należności powstają w podmiocie sprzedającym produkty lub świadczącym usługi, a zobowiązania – w jednostce kupującej te produkty lub korzystającej z usług.

Należności są zasobami majątkowymi o wiarygodnie określonej wartości, kontrolowanymi przez jednostkę gospodarczą. Powstały one w efekcie przeszłych zdarzeń, które spowodują wpływ korzyści ekonomicznych. Są to zatem środki pieniężne jednostki znajdujące się czasowo (do momentu spłaty) w dyspozycji kontrahentów. Należności krótkoterminowe są wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego[317].

[317] Por. *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s.157.

Inną grupę aktywów obrotowych stanowią **inwestycje krótkoterminowe**, do których zalicza się *aktywa finansowe* i *aktywa pieniężne*. Przez pojęcie krótkoterminowych aktywów finansowych rozumie się instrumenty pieniężne wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach. Zaliczone do aktywów obrotowych aktywa finansowe są płatne, wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia. W wojskowej jednostce budżetowej występują znaki wartościowe (znaczki skarbowe, znaczki pocztowe, bilety kinowe, bilety na przejazd publicznymi środkami komunikacji itp.), czeki obce i weksle obce[318].

W gospodarce finansowej wojskowej jednostki budżetowej priorytetowe znaczenie mają *środki pieniężne,* czyli pieniądze (banknoty i monety) oraz jednostki pieniężne (rozrachunkowe) krajowe i zagraniczne, tak w gotówce jak i na rachunku bankowym lub w formie lokaty pieniężnej, czeki i weksle obce, jeżeli są one płatne w ciągu 3 miesięcy od daty ich wystawienia oraz metale szlachetne, jeżeli nie są zaliczane do rzeczowych składników majątku obrotowego[319].

W wojskowej jednostce budżetowej środki pieniężne najczęściej występują jako:

- gotówka w kasie jednostki,
- środki pieniężne ulokowane na rachunkach bankowych,
- inne środki pieniężne, w tym środki pieniężne w drodze oraz mające zarazem charakter pieniężnych krótkoterminowych papierów wartościowych (czeki i weksle obce).

Środki pieniężne stanowią swoistą grupę aktywów obrotowych, dlatego też należy pamiętać, że obrót środkami pieniężnymi występuje w postaci obrotu gotówkowego i bezgotówkowego.

W wojskowej jednostce budżetowej wszystkie decyzje związane z wykonywaniem dyspozycji pieniężnych powinny zmierzać do stosowania obrotu bezgotówkowego. Obrót gotówkowy powinien zostać w miarę możliwości ograniczany do niezbędnego minimum i w zasadzie powinien dotyczyć jedynie ewentualnych wydatków bieżących i osobowych.

Potwierdzeniem dokonania operacji pieniężnej są bankowe dowody źródłowe: bankowe dowody wpłaty, wydruki potwierdzające dokonanie operacji w Systemie

[318] Znaki wartościowe obok czeków gotówkowych i rozrachunkowych (niekiedy także druków legitymacji na ulgowe przejazdy PKP) stanowią w wojskowych jednostkach budżetowych tzw. druki ścisłego zarachowania. Powinny być one przechowywane w kasie jednostki, a za ich należyte zabezpieczenie odpowiada kasjer, ewidencjonując je ponadto w „Księdze druków ścisłego zarachowania".

[319] *Leksykon rachunkowości...*, op. cit., s. 211.

Bankowości Elektronicznej „enbepe”[320], czeki gotówkowe i rozrachunkowe, polecenia przelewu, potwierdzenia sald rachunków bankowych, zrealizowane przez bank przelewy własne i obce.

Obrót gotówkowy jest dokonywany przede wszystkim w drodze realizacji operacji kasowych i polega on na przyjmowaniu i wypłacaniu gotówki, czeku gotówkowego bądź przekazu. W wojskowej jednostce budżetowej jest on stosowany najczęściej do opłacania bieżących wydatków, a także dla realizacji określonych płatności, np. z tytułu wynagrodzeń, wypłaty zaliczek na określone cele, rozliczanie podróży służbowych itp. Na ogół, obrót gotówkowy ogranicza się do drobnych wpłat i wypłat. Chroni to przed kradzieżami i nadużyciami, oszczędza pracę związaną z liczeniem, konwojowaniem osób przenoszących gotówkę itp. Z tego względu wojskowe jednostki budżetowe winny przechowywać w kasie tylko niewielką część środków pieniężnych tzw. *pogotowie kasowe*, którego wysokość zależy od rozmiarów obrotu gotówkowego oraz od zabezpieczenia samej kasy i powinno być ogłoszone w formie pisemnej przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej[321]. Na pokrycie większych wydatków, np. wypłaty wynagrodzeń czy uposażeń, pobiera się gotówkę z banku. Nadwyżki gotówki w kasie ponad pogotowie kasowe są wpłacane do banku na rachunek bieżący.

Za prawidłowość operacji kasowych oraz za stan gotówki w kasie jest odpowiedzialny kasjer, który składa pisemną deklarację o odpowiedzialności materialnej[322]. Deklarację o odpowiedzialności materialnej składają ponadto inkasenci i zaliczkobiorcy stali.

Dokumenty kasowe stanowiące podstawę wypłat nie mogą być wykonywane przez osoby dokonujące tych wypłat.

Wszystkie obroty gotówkowe powinny być udokumentowane źródłowymi *dowodami kasowymi*. Stan gotówki w kasie powinien być zgodny z saldem wynikającym ze sporządzonego raportu kasowego. *Raporty kasowe* sporządza się w dwóch egzemplarzach (oryginał i kopia) chronologicznie za kolejne dni. Można sporządzać raporty kasowe za

---

[320] Od 2002 r. Narodowy Bank Polski wprowadza u posiadaczy rachunków w NBP system Bankowości Elektronicznej „enbepe”, który zapewnia wojskowym jednostkom budżetowym stały dostęp do rachunków bankowych i pozwala na ograniczenie kosztów związanych z wykonywaniem operacji.

[321] Wysokość pogotowia kasowego, godziny funkcjonowania kasy, dni wypłaty wynagrodzeń i uposażeń, zasady ochrony środków pieniężnych, wykaz inkasentów, osoby upoważnione do pobierania zaliczek w wojskowych jednostkach budżetowych zwykle określa „Instrukcja kasowa”, bądź informacje te zawarte są w „Rozkazie dziennym dowódcy jednostki”.

[322] „Przyjmuję do wiadomości, że ponoszę materialna odpowiedzialność za powierzone mi pieniądze i inne wartości. Zobowiązuje się do przestrzegania obowiązujących przepisów w zakresie prowadzenia operacji kasowych i ponoszę odpowiedzialność za ich naruszenie”.

okresy kilkudniowe, ale wówczas należy zaznaczyć w uwagach lub na marginesie, stan kasy na poszczególne dni objęte raportem kasowym.

Zwykle po podpisaniu przez kasjera i wpisaniu liczby dowodów księgowych oraz po dekretacji raport kasowy przekazuje się upoważnionej osobie w celu dokonania kontroli (finansowa kontrola następcza).

Przychody i rozchody gotówki z kasy są dokumentowane formularzami powszechnego użytku, nie udokumentowane uznaje się za *niedobory* lub *nadwyżki gotówki*. Niedobory, o ile dowódca jednostki nie zadecyduje inaczej, obciążają kasjera. Zweryfikowane nadwyżki kasowe przekazywane są na dochody budżetowe.

W wojskowych jednostkach budżetowych ***nie wolno dokonywać wydatków z wpływów pobranych do kasy z tytułu dochodów budżetowych*** (na wydatki budżetowe gotówkę pobiera się z rachunku bieżącego jednostki przestrzegając oznaczenie właściwego paragrafu klasyfikacji budżetowej).

Środki pieniężne w kasie powinny być inwentaryzowane na ostatni dzień każdego roku obrotowego oraz w przypadku każdej zmiany kasjera, szkód losowych, kradzieży, włamań i innych zdarzeń mogących mieć wpływ na stan gotówki, również w sposób nie zapowiedziany dla zapewnienia skutecznego zabezpieczenia środków[323].

Obrót bezgotówkowy polega na regulowaniu rozrachunków pomiędzy podmiotami za pośrednictwem i pod kontrolą banku, który na polecenie dłużnika przenosi odpowiednią kwotę z jego rachunku na rachunek wierzyciela.

Rozliczenia bezgotówkowe wojskowej jednostki budżetowej mogą być prowadzone w formie:

- polecenia przelewu,
- polecenia zapłaty;
- czeków rozrachunkowych,
- akredytywy (rzadziej).

Polecenie przelewu stanowi udzieloną bankowi dyspozycję dłużnika obciążenia jego rachunku określona kwotą i uznania tą kwotą rachunku wierzyciela. Stroną inicjującą rozliczenie jest płatnik. Bank wykonuje dyspozycję dłużnika w trybie przewidzianym w umowie rachunku bankowego.

---

[323] Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 77.

Polecenie zapłaty (pobrania) jest udzieloną bankowi przez wierzyciela dyspozycją uznania jego rachunku określoną kwotą i obciążenia nią wskazanego dłużnika. W odróżnieniu od polecenia przelewu stroną inicjującą rozliczenie jest wierzyciel.

Czek rozrachunkowy jest formą dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku bankowym. Czek stanowi dla banku zlecenie (dyspozycję) wystawcy czeku dokonania przelewu określonej sumy pieniężnej (kwoty, na którą czek został wystawiony) z rachunku zleceniodawcy na rachunek odbiorcy. Czeki mogą być na wniosek wystawcy potwierdzone przez bank. Jest to równoznaczne z rezerwacją na określony czas (zwykle 10 dni od daty jego wystawienia) odpowiedniej kwoty na pokrycie czeku. Czeki potwierdzone zawierają klauzulę „*czek potwierdzony*" i kwotę zabezpieczenia.

Czeki oraz polecenia przelewu zatwierdzane są w wojskowych jednostkach budżetowych „*dwustronnie*", tzn. wyłącznie po dokonaniu podpisów przez dwie upoważnione do tego osoby, w konfiguracji wskazanej w karcie wzorów podpisów[324] tych osób złożonej w banku (jeden podpis składa dowódca lub upoważniona przez niego osoba, podpisująca dokumenty pod jego nieobecność, np. zastępca dowódcy; obok podpisu dokonuje główny księgowy lub wskazana przez niego a upoważniona przez dowódcę inna osoba - np. zastępca głównego księgowego). Z punktu widzenia kontroli dokonywanych operacji gospodarczych dobrze jest jeśli w dopuszczalnej konfiguracji zatwierdzania dowodów bankowych występuje bądź dowódca, bądź główny księgowy.

Na uwagę zasługuje również fakt coraz większego wykorzystywania przez dowódców wojskowych jednostek budżetowych systemów informatycznych służących do rozliczeń z bankiem operacji pieniężnych przy pomocy Internetu np. SBE „*enbepe*" służący do rozliczeń z Narodowym Bankiem Polskim.

Na majątek obrotowy oprócz inwestycji, należności i krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych składa się rzeczowy majątek obrotowy, czyli **zapasy.** Są to zapasy *materiałów, towarów i produktów.*

W wojskowej jednostce budżetowej z racji jej „nieprodukcyjnego" i „niezarobkowego" charakteru na rzeczowy majątek obrotowy składać się będą przede wszystkim zapasy materiałów, gdyż do *towarów* zalicza się rzeczowe składniki majątku nabyte przez jednostkę w celu sprzedaży, natomiast pojęcie produktów obejmuje *produkty gotowe* (składniki majątku, które przeszły wszystkie fazy produkcyjne i zostały przeznaczone do sprzedaży innym jednostkom gospodarczym, np. wyroby gotowe, usługi wykonane,

[324] „Karta wzorów podpisów" – to dokument na podstawie którego bank kontroluje wiarygodność podpisów składanych na dokumentach stanowiących podstawę do dokonania operacji bankowej.

zakończone roboty budowlane) i *produkcję nie zakończoną* (produkcja w toku oraz półfabrykaty, czyli niegotowe jeszcze produkty pochodzące z własnej produkcji, a ponadto wykonywane roboty i usługi przed ich zakończeniem).

Materiały to surowce i inne materiały podstawowe, półfabrykaty obcej produkcji, materiały pomocnicze, opakowania, paliwa, części zamienne maszyn i urządzeń, odpadki użytkowe, a także inwentarz żywy hodowlano – ubojowy, hodowlany z przeznaczeniem na cele żywienia zbiorowego prowadzonego przez jednostkę. Do materiałów zalicza się ponadto *amunicję i środki bojowe*. Surowcem są również artykuły spożywcze zużywane do przygotowania posiłków (w stołówkach żołnierskich).

Zakupione materiały ujmowane w ewidencji wykazuje się w księgach rachunkowych według cen ich nabycia. Jeżeli nie jest możliwe określenie tej ceny, w związku np. z nieodpłatnym przyjęciem, w tym w drodze darowizny - wycenę dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Składniki majątkowe otrzymane w ramach zaopatrzenia w naturze ujmuje się w księgach rachunkowych według cen określonych w dokumentach stanowiących podstawę ich przekazania.

W wojskowej jednostce budżetowej zakup składników majątkowych i związanych z tą operacją realizacja wydatków następuje na podstawie umowy, wniosku o dokonanie zamówienia publicznego (poniżej 6000 EURO), zaliczki.

Podstawowymi dokumentami potwierdzającymi zakup i służącymi do jego rozliczenia są faktury VAT lub rachunki (faktury korygujące), wezwania do zapłaty, dokumenty stwierdzające uregulowanie zapłaty, dowody dostawy (zakupionych składników majątkowych).

Dowody źródłowe potwierdzające zakup dokonany przez wojskową jednostkę budżetową przekazywane są do komórki rozrachunków i rozliczeń. Tu dokonuje się kontroli wstępnej, wpisuje dany dowód do rejestru rachunków (co potwierdzone zostaje umieszczeniem kolejnego numeru), a następnie ujmuje dane z dowodu na kontach rozrachunków z dostawcami. Z racji zmiany ilości i wartości mienia, dowód przekazuje się następnie do komórki ewidencji ilościowo-wartościowej. Po wytworzeniu odpowiedniego dowodu materiałowego (Pz) przekazany on zostaje do właściwej służby logistycznej (równorzędnej), celem dokonania kontroli merytorycznej. Następnie dokumenty poprzez pion głównego księgowego zostaje przedstawiony do zatwierdzenia przez dowódcę jednostki Zatwierdzone dowody księgowe powodujące wydatek budżetowy przekazywane są do komórki rozrachunków i rozliczeń w celu przygotowania dokumentów do zapłaty. W wojskowych jednostkach budżetowych stosuje się elektroniczne możliwości zapłaty

w ramach informatycznego systemu rozliczeń *SBE „enbepe"*. Dokumentem stwierdzającym uregulowanie zobowiązania, stanowiącego również podstawę do dokonania kontroli zakupów składników majątkowych są:

- w obrocie bezgotówkowym – wydruki z systemu *SBE „enbepe"* potwierdzające realizację operacji lub odcinki zrealizowanych czeków rozrachunkowych wraz z załączonymi do nich fakturami (rachunkami) zakupu,
- w obrocie gotówkowym – faktury (rachunki) gotówkowe, zlecenia wypłaty gotówkowej, rozliczenia zaliczek, dowody wypłaty.

2.2.2. Zasady ewidencji i sprawozdawczości finansowej oraz ich wpływ na kontrolę finansową

Jedną z podstawowych czynności gwarantujących możliwość przeprowadzenia skutecznej kontroli operacji gospodarczych jest ich ewidencja.

W ramach kontroli finansowej szczególne znaczenie odgrywa ewidencja księgowa. W wojskowych jednostkach budżetowych, w zależności od potrzeb, możliwości i ograniczeń przybiera ona postać ewidencji wartościowej, ilościowej lub ilościowo-wartościowej.

Przedmiotem ewidencji wartościowej[325] w wojskowej jednostce budżetowej są wszystkie operacje gospodarcze (finansowe) wpływające na zmianę wartości aktywów i pasywów jednostki. Prowadzona jest ona w komórce księgowości pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej na podstawie przyjętego zakładowego planu kont przy wykorzystaniu systemu informatycznego SI KRAB.

W ramach ewidencji wartościowej prowadzi się:

- ewidencję operacji finansowych na kontach księgi głównej (na podstawie dowodów księgowych),
- ewidencję obrotów składników majątkowych (a także umorzenie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych - wg danych ze zbiorów transakcyjnych otrzymanych z komórki ewidencji ilościowo-wartościowej),
- ewidencję rozrachunków z dostawcami i odbiorcami wojskowej jednostki budżetowej.

Ewidencja wartościowa jest ponadto źródłem danych do sporządzania obowiązujących jednostkę sprawozdań oraz dokonywania kontroli w różnych przekrojach.

---

[325] Wartość jest w tym znaczeniu wyrażona w mierniku pieniężnym, czyli w złotych polskich (zł).

Ewidencja ilościowa prowadzona jest gównie w magazynach[326] wojskowej jednostki budżetowej. W magazynach głównych prowadzona jest ona zwykle w formie luźnych kart magazynowych, rejestrowanych w kartotece lub rejestrze. Zawiera; numer karty, symbol indeksu (względnie normatywu), miejsce składowania, datę przychodu lub rozchodu oraz numer dokumentu stanowiącego podstawę tego zapisu, przychód i rozchód w ujęciu ilościowym, stan końcowy. Coraz powszechniejszym staje się również wykorzystanie komputera wraz z systemem informatycznym Mag-Mat. W magazynach pomocniczych w wojskowych jednostkach budżetowych przyjęło się prowadzić ewidencję ilościową w formie książki mienia pododdziału.

Podstawą przyjęcia składników majątku są dokumenty:

- **PZ** - przyjęcie zewnętrzne,
- **PO** – przyjęcie odpadów (materiały po wybrakowaniu, surowce wtórne),
- **ZW** – zwrot wewnętrzny (zwrot do magazyny wcześniej pobranych składników majątkowych).

Natomiast podstawą wydania składnika jest:

- **WZ** – wydanie na zewnątrz (poza wojskową jednostkę budżetową),
- **RW** – rozchód wewnętrzny (na potrzeby jednostki),
- **LN** – likwidacja niszczonych, nieprzydatnych składników (dokumentuje ubytki, wybrakowania).

Dokumentem stanowiącym podstawę do potwierdzenia obrotów pomiędzy magazynami wojskowej jednostki budżetowej jest **MMP (MMW)** – przesunięcie międzymagazynowe.

Kontrola ewidencji ilościowej polega głównie na porównaniu zgodności tej ewidencji z ewidencją prowadzoną w pionie głównego księgowego, służbie logistycznej (równorzędnej) lub pododdziale.

Przedmiotem ewidencji ilościowo-wartościowej są wszystkie składniki majątkowe wojskowej jednostki budżetowej, które na podstawie obowiązujących przepisów są ujmowane w odpowiednich urządzeniach księgowych. Pozwala to na ustalenie zarówno ilości, jak i wartości składników u poszczególnych użytkowników lub w miejscach ich przechowywania (magazynach) według odpowiednich rodzajów i grup. Dzięki temu, w przekroju ilościowo-wartościowym, jest możliwe również ewidencjonowanie zużycia składników majątkowych

[326] W tym zakresie przez magazyn rozumie się wydzielony zbiór mienia wojskowej jednostki budżetowej powierzony, pod rygorem odpowiedzialności materialnej, wyznaczonej osobie (magazynierowi) przechowywany w określonym miejscu.

jednostki. Możliwe jest również ustalenie wartości i stanu środków trwałych, które jednostka posiada. Ewidencja ilościowo-wartościowa prowadzona jest w komórce ewidencji ilościowo-wartościowej pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej, przy wykorzystaniu systemów informatycznych: **MSI SR_TR** – wprowadzonego Decyzją Podsekretarza Stanu w MON ds. Ekonomiczno-Finansowych nr 62 z dnia 30.12.1997, **MSI MAG_MAT** – wprowadzonego Decyzją Podsekretarza Stanu w MON ds. Ekonomiczno-Finansowych nr 64 z dnia 30.12.1997, **MSI EW_PB** – wprowadzonego Decyzją Podsekretarza Stanu w MON ds. Ekonomiczno-Finansowych nr 9 z dnia 24.04.1998.

Zasady wytwarzania oraz obiegu dowodów materiałowych, służące za podstawę do dokonywania wszelkich przychodów i rozchodów środków ujętych w tych dokumentach są w wojskowych jednostkach budżetowych zwykle sprecyzowane w „*Instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych jednostki wojskowej*".

Ewidencja ilościowo-wartościowa jako ewidencja pomocnicza (księgi pomocnicze) składa się na wartościową, ostateczną ewidencję księgi głównej jednostki. Z tegoż względu wartości w nich wykazane winny być jednakowe, co w wojskowej jednostce budżetowej podlega okresowej kontroli. Jednym z poważnych problemów organizacyjnych, w tym i dotyczących kontroli majątku, jest niespójność rozwiązań systemowych w zakresie ewidencji majątku prowadzonej w pionie głównego księgowego z przepisami regulującymi zasady prowadzenia ewidencji oraz sporządzania sprawozdawczości, obowiązującymi w poszczególnych służbach gospodarujących majątkiem. Skutkiem tego jest prowadzenie ewidencji majątku dwutorowo, tzn. w pionie głównego księgowego, oraz w poszczególnych służbach. Należy podkreślić, że prowadzenie podwójnej ewidencji majątku mija się z celem, powodując jednocześnie znaczny wzrost nakładów pracy i związany z tym wzrost kosztów[327]. Z racji dublowania się w praktyce działalności jednostki ewidencji tych samych operacji gospodarczych w logistyce i w pionie głównego księgowego, z punktu widzenia przyjętych obecnie rozwiązań oraz stosowania przepisów prawa[328] w tym względzie, ważne jest aby w wojskowych jednostkach budżetowych wszystkie operacie materiałowe były ewidencjonowane za pośrednictwem komórki ilościowo-wartościowej pionu głównego księgowego. Pozwoli to w pełni obiektywnie oszacować majątek jednostki oraz efektywnie dokonywać jej kontroli finansowej.

---

[327] R. Polak, J. Telep, *Kierunek armia zawodowa – aspekty ekonomiczne przebudowy i modernizacji Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej*, Bellona, Warszawa 2002, s. 94.
[328] Por. Ustawa z dnia 29 września *o rachunkowości...*, op. cit.

Ewidencja dochodów i wydatków budżetowych wojskowej jednostki budżetowej to ostatecznie ewidencja wartościowa, która obejmuje konta:

- 130 *„Rachunek bieżący jednostek budżetowych”,*
- 221 *„Należności z tytułu dochodów budżetowych”,*
- 222 *„Rozliczenie dochodów budżetowych”,*
- 223 *„Rozliczenie wydatków budżetowych”.*

Zarówno dochody, jak i wydatki wojskowej jednostki budżetowej są ewidencjonowane na koncie 130 *„Rachunek bieżący jednostek budżetowych*". Konto to służy do ewidencji stanu środków budżetowych oraz obrotów na rachunku bankowym jednostki budżetowej z tytułu wydatków i dochodów, które objęte są planem finansowym.

Konto 130 *„Rachunek bieżący jednostek budżetowych*"

Wn	Ma
1. Środki przekazane przez dysponentów środków budżetowych wyższego stopnia, a przeznaczone na realizację wydatków budżetowych zgodnie z planem finansowym jednostki budżetowej (ewidencja analityczna w kwotach zbiorczych otrzymanych środków na realizację planu finansowego) oraz dla dysponentów niższego stopnia w korespondencji z kontem 223 *„Rozliczenie wydatków budżetowych*". 2. Środki z tytułu zrealizowanych przez jednostkę budżetową dochodów budżetowych zgodnie z planem finansowym jednostki (ewidencja analityczna według paragrafów klasyfikacji dochodów budżetowych), w korespondencji z kontem 101, 221 lub właściwym kontem przychodów zespołu 7 *„Przychody i koszty ich uzyskania*". 3. Wpływy środków pieniężnych stanowiące zmniejszenie wydatków budżetowych na mocy odrębnych przepisów [329].	1. Zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki budżetowej, w tym również środki pobrane do kasy na realizację wydatków budżetowych, w korespondencji z właściwymi kontami zespołu 1, 2, 3, 4 lub 8. 2. Okresowe przelewy dochodów budżetowych na rachunki dochodów urzędów skarbowych (ewidencja analityczna w kwotach zbiorczych przelanych środków), w korespondencji z kontem 222 *„Rozliczenie dochodów budżetowych*". 3. Okresowe przelewy środków budżetowych dla dysponentów środków budżetowych niższego stopnia (ewidencja analityczna według jednostek, którym przelano środki budżetowe), w korespondencji z kontem 223 *„Rozliczenie wydatków budżetowych*". 4. Przekazanie dotacji (ewidencja analityczna według jednostek i celów przeznaczenia) w korespondencji z kontem 810 *„Dotacje budżetowe oraz środki z budżetu na inwestycje*".

[329] Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych*, (DzU 2000, nr 122, poz. 1333) – z dniem 01 stycznia 2005 uchylone Ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw* (DzU 2004, nr 273, poz. 2703) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa* (DzU 2000, nr 122, poz. 1335) – z dniem 1 stycznia 2005 uchylone Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa* (DzU 2004, nr 285, poz. 2854) i Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. *w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu* (DzU 2005, nr 23, poz. 190) – obowiązuje od 9 lutego 2005.

Ewidencja analityczna do konta 130 „*Rachunek bieżący jednostek budżetowych*" w wojskowej jednostce budżetowej powinna być prowadzona w takim układzie, w jakim zatwierdzono plan finansowy jednostki. Dla konta 130 „*Rachunek bieżący jednostek budżetowych*" wyodrębnia się konto:

- 130-1 *„Rachunek bieżący subkonto wydatków budżetowych"*,
- 130-2 *„Rachunek bieżący subkonto dochodów budżetowych"*.

Konta 130-1 i 130-2 służą do ewidencji stanu środków budżetowych oraz obrotów na rachunku bankowym wojskowej jednostki budżetowej z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym jednostki.

Subkonto dochodów budżetowych obejmuje:

- wpłaty dochodów budżetowych zrealizowanych przez jednostki,
- wpływy z tytułu zwrotu wydatków wynikających z rozliczeń lat ubiegłych,
- wpłaty z zysku gospodarstw pomocniczych,
- wpływy z tytułu oprocentowania środków na rachunku z wyjątkiem oprocentowania sum depozytowych, środków pozabudżetowych oraz środków na inwestycje i funduszy pozabudżetowych.

Wpłaty z subkonta dochodów budżetowych obejmują:

- zwrot nadpłat w dochodach budżetowych,
- zwrot dochodów nienależnie pobranych,
- przelewy z tytułu odprowadzenia dochodów pobranych w poprzednim miesiącu, przekazywanych przez wojskowe jednostki budżetowe na rachunki bieżące właściwych miejscowo urzędów skarbowych.

Saldo „Wn" subkonta dochodów budżetowych wojskowej jednostki budżetowej wskazuje na wysokość środków budżetowych z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych, które nie zostały jeszcze przelane na rachunek dochodów budżetowych urzędu skarbowego.

Subkonto wydatków budżetowych obejmuje:

- środki pieniężne otrzymane od dysponentów wyższego stopnia, które są przeznaczone na pokrycie wydatków budżetowych danej jednostki lub do przekazania jednostkom będącym na zaopatrzeniu,
- niewykorzystane w danym roku środki pieniężne, po zakończeniu roku przez jednostki będące na zaopatrzeniu wojskowej jednostki budżetowej.

Wypłaty z subkonta wydatków budżetowych obejmują:

- wydatki własne wojskowej jednostki budżetowej,

- środki pieniężne na wydatki jednostek będących na zaopatrzeniu wojskowej jednostki budżetowej,
- przelewy z tytułu zwrotu dysponentom wyższego stopnia środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków budżetowych danego roku, a niewykorzystanych do końca roku.

W ciągu roku budżetowego subkonto wydatków budżetowych może wykazywać saldo *Wn*, które oznacza wysokość środków otrzymywanych, a jeszcze nie wykorzystanych na realizacje własnych wydatków budżetowych wojskowej jednostki budżetowej oraz wydatków jednostek będących na zaopatrzeniu wojskowej jednostki budżetowej.

Po zakończeniu roku budżetowego, w tzw. okresie przejściowym (do 15 stycznia) sumy nie wykorzystane na wydatki podlegają zwrotowi do dysponenta wyższego stopnia, w wyniku czego po dokonaniu wszystkich księgowań, dotyczących wykorzystania i rozliczenia wydatków budżetowych, konto 130 „*Rachunek bieżący jednostek budżetowych/subkonto wydatki*" w zasadzie nie powinno wykazywać salda, jednak może pozostać saldo na rachunku bieżącym subkonto wydatków, odpowiadające wielkości środków budżetowych otrzymanych na następny rok[330].

Na koncie 130 „*Rachunek bieżący jednostki budżetowej/wydatki*" obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat, korekt niewłaściwych wydatków wprowadza się dodatkowo techniczny zapis ujemny.

Z punktu widzenia kontroli wydatków wojskowej jednostki budżetowej istotne jest to, że zapisy na koncie 130 „subkonto wydatki" dokonywane są na podstawie wyciągów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między wojskową jednostką budżetową a bankiem.

W okresie przejściowym saldo kont 130 „*Rachunek bieżący jednostki budżetowej*" dotyczące tak dochodów jak i wydatków ulega likwidacji (nie dotyczy środków budżetowych roku następnego) przez księgowanie przelewu, środków budżetowych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223-1 „*Rozliczenie wydatków budżetowych bieżącego roku*" oraz przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nie przelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 222 „*Rozliczenie dochodów budżetowych*".

Obowiązujący od 1 stycznia 2005 r. rachunek dochodów własnych stanowi dodatkowe źródło finansowania zadań realizowanych przez wojskowe jednostki budżetowe.

---

[330] Por. §17 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 r..., op. cit..

Ewidencja rachunku odbywa się za pomocą Konta 132-0-00y „*Rachunek dochodów własnych*", gdzie „y" oznacza bank, w którym ulokowane są środki:

1. NBP,
2. Inne banki.

Konto to służy do ewidencji środków pieniężnych gromadzonych na rachunkach bankowych dochodów własnych jednostek budżetowych, uzyskiwanych przez jednostki budżetowe na podstawie ustawy o finansach publicznych[331].

Konto 132 „*Rachunek dochodów własnych*"

Wn	Ma
1. Wpływy środków pobranych tytułem dochodów własnych na rachunek bankowy.	1. Wypłaty środków z rachunku bankowego na realizację wydatków finansowanych dochodami własnymi jednostki budżetowej.

Ewidencja szczegółowa do konta powinna zapewniać podział środków wg rachunków bankowych oraz według pozycji klasyfikacyjnych planu finansowego każdego tytułu dochodów własnych. Konto może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych dochodów własnych. W bilansie saldo prezentowane jest w aktywach w pozycji B.III.1.2[332].

Elementem usprawniającym funkcjonowanie gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej, szczególnie z punktu widzenia jej wydatków, jest możliwość wykorzystania zaliczek na te wydatki.

Do ewidencji rozrachunków z pracownikami (żołnierzami) z tytułu:

- udzielonych zaliczek na koszty podróży służbowych oraz na opłacenie drobnych zakupów lub robót i usług,
- udzielonych z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych Pracowników Wojska (ZFŚSPW) pożyczek i pomocy bezzwrotnych na cele mieszkaniowe,
- środków przekazanych w ramach akredytywy na finansowanie określonych zadań jednostki,

służą konta 234-x.

Zaliczki stałe na wydatki budżetowe wypłaca się ze środków budżetowych, wcześniej pobranych na ten cel do kasy z rachunku wydatków. Wtedy też następuje obciążenie właściwego wydatku budżetowego. Wydatki opłacane w trakcie roku z zaliczki stałej należy

[331] Art. 18a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.
[332] Wzór Bilansu wojskowej jednostki budżetowej zawiera załącznik 1 rozprawy.

regulować z pogotowia kasowego. Jednocześnie należy równolegle obciążyć odpowiednio właściwą pozycję wydatków (wynikającą z przedstawionych przez zaliczkobiorcę faktur) i zmniejszyć wydatek pogotowia kasowego. Zwrot zaliczki stałej do kasy powoduje zmniejszenie wydatku (na który była udzielona zaliczka) i zwiększenie wydatków pogotowia kasowego.

Wszystkie zaliczki doraźne są wypłacane z pogotowia kasowego.

W wojskowej jednostce budżetowej wydatki budżetowe związane z udzielaniem i rozliczeniem takich zaliczek można ewidencjonować w dwojaki sposób:

1. W momencie wypłaty zaliczki należy dokonać korekty wydatków, poprzez obciążenie właściwego wydatku budżetowego i zmniejszenie wydatku pogotowia kasowego. Przy rozliczeniu zaliczki, pieniądze wpłacone do kasy zmniejszają wcześniej zaksięgowany wydatek i zwiększają wydatek pogotowia kasowego,
2. W momencie wypłaty zaliczki, obciąża ona umownie wydatek budżetowy pogotowia kasowego, a więc nie jest potrzebna korekta klasyfikacji wydatków. Dopiero przy rozliczeniu zaliczki doraźnej następuje zaksięgowanie właściwego wydatku budżetowego wynikającego z przedłożonych do rozliczenia faktur i rachunków przez zmniejszenie wydatku pogotowia kasowego i obciążenie prawidłowego wydatku budżetowego. Zwrot gotówki do kasy, z rozliczenia zaliczki doraźnej, nie wymaga w tym przypadku korekty klasyfikacji wydatków.

Konto 234

Wn	Ma
1. Wypłacone pracownikom zaliczki do rozliczenia, 2. Wypłacone pożyczki (oraz naliczone zgodnie z umową odsetki) i pomoce bezzwrotne, 3. Przekazanie na wyodrębniony rachunek bankowy środków z tytułu uruchomionej akredytywy.	1. Rozliczenie wypłaconych uprzednio zaliczek, 2. Spłaty pożyczek wraz z odsetkami oraz przeksięgowanie otrzymanych środków na wypłatę pomocy bezzwrotnych.

Do konta należy prowadzić ewidencję analityczną według:

- poszczególnych zaliczkobiorców i rodzajów zaliczek (akredytyw),
- pożyczkobiorców.

Konto może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza m.in. należności przysługujące od pracowników z tytułu: udzielonych zaliczek, niespłaconych pożyczek mieszkaniowych. Saldo Ma informuje natomiast o zobowiązaniach jednostki z tytułu nadpłaconych przez pracowników pożyczek mieszkaniowych lub przejściowo opłaconych przez nich faktur

w imieniu jednostki. Salda te prezentowane są w bilansie w pozycjach: aktywa – B.II.1.4 i pasywa – D.I.1.5.

Od 01 stycznia 2002 r. na wojskowe jednostki budżetowe nałożony został obowiązek księgowej ewidencji zaangażowania w przyszłe wydatki budżetowe oraz wykazywania stanu tego zaangażowania w sprawozdaniu budżetowym[333].

Zaangażowaniem wydatków budżetowych, jest każda czynność prawna, która w przyszłości może powodować wydatek budżetowy, ujęty w planie finansowym jednostki budżetowej. Jest to np. zawarcie umowy o pracę, zlecenie, o dzieło i o wykonanie usługi, zakup materiału, wyposażenie środka trwałego, zawarcie umowy cywilno-prawnej w związku z udzieleniem zamówienia publicznego.

Zaangażowanie jest więc czynnością prawną, na podstawie której dowódca wojskowej jednostki budżetowej tworzy zobowiązania, z których wynika obciążenie planu finansowego wojskowej jednostki budżetowej w bieżącym roku budżetowym lub w latach następnych. Z punktu widzenia prawa finansowego zaangażowanie można umiejscowić w przedziale między planem wydatków a ich wykonaniem. Z księgowego punktu widzenia zobowiązanie może wyprzedzać zaangażowanie (np. dodatkowe wynagrodzenie roczne). Przyznane na dany rok środki pieniężne na funkcjonowanie jednostki budżetowej w sferze przyrzeczeń to plan finansowy. Zaangażowanie zmienia się wraz ze zmianami w planie finansowym[334].

Zaangażowanie powstaje w momencie zawarcia umowy, która w przyszłości skutkować będzie określonymi wydatkami w danym roku budżetowym. Nie powinno ono przekroczyć planu wydatków w danym roku budżetowym.

Natomiast, zgodnie z literaturą przedmiotu, zaangażowanie wydatków budżetowych poprzedza dokonanie wydatku, lecz nie jest to plan, a tym bardziej zobowiązanie. Zaangażowanie prowadzi do zobowiązania, lecz najpierw pojawia się zaangażowanie, a później zobowiązanie i w konsekwencji wykonanie[335] (zob. schemat 29).

Jeśli w momencie księgowania zaangażowania wydatków nie jest możliwe konkretne ustalenie kwoty przyszłego zobowiązania, należy przyjąć kwotę szacunkową, możliwie najbardziej realną, przewidywaną do wydania do końca roku (znajdującą pokrycie w planie finansowym).

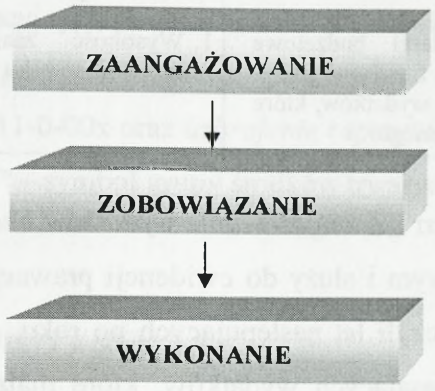
---

[333] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU 2001, nr 153, poz. 1752).

[334] H. Gajoch, *Rachunkowość budżetowa 2005...*, op. cit., s. 10.

[335] K. Gąsiorek, *Gospodarka finansowa jednostek budżetowych,* Infor, Warszawa 2005, s. 147.

Schemat 29. Istota zaangażowania wydatków budżetowych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Gąsiorek, *Gospodarka finansowa jednostek budżetowych,* Infor, Warszawa 2005, s. 148.

Przy określaniu wartości zaangażowania danego wydatku nie można stosować kalkulacji ani przyjmować wskaźników, na podstawie których jest sporządzony plan finansowy wojskowej jednostki budżetowej.

Kontrola stopnia zaangażowania wydatków budżetowych w wojskowej jednostce budżetowej ma charakter informacji decyzyjnej (np. decyzja o niezawieraniu kolejnych umów lub o zmianie planu wydatków).

W związku z brakiem zapisów, jaki dowód księgowy stanowi podstawę do ewidencji zaangażowania, należałoby przyjąć, że zgodnie z ustawą o rachunkowości[336] dowódca jednostki może określić dowód księgowy, który będzie stanowił podstawę ewidencji zaangażowania wydatków budżetowych. Za zaangażowanie odpowiada dowódca wojskowej jednostki budżetowej, gdyż to on podpisuje umowy i angażuje środki finansowe; główny księgowy potwierdza jedynie swoim podpisem, że jednostka posiada środki na zapłacenie podpisanej umowy.

Konto 998-0-ppp-00rrrrr[337] w wojskowej jednostce budżetowej służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym (konto pozabilansowe).

[336] Art. 20. Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości...*, op. cit.
[337] „ppp"- symbol paragrafu wydatków według zał. nr 4; „rrrrr" - oznaczenie rozdziału budżetu według zał. nr 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r..., op. cit.

Konto 998 „*Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego*"

Wn	Ma
1. Faktycznie zrealizowane wydatki budżetowe w poszczególnych pozycjach planu finansowego. 2. Równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego.	1. Wysokość zaangażowanych wydatków planu finansowego roku bieżącego.

Konto 999-0-ppp-00rrrrr „*Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat*" jest również kontem pozabilansowym i służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat, czyli lat następujących po roku, dla którego są otwarte księgi rachunkowe, a także niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych.

Konto 999 „*Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat*"

Wn	Ma
1. Równowartość wydatków budżetowych zaangażowanych w latach poprzednich, a obciążających plan finansowy roku bieżącego (przeksięgowanie na konto 998)	1. Zaangażowanie lat przyszłych

Na koncie tym obowiązują zapisy jednostronne.

Na koniec roku konto 999-0-ppp-00rrrrr może wykazywać saldo Ma oznaczające wielkość zaangażowanych wydatków budżetowych lat przyszłych. Saldo to w roku następnym jest przenoszone, w części przypadającej na nowy rok budżetowy, na stronę Ma konta 998-0-ppp-00rrrrr.

Do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń środków trwałych o wartości początkowej przekraczającej kwotę określoną w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, do wysokości której jednostki mogą dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów, umarzanych stopniowo według stawek amortyzacyjnych służą konta **011-0-00x i 017-1-00x**. Na koncie tym ewidencjonuje się również stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej gruntów, ale tylko wówczas gdy jednostka wejdzie w ich posiadanie w drodze kupna (np. przy okazji realizacji inwestycji) i to wyłącznie do czasu, gdy ustanowiony zostanie dla tych gruntów trwały zarząd. Grunty znajdujące się w trwałym zarządzie wojska pozostają w ewidencji bilansowej w urzędach wojewódzkich lub starostwach i dlatego w jednostkach organizacyjnych wojska

powinny być one ujęte w ewidencji pozabilansowej na koncie 094-0 „*Grunty w trwałym zarządzie wojska*".

Ze względów ewidencyjnych środki trwałe w wojskowej jednostce budżetowej podzielono na dwie duże grupy rodzajowe: powszechne (cywilne) *środki trwałe* – ewidencjonowane na koncie 011-0-00x oraz *uzbrojenie i sprzęt wojskowy* – ewidencjonowany na koncie 017-1-00x, gdzie „x" – symbol grupy środków trwałych:

- 0 - grunty,
- 1 - budynki i lokale,
- 2 - obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- 3 - kotły i maszyny energetyczne,
- 4 - maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- 5- specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
- 6 - urządzenia techniczne,
- 7 - środki transportu,
- 8 - narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
- 9 - inwentarz żywy.

Zakwalifikowanie środka trwałego do uzbrojenia i sprzętu wojskowego odbywa się na podstawie „Wykazu uzbrojenia i sprzętu wojskowego"[338].

Na stronie Wn konta ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma - wszelkie zmniejszenia stanu według wartości początkowej środków trwałych z wyjątkiem umorzenia środków trwałych, które ujmuje się na koncie:

– 071-0-00x "*Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych*", w odniesieniu do powszechnych środków trwałych,
– 077-1-00x „*Umorzenie uzbrojenia i sprzętu wojskowego*", w odniesieniu do uzbrojenia i sprzętu wojskowego,

w korespondencji z kontem 401 „*Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych umarzanych okresowo*". Obok zapisów na koncie 401 obowiązują zapisy równoległe korygujące fundusz jednostki: Wn konto 800-0 „*Fundusz jednostki*", Ma konto 761-1 „*Pokrycie amortyzacji*".

[338] Por. *Wykaz uzbrojenia i sprzętu...*, op. cit.

Konto 011 „*Środki trwałe*"
Konto 017 „*Uzbrojenie i sprzęt wojskowy*"

Wn	Ma
1. Przychody nowych lub używanych środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego pochodzących z zakupu, inwestycji lub otrzymanych bezpłatnie, 2. Wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego, 3. Ujawnienie nowych, uprzednio nie wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego, 4. Zwiększenia wartości początkowej środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego wynikające z aktualizacji ich wartości w wyniku przeszacowania.	1. Wycofanie z używania środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego na skutek: ich likwidacji z powodu zniszczenia lub zużycia, sprzedaży, nieodpłatnego przekazania oraz darowizny, 2. Ujawnione niedobory środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego, 3. Zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych oraz uzbrojenia i sprzętu wojskowego wynikające z aktualizacji ich wartości w wyniku przeszacowania.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta powinna umożliwić:

- ustalenie wartości poszczególnych grup środków trwałych określonych przez Główny Urząd Statystyczny w Klasyfikacji Środków Trwałych – w celu prawidłowego sporządzenia bilansu,
- ustalenie wartości początkowej poszczególnych środków trwałych,
- ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe,
- właściwe obliczenie umorzenia od środków trwałych.

Konto może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość początkową środków trwałych. Saldo to prezentowane jest „wynikowo" po uwzględnieniu salda umorzenia (konta 071-0-00x i 077-1-00x) w aktywach bilansu, w pozycjach A.II.1.1 do 1.5.

Niewątpliwie z racji cech jakie posiada pieniądz, w ewidencji, sprawozdawczości, a w konsekwencji kontroli finansowej i audycie wewnętrznym niezwykle ważną uwagę odgrywają środki pieniężne.

Konto 101-1 „*Kasa krajowa*" służy do ewidencji krajowej gotówki znajdującej się w kasach jednostki. Na koncie ewidencjonuje się stany oraz zwiększenia i zmniejszenia środków pieniężnych pochodzących zarówno z budżetu jak i z „pozabudżetu".

W wojskowych jednostkach budżetowych pobrania gotówki z rachunku wydatków budżetowych na uzupełnienie pogotowia kasowego odbywają się zawsze na ten sam paragraf i rozszerzenie wydatku budżetowego. W celu jednolitego stosowania przepisu wprowadza się przejściowo umowny paragraf wydatku 421 i rozszerzenie 099 „*Wydatki pogotowia kasowego*". Dopiero po rzeczywistym ustaleniu tytułu rozchodu gotówki z kasy następuje korekta klasyfikacji wydatku budżetowego (zmniejszenie wydatku pogotowia kasowego

i obciążenie właściwego wydatku budżetowego). Pozostałe pobrania gotówki do kasy mogą być dokonywane tylko na z góry ustalony właściwy paragraf i pozycję wydatku budżetowego. Ponieważ księgowanie wydatków budżetowych odbywa się zawsze równolegle do księgowania wyciągu bankowego potwierdzającego rozchód środków z rachunku wydatków, to przychody do kasy i rozchody z kasy mogą powodować tylko ewentualną korektę ich klasyfikacji, nigdy zaś nie mogą powodować ich zwiększenia lub zmniejszenia. Nie dotyczy to jedynie operacji pobrania gotówki do kasy z banku innego niż NBP, w ramach tzw. zastępczej obsługi kasowej, na wynagrodzenia danego miesiąca, gdy wyciąg bankowy z NBP potwierdzający tę operację wpłynie z datą następnego miesiąca. W tym przypadku wydatki księguje się przy dodatkowym poleceniu księgowania, dokumentującym to zdarzenie, sporządzanym pod datą ostatniego dnia bieżącego miesiąca. Sumy przyjęte do kasy z tytułu zwrotu wydatków danego roku budżetowego, po dokonaniu korekty klasyfikacji wydatku budżetowego (zmniejszenie właściwego wydatku budżetowego i zwiększenie wydatku pogotowia kasowego) mogą być wykorzystane na inne wydatki budżetowe.

Na stronie Wn kont ujmuje się wpływy gotówki oraz nadwyżki kasowe, a na stronie Ma - rozchody gotówki i niedobory kasowe. Ewidencja szczegółowa prowadzona do kont powinna umożliwić ustalenie:

- stanu gotówki w walucie polskiej,
- wartości gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym.

Konto 101-1 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan gotówki w kasie.

Zarówno w kontroli finansowej, jak i audycie wewnętrznym priorytetowe zagadnienia dotyczą gospodarki majątkiem wojskowej jednostki budżetowej. Z tegoż względu ewidencja szczegółowa prowadzona do kont materiałów i towarów powinna zapewnić możliwość ustalenia stanów zapasów według miejsc ich znajdowania się i osób, które są za nie odpowiedzialne, a w odniesieniu do zapasów materiałów i towarów objętych ewidencją ilościowo - wartościową, także według ich poszczególnych rodzajów i grup.

Dowódca jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup materiałów lub towarów posiadanych przez jednostkę podejmuje decyzję o stosowaniu w stosunku do wszystkich lub do niektórych z nich jednej z możliwych metod prowadzenia ewidencji analitycznej[339].

Dowódca jednostki może ustalić na przykład, że całość lub określone grupy materiałów będą w całości odpisywane w koszty w momencie ich zakupu. W takim

[339] Określonej w art. 17 ust. 2 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości...*, op. cit.

przypadku pozostałości zapasów na dzień bilansowy podlegają spisowi z natury, wycenie i ujęciu - na podstawie polecenia księgowania - na kontach materiałów. O wartość zinwentaryzowanych zapasów zmniejsza się koszty okresu, na koniec którego przeprowadzono inwentaryzację. Wartość tych materiałów rozchodowuje się z kont materiałów na następny dzień bilansowy. Arkusze spisu z natury będące załącznikami do polecenia księgowania uznaje się wtedy za ewidencję analityczną konta materiały.

Konto 300-0 „*Rozliczenie zakupów*" służy do ewidencji rozliczenia zakupu lub nieodpłatnego przyjęcia w ramach zaopatrzenia w naturze materiałów, towarów, robót i usług wszystkich rodzajów działalności, a w szczególności do ustalania:

- wartości materiałów i towarów w drodze,
- wartości dostaw i usług niefakturowanych.

Rozliczenie zakupu polega na porównaniu przyjętych dostaw z fakturami lub rachunkami dostawców, względnie innymi dokumentami przekazania, w celu ustalenia:

- zgodności ilości i jakości dostaw zafakturowanych z ilością i jakością przyjętych materiałów i towarów,
- różnicy między rzeczywistą ceną zakupu przyjętych zapasów, a ich wartością według cen ewidencyjnych,
- materiałów i towarów w drodze, to jest tych, które są ujęte w zaakceptowanych dowodach zakupu (nieodpłatnego przekazania) od dostawców, a jeszcze nie zostały przyjęte przez jednostkę,
- dostaw niefakturowanych, stanowiących przyjęte na podstawie dowodów przychodu materiały i towary lub potwierdzone protokółem odbioru usługi, na które do końca okresu sprawozdawczego nie otrzymano faktury od dostawcy.

Na koncie 300-0 rozlicza się wszystkie dostawy i faktury (rachunki), a ponadto można na nim:

- ustalać odchylenia od cen ewidencyjnych,
- rozliczać koszty zakupu zawarte w dowodach dostawców,
- rozliczać naliczony podatek od towarów i usług ujęty w dowodach zakupu, podlegający odliczeniu od podatku należnego,
- rozliczać podatek akcyzowy, podatek importowy i cło pobierane przy imporcie,
- ustalać niedobory i nadwyżki w dostawach,
- rozliczać reklamacje i sprostowania dotyczące fakturowanych dostaw.

Dowódca jednostki ustala w zakładowym planie kont zakres stosowania konta 300-0, może on określić np. wyłączenie stosowania konta w zakresie zakupu jednorazowych usług lub zakupów udokumentowanych rachunkami gotówkowymi.

Na koncie tym należy księgować operacje wówczas, gdy istnieje rozbieżność między datą księgowania dowodu przyjęcia dostawy a datą księgowania faktury dotyczącej tej dostawy, szczególnie, gdy daty te odnoszą się do różnych okresów, w wyniku czego na koniec danego okresu występują dostawy niefakturowane lub dostawy w drodze.

Konto 300 „Rozliczenie zakupu"

Wn	Ma
1. Faktury VAT i rachunki dostawców obejmujące wartość dostarczonych materiałów lub towarów oraz świadczonych usług, naliczony VAT oraz ewentualne dodatkowe koszty obciążające nabywcę, 2. Reklamacje podwyższające pierwotną wartość dostaw, 3. Obciążenia dodatkowe naliczone przy zakupie, które podwyższają cenę zakupu (np. cło, podatek importowy i podatek akcyzowy), 4. Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych (gdy ceny ewidencyjne są wyższe od cen zakupu).	1. Wartość przyjętych dostaw i usług z wyłączeniem naliczonego VAT, podlegającego odliczeniu od podatku należnego, 2. Reklamacje ilościowe i wartościowe obniżające pierwotną wartość wynikającą z dowodów dostawcy, 3. Niedobory i straty w transporcie wycenione według rzeczywistych cen zakupu, 4. Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych (w przypadku gdy stosowane ceny ewidencyjne są niższe od cen rzeczywistych), 5. Przeniesienie kosztów zakupu zafakturowanych łącznie z wartością dostaw, 6. Podatek VAT podlegający rozliczeniu, 7. Wartość wykonanych i przyjętych usług, które nie zostały zafakturowane do końca okresu, 8. Naliczony podatek VAT niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu od podatku należnego VAT, dotyczący zakupionych aktywów rzeczowych, zwiększający ich wartość lub obciążający właściwe koszty albo rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne, 9. Wartość zapasów przekazanych bezpośrednio do zużycia (z pominięciem magazynu) otrzymanych w ramach zaopatrzenia w naturze.

Konto może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan dostaw materiałów i towarów w drodze, a saldo Ma - stan dostaw, robót i usług „nie fakturowanych". Saldo Wn ujmuje się w bilansie razem z zapasami odpowiednio materiałów lub towarów, a saldo Ma łącznie z zobowiązaniami z tytułu dostaw, robót i usług. Saldo to prezentowane jest w aktywach bilansu w pozycji B.I.1.1 lub 1.3, a saldo Ma – w pasywach bilansu w pozycji D.I.1.1.

Konta 310-1 „Materiały" **i 310-2** „Amunicja i środki bojowe" służą do ewidencji własnych zapasów materiałów oraz amunicji i środków bojowych finansowanych ze środków budżetowych i pozabudżetowych lub otrzymanych w ramach zaopatrzenia w naturze, znajdujących się w magazynach zarówno własnych jak i obcych (przeznaczonych do użytku bieżącego, jak i stanowiących zapasy nienaruszalne), a także do ujęcia zapasów materiałów wydanych do zużycia, lecz nie zużytych do końca roku (dnia bilansowego).

Na kontach tych ewidencjonuje się również:

- zapasy materiałów przewidzianych do zużycia, także w działalności finansowanej z funduszy specjalnych,
- maszyny i urządzenia inwestycyjne przeznaczone do wbudowania,
- nagrody rzeczowe oraz drobne przedmioty majątkowe przeznaczone na upominki (w ramach reprezentacji i reklamy),
- leki i środki pomocnicze,
- opakowania własne.

Ewentualne zmniejszenie wartości magazynowanych materiałów na skutek trwałej utraty ich wartości dokonuje się za pośrednictwem konta 340-1 „*Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów*" w korespondencji z kontem 760-2 „*Pozostałe koszty*".

Z ewidencji na kontach można wyłączyć materiały o niewielkiej wartości nabywane w małych ilościach i bezpośrednio po zakupie przekazywane do zużycia. Wartość takich materiałów księguje się w odpowiednie koszty bezpośrednio po ich nabyciu. Wykaz takich materiałów ustala dowódca jednostki w zakładowym planie kont, określając jednocześnie formy pozaksięgowej kontroli stanu i zużycia.

Do kont należy prowadzić ewidencję analityczną dostosowaną do potrzeb gospodarki materiałowej i obowiązującej sprawozdawczości, a jednocześnie umożliwiającą rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im zapasy. W ewidencji analitycznej należy wyodrębnić materiały w poszczególnych magazynach tak własnych jak i obcych. Zakres i rodzaj ewidencji analitycznej określa dowódca jednostki w zakładowym planie kont.

Ewidencję ilościową i ilościowo - wartościową dla poszczególnych materiałów w magazynie prowadzi się odpowiednio na: kartach ilościowych lub ilościowo - wartościowych.

W przypadku prowadzenia równolegle ewidencji ilościowej w magazynie i ilościowo - wartościowej w księgowości, zapisy w ewidencji ilościowej muszą być dokonywane na bieżąco w chronologii dziennej, zaś ewidencję ilościowo - wartościową prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie obrotów oraz stanu zapasów na koniec każdego okresu sprawozdawczego i na każdy termin inwentaryzacji.

W ewidencji ilościowo - wartościowej można prowadzić szczegółowe zapisy na podstawie poszczególnych dowodów lub ograniczyć się do księgowania zbiorczych przychodów i rozchodów poszczególnych rodzajów materiałów w danym okresie sprawozdawczym.

Środki spożywcze, do których stosuje się ceny rozliczeniowe ujmuje się w ewidencji według stałych cen ewidencyjnych zgodnych z cenami rozliczeniowymi ustalanymi w wykazie sporządzonym przez Sztab Generalny WP. Różnicę między stałą ceną ewidencyjną a ceną wynikającą z dokumentu przychodowego odnosi się na konto 340-1 „*Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów*". Koszty żywienia wynikające z rozchodu tych środków spożywczych z magazynu z przeznaczeniem do spożycia wliczane są do obowiązującej normy budżetowej na wyżywienie. Konieczność wyodrębnienia w planie kont środków spożywczych, do których zastosowanie mają ceny rozliczeniowe wynika z potrzeby prawidłowego ustalenia kosztów żywienia w ramach przysługujących norm budżetowych na wyżywienie.

Konta mogą wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość zapasów materiałów w magazynach, a w końcu roku także wartość materiałów rozchodowanych, ale nie zużytych, które ujmuje się tylko w ewidencji syntetycznej na podstawie spisu z natury.

Analizując wpływ danych księgowych na zagadnienia dotyczące kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej nie sposób pokusić się o stwierdzenie, że: dane liczbowe wynikające bezpośrednio z ewidencji księgowej i kalkulacji nie są jeszcze same w sobie wystarczającym źródłem informacji do oceny i kontroli gospodarki finansowej wojskowych jednostek budżetowych. Dopiero uporządkowanie tych danych, ujęcie w odpowiednich przekrojach, a często zestawienie z innymi wielkościami (np. planowanymi, z ubiegłego okresu) daje właściwy pogląd na sytuację majątkową i działalność gospodarczą jednostki, stwarzając podstawy do jej analizy, kontroli i oceny oraz umożliwiając podejmowanie decyzji na przyszłość.

Ściśle określone i sformalizowane zestawienia liczbowe, sporządzane jednorazowo lub okresowo dla celów statystycznych i kontroli działalności, przekazywane głównie na zewnątrz w formie wypełnionych formularzy sprawozdawczych, jak też meldunków i raportów określa się mianem **sprawozdawczości** [340].

Sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej to zestawienia liczbowe, sporządzone według podziałek klasyfikacji budżetowej w sumach narastających od początku roku do końca okresu sprawozdawczego na podstawie danych wynikających z ewidencji (rachunkowości) danej jednostki[341].

Do kontroli i oceny stanu majątkowego i finansowego (źródeł pochodzenia środków) wojskowej jednostki budżetowej niezbędne są informacje dotyczące zarówno struktury, jak

[340] Por. *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 296.
[341] Por. K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa...*, op. cit., s. 129.

i źródeł pochodzenia majątku. Zestawienie majątku (środków gospodarczych) i źródeł jego pochodzenia uwzględniające wartość poszczególnych pozycji, określa się mianem **bilansu**[342].

W bilansie ogół środków gospodarczych nazywanych jest **aktywami**, natomiast wszystkie źródła pochodzenia – **pasywami**. Bilans wojskowej jednostki budżetowej stanowi syntetyczne, dwustronne lub dwuczęściowe, wartościowe zestawienie wszystkich aktywów i pasywów jednostki, sporządzone na określony dzień i w określonej formie[343]. Zwyczajowo aktywa są wykazywane po lewej stronie, a pasywa po prawej stronie bilansu.

Wobec tego, że w bilansie – po jednej i po drugiej stronie – są wykazywane te same środki, tylko ujęte z różnych punktów widzenia, ogólna suma aktywów musi być równa ogólnej sumie pasywów. Równość taka, określana mianem równowagi bilansowej[344], jest podstawową prawidłowością dotyczącą nie tylko bilansu wojskowej jednostki budżetowej, lecz również dotyczy zasad funkcjonowania prowadzonej przez nią księgowości, a w konsekwencji podstawą kontroli finansowej operacji gospodarczych wojskowej jednostki budżetowej.

Bilans przedstawia więc majątek i źródła jego pochodzenia w określonym momencie („*fotografia na daną chwilę*"), dając tym samym statyczny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Aby uzyskać obraz zmian aktywów i pasywów w ciągu roku zamieszcza się w bilansie dane na początek i na koniec okresu. Stanowi to jakby połączenie dwóch lat obrotowych. Dla jednego roku jest on bilansem końcowym, a dla roku następnego bilansem początkowym. Oznacza to, że na podstawie bilansu zamyka się i otwiera księgi rachunkowe[345].

W zarządzaniu wojskową jednostką budżetową sprawozdawczość, przedstawiająca przebieg działalności, staje się instrumentem przekazu informacji ekonomicznych przesyłanych okresowo na użytek różnych szczebli zarządzania. Zawarte w niej informacje mogą i powinny służyć także zaspokajaniu wewnętrznych potrzeb wojskowej jednostki budżetowej.

Sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej jest ponadto ostatnim etapem generowania informacji, na podstawie której można kontrolować i oceniać procesy gromadzenia dochodów budżetowych i wydatkowania środków publicznych. Sprawozdania

---

[342] J. i P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw w świetle ustawy o rachunkowości*, Finans Serwis, Warszawa 1999, s. 19.
[343] *Podstawy rachunkowości*, pod red. .K. Sawickiego..., op. cit., s. 301.
[344] Sama nazwa bilans pochodzi od włoskiego słowa „*bilancia*", co oznacza wagę lub łacińskiego „*bis lanx*", co oznacza dwie szalki wag.
[345] K. Stańczyk, *Zarys rachunkowości*..., op. cit., s. 67.

wojskowej jednostki budżetowej odwzorowują przebieg i wynik wykonania planu danej jednostki. To właśnie dzięki sprawozdawczości można uzyskać informację, które są niezbędne do podejmowania odpowiednich decyzji oraz do kontroli i oceny prawidłowości wykorzystania środków publicznych.

Podstawą przygotowania sprawozdań w wojskowych jednostkach budżetowych są dane liczbowe wynikające z ich ewidencji księgowej.

Dlatego też w trakcie prowadzonych kontroli finansowych istotne jest, aby sprawdzeniu poddać kwoty wykazane w sprawozdaniach i aby były one zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej lub ze sprawozdań jednostkowych, a stany rachunków bieżących na koniec okresu sprawozdawczego były potwierdzone przez bank, czy urząd skarbowy

Wojskowe jednostki budżetowe składają sprawozdania jednostkowe o stanie środków na rachunkach bankowych, uzgadniając stany rachunków bieżących. Uzgodnienia dokonywane są z oddziałami okręgowymi Narodowego Banku Polskiego, dotyczące stanu rachunków bieżących na koniec okresu sprawozdawczego – subkonto dochodów i subkonto wydatków – wykazywane w jednostkowych sprawozdaniach Rb 23, Rb-24. Oddziały okręgowe Narodowego Banku Polskiego potwierdzają fakt uzgodnienia przez odciśnięcie stempla dziennego na sprawozdaniu.

Wojskowe jednostki budżetowe zobowiązane są sporządzać następujące sprawozdania:

1. **Rb-23** - miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych.

Wojskowe jednostki budżetowe, uzgadniają sprawozdanie Rb-23

- za marzec, czerwiec, wrzesień i rok – w zakresie kwot dochodów przekazanych do urzędów skarbowych – z urzędami skarbowymi. Urzędy skarbowe potwierdzają zgodność kwot przez odciśniecie stempla, datę i podpis,
- za wszystkie okresy sprawozdawcze – w zakresie kwot środków otrzymanych i przekazanych – z dysponentami środków budżetowych wyższego stopnia.

Sprawozdanie miesięczne składane jest przez wojskową jednostkę budżetową w terminie do 10 następnego miesiąca po miesiącu, za który sporządzane jest sprawozdanie.

W przypadku stycznia i grudnia termin składania sprawozdania przedłużony jest o 8 dni. Sprawozdanie roczne składane jest w terminie do 31 stycznia.

2. **Rb-27** – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych.

Sprawozdanie te są sporządzane w układzie; dział, rozdział, paragraf, zaś sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. Sprawozdanie miesięczne wojskowe

jednostki budżetowe przekazują dysponentom środków budżetowych nadrzędnego drugiego stopnia w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po okresie sprawozdawczym. Sprawozdanie roczne do dnia 31 stycznia.

3. **Rb-28** – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa.

Zasady sporządzania są podobne jak w Rb-27.

Niewłaściwe obciążenia oraz uznania rachunków bieżących wykazuje się, wprowadzając symbol 4990 zamiast paragrafu; obciążenie niewłaściwe wykazuje się zapisem zwykłym, a niewłaściwe uznania rachunku – jako liczbę ujemną.

4. **Rb–70** – kwartalne sprawozdanie o *zatrudnieniu i wynagrodzeniach.*

Sprawozdanie to charakteryzuje strukturę zatrudnienia pod względem ilościowym i wysokości otrzymywanych wynagrodzeń i uposażeń według określonych grup pracowniczych, np. pracowników cywilnych, pracowników służby cywilnej, żołnierzy zawodowych. Celem jego sporządzania jest kontrola ponoszonych wydatków na wynagrodzenia (uposażenia) oraz porównywanie ich z limitem wydatków na wynagrodzenia, ujętym w planie finansowym.

Sporządzone w wojskowej jednostce budżetowej sprawozdania zostają przedkładane w sposób i w terminach określonych w przepisach prawa.

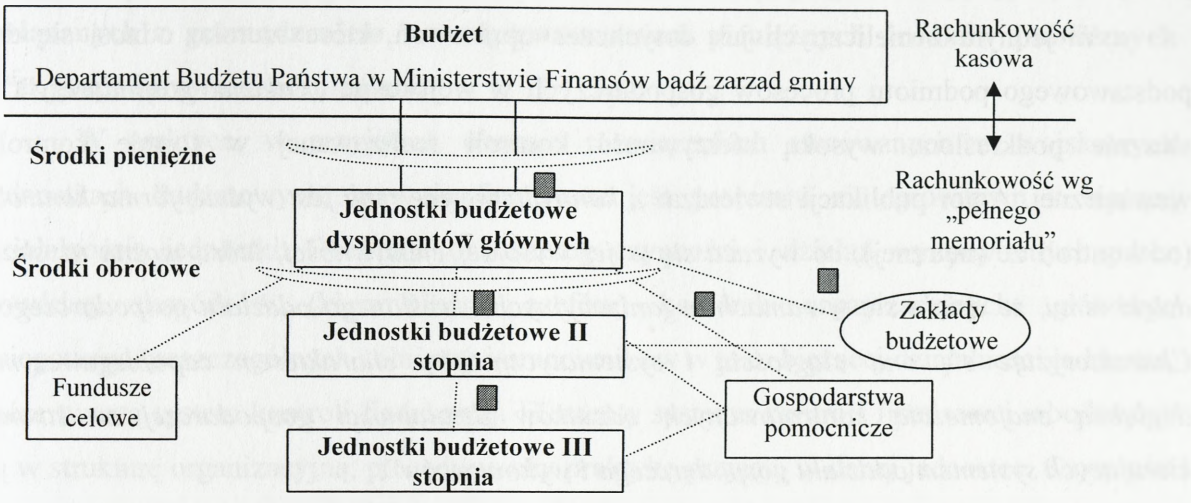
Szczegółowe zasady i terminy sporządzania i składania sprawozdań finansowych przez wojskowe jednostki budżetowe określa Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej[346].

System sprawozdań wojskowych jednostek budżetowych jest dostosowany do struktury organizacyjnej budżetu. Zasadą jest, że dysponenci niższego stopnia przekazują sprawozdania dysponentom wyższego stopnia. Dysponenci otrzymujący sprawozdania są obowiązani do sprawdzenia ich pod względem formalno-rachunkowym oraz do kontroli merytorycznej prawidłowości złożonych sprawozdań na podstawie ksiąg rachunkowych i dokumentów. Ujawnienie nieprawidłowości w sprawozdaniach powinny być usunięte przez dowódców jednostek sporządzających sprawozdania przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

---

[346] Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r.*w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2001, nr 24, poz. 279) i obowiązujące od 22 września 2005 r. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

Schemat 30. Obieg sprawozdań finansowych w sektorze budżetowym



Źródło: W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego*, PWN, Warszawa 1998, s. 178.

Sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej pełni funkcje informacyjne i kontrolne, dostarczając danych dla kierownictwa jednostki oraz organów nadrzędnych, a także jest podstawą do weryfikacji prawidłowości rozliczeń z budżetami.

2.2.3. Kontrola finansowa w wojskowej jednostce budżetowej

W gospodarce wojskowej od dawna traktowano kontrolę, jako istotne narzędzie oddziaływania na realizowane w jednostkach wojskowych procesy gospodarcze[347].

W wydanych w 1972 r *„Finansach wojska"*[348] autorzy nawiązują *„do logicznej drogi historycznego rozwoju zadań aparatu wojskowej kontroli gospodarczo-finansowej. Od kontroli formalnej do merytorycznej oceny ekonomicznej celowości i racjonalności gospodarowania. Od niepogłębionej, szerokofrontalnej rewizji niekompleksowej do kompleksowej działalności kontrolnej wybranych zagadnień decydujących o gotowości bojowej. Od ścigania nadużyć do współdziałania w procesie gospodarowania przez*

[347] Chodzi zwłaszcza o te jednostki wojskowe, w których dominują procesy gospodarcze i które realizują funkcje ekonomiczne; do niedawna jednostki te w literaturze wojskowej i praktyce określano mianem oddziału gospodarczego; wraz z wejściem w życie ustawy o finansach publicznych (1 styczeń 1999 r.) przyjęło się je określać jako wojskowe jednostki budżetowe.

[348] J. Chechliński, M. Dziarmakowski, *Finanse wojska*, cz. 1, *Istota i funkcje finansów wojska*, WAP. Warszawa 1972, s.171.

wdrażanie nowoczesnych metod analizy i kontroli przez szerokie upowszechnienie metod podwyższania efektywności gospodarowania."

W jednym z nielicznych jak dotychczas opracowań, które szeroko odnosi się do podstawowego podmiotu procesów gospodarczych w wojsku pt. „*Oddział gospodarczy*"[349] słusznie podkreślono wysoką efektywność kontroli realizowanej w formie kontroli wewnętrznej. Autor publikacji stwierdza: „ *kontrola wewnętrzna jest wyższą formą kontroli* (od kontroli zewnętrznej), *co wyraża się w jej wysokiej efektywności, którą można uzyskać dzięki temu, że działa się w ramach organizacyjnych określonego oddziału gospodarczego. Charakteryzuje się ona ciągłością i systematycznością, charakterem zapobiegawczym, dogłębną znajomością kontrolowanych odcinków działalności gospodarczej ze strony kierujących systemem oddziału gospodarczego i wykonawców*".

W poradniku wykorzystania rachunku ekonomicznego[350] zespół autorów stwierdza, iż „*za kontrolę finansową uznajemy taką, która polega na nadzorze i badaniu procesów gospodarczych z wykorzystaniem pieniądza. Oznacza to, iż przedmiotem kontroli finansowej są procesy gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych*"

„*(...)W oddziale gospodarczym(...)kontrola wewnętrzna, w tym także finansowa, może być realizowana w różnych formach, wśród nich można wyróżnić*[351]*:*

- *kontrolę służbową – realizowana przez bezpośrednich przełożonych,*
- *kontrolę funkcjonalną – realizowana przez wyspecjalizowane służby oddziału gospodarczego m.in. przez szefa służby finansowej,*
- *kontrolę instytucjonalną – realizowaną przez wyspecjalizowane ogniwa kontroli wewnętrznej,*
- *kontrolę społeczną – realizowaną przez zespoły społeczne specjalnie powołane,*
- *samokontrolę – realizowaną przez poszczególne osoby wobec realizowanych przez siebie prac.*"

Aktualnie, stosowany w państwie system kontroli finansowej oparty jest na uznanych międzynarodowych standardach oraz na zasadzie odpowiedzialności zdecentralizowanej, stwarzając tym samym warunki do poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi na poziomie poszczególnych jednostek, w tym i wojskowych jednostek budżetowych, w szczególności w zakresie zwiększenia skuteczności realizacji zadań, na które zostały przeznaczone środki publiczne.

---

[349] M. Koch, *Oddział gospodarczy*, Wyd. MON, Warszawa 1983, s. 59.
[350] *Poradnik wykorzystania rachunku...*, op. cit., s. 257.
[351] Ibidem, s. 259.

Tak współcześnie pojmowana kontrola finansowa w wojskowych jednostkach budżetowych stanowi część systemu kontroli wewnętrznej i dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem pieniężnych środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

W praktyce, w przyjętych obecnie rozwiązaniach stosowanych w wojskowych jednostkach budżetowych, kontrola finansowa jest procesem zintegrowanym z bieżącą działalnością jednostki. Obejmuje ona szereg czynności i działań wykonywanych przez dowódcę, dowódców (kierowników, szefów) komórek organizacyjnych, głównego księgowego, poszczególnych żołnierzy i pracowników w toku bieżącej działalności jednostki, które tworzą system kontroli finansowej. Elementy systemu kontroli finansowej wbudowane są w strukturę organizacyjną, procedury, czy praktykę przyjętą w danej jednostce. Czynności i mechanizmy kontrolne stanowią integralną część poszczególnych procesów i operacji prowadzonych w jednostce, np. wypłaty uposażeń i wynagrodzeń, dokonywanie płatności za usługi i dostawy, pobieranie dochodów, sporządzanie sprawozdań, wydawanie (przekazywanie) wyposażenia.

W wojskowych jednostkach budżetowych w ramach kontroli dokonuje się:

- kontroli wstępnej polegającej na weryfikowaniu zamierzonych decyzji (operacji) gospodarczych pod kątem celowości, gospodarności, rzetelności oraz ich zgodności z aktualnym stanem prawnym. Kontrola ta obejmuje również weryfikacje planów finansowych jednostki, projektów umów, dowodów księgowych i innych dokumentów powodujących powstawanie zobowiązań czy należności,
- kontroli bieżącej, polegającej na badaniu operacji gospodarczych (związanych z nimi dokumentami) w czasie ich realizacji,
- kontroli następnej, obejmującej badanie stanu faktycznego, głównie na podstawie dokumentów odzwierciedlających czynności już dokonane.

System kontroli finansowej w powyższym znaczeniu należy więc odróżnić od dotychczas funkcjonującego określenia kontroli wewnętrznej jako wydzielonej komórki organizacyjnej wykonującej czynności związane z tzw. kontrolą inspekcyjną lub systemu nadbudowanego nad operacyjną działalnością jednostki. Ważne jest również zrozumienie, że podstawą skutecznego systemu kontroli finansowej jest cały stan osobowy jednostki. Dowódca jednostki ustanawia cele, wprowadza mechanizmy systemu kontroli finansowej, ustala procedury kontroli oraz monitoruje i ocenia system kontroli finansowej. Jednak cały system kontroli finansowej składa się z szeregu zadań wykonywanych przez poszczególnych żołnierzy i pracowników jednostki (kierownicy, szefowie komórek organizacyjnych, główny

księgowy, inni) na ich stanowiskach pracy (służby) na każdym poziomie struktury organizacyjnej. Dlatego cały stan osobowy jednostki ma kluczowe znaczenie dla skuteczności tego systemu.

Zapewnienie właściwego procesu kontroli finansowej w wojskowych jednostkach budżetowych jest zresztą wymogiem obligatoryjnym narzuconym przez ustawę o finansach publicznych, a skuteczne sprawowanie tej kontroli jest bez wątpienia elementem zarządzania mającym na celu poprawę wydajności i efektywności gospodarowania środkami publicznymi.

Na mocy ustawy kontrola finansowa polega na przestrzeganiu procedur kontroli oraz przeprowadzaniu wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków, a także badaniu i porównywaniu ze stanem wymaganym faktycznego pobierania i gromadzenia środków publicznych. Obejmuje ona również dokonywanie wydatków ze środków publicznych, udzielanie zamówień publicznych, zwroty środków publicznych, prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie odpowiednich procedur kontroli[352].

Z punktu widzenia organizacji i działania kontroli finansowej w ramach wojskowej jednostki budżetowej szczególnie ważna, wiodąca rola przypada dowódcy tej jednostki. Zgodnie z ustawą dowódca jednostki odpowiada za całość gospodarki finansowej danej jednostki, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej[353].

Zagadnienia kontroli finansowej w wojskowej jednostce budżetowej są wprost włączone w gospodarkę finansową jednostki i tak jak za całą gospodarkę, tak i za kontrole finansową w jednostce odpowiada jej dowódca[354].

W wojskowej jednostce budżetowej w ramach kontroli zarządczej gospodarki finansowej jednostki dowódca jednostki zapewnia wykonanie:

- kontroli wstępnej operacji finansowych i gospodarczych według ustalonych przez siebie procedur,
- wstępnej oceny celowości wydatków na etapie zaciągania zobowiązań finansowych.

Dowódca prowadzi także niezależną pogłębioną kontrolę *ex-post*, stosowania ustalonych procedur przez poszczególne komórki organizacyjne jednostki.

---

[352] Por. art. 35a ust. 2 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[353] Por. art. 28a ust. 1 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 44 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[354] Por. J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce*..., op. cit., s. 29.

Ustalenie odpowiednich procedur kontroli finansowej należy zresztą do dowódcy wojskowej jednostki budżetowej.

Procedury kontroli finansowej obejmują szczegółowy sposób, tryb i komórki odpowiedzialne za prowadzenie kontroli finansowej.

Opracowanie procedur jest funkcją o podstawowym znaczeniu, gdyż do tych procedur odwołują się pozostałe, inne ustalenia dotyczące realizacji zadań kontroli finansowej w jednostce. Zgodnie z obowiązującymi przepisami[355] procedury te musza zostać ustalone w formie pisemnej i z uwzględnieniem standardów kontroli finansowej, które określa Minister Finansów.

Określone przez Ministra Finansów *Standardy Kontroli Finansowej* służą zapewnieniu spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej w sektorze publicznym, a więc i w ramach zbioru wszystkich funkcjonujących wojskowych jednostek budżetowych. Ustalają one zatem podstawowe wymagania odnoszące się do systemów kontroli finansowej w tych jednostkach.

Standardy kontroli zatwierdzone przez Ministra Finansów przedstawione są w obszarach odpowiadających podstawowym elementom kontroli wewnętrznej, tj.:

A. Środowisko systemu kontroli finansowej.
1. Uczciwość i inne wartości etyczne.
2. Kompetencje zawodowe.
3. Struktura organizacyjna.
4. Identyfikacja zadań wrażliwych.
5. powierzenie uprawnień.

B. Zarządzanie ryzykiem.
1. Monitorowanie realizacji zadań.
2. Identyfikacja ryzyka.
3. Analiza ryzyka i podejmowanie działań zaradczych.

C. Informacja i komunikacja.
1. Bieżąca informacja.
2. Efektywny system komunikacji wewnętrznej.
3. Komunikacja zewnętrzna.

D. Mechanizmy systemu kontroli finansowej.
1. Dokumentowanie systemu kontroli finansowej.
2. Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych.

---

[355] Por. art. 35a ust. 3 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

3. Zatwierdzanie operacji finansowych.
4. Podział obowiązków.
5. Nadzór.
6. Rejestrowanie odstępstw.
7. Ciągłość działania.
8. Ograniczenie dostępu do zasobów.

E. Ocena i audyt wewnętrzny.

1. Ocena systemu kontroli finansowej
2. Audyt wewnętrzny.

Standardy zostały określone w sposób na tyle ogólny, aby pomimo dużej różnorodności warunków w jakich działają jednostki sektora finansów publicznych, umożliwić kierownikom/dowódcom uwzględnienie tych standardów w ich jednostkach.

Opracowane na podstawie standardów procedury w wojskowej jednostce budżetowej powinny obejmować wszystkie podejmowane w jednostce operacje dotyczące gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem.

Zapewnienie stosowania i przestrzegania ustalonych procedur kontroli, jak również podejmowanie działań organizatorskich zmierzających do ustanowienia, funkcjonującego w ramach istniejących przepisów prawa, systemu kontroli finansowej w wojskowej jednostki budżetowej należy do obowiązków dowódcy jednostki.

Jednak system kontroli finansowej, powinien być zbudowany z uwzględnieniem nie tylko przepisów prawa, ale także specyficznych warunków prawnych, finansowych, organizacyjnych i kadrowych, w jakich funkcjonuje dana jednostka.

To zadaniem dowódcy wojskowej jednostki budżetowej jest zapewnienie systemu kontroli finansowej wspomagającego osiąganie celów przez jednostkę. System kontroli powinien być efektywny i skuteczny, mimo w zasadzie ciągłej zmiany warunków i otoczenia, w których jednostka funkcjonuje. Dowódca jednostki powinien więc stale dokonywać oceny funkcjonującego w jednostce systemu kontroli oraz jego poszczególnych elementów, aby zweryfikować, czy system został dobrze zaprojektowany i czy działa prawidłowo. System kontroli powinien być oceniany m.in. pod względem:

- skuteczności jego działania,
- możliwości jego ulepszenia,
- przydatności w zapobieganiu nieprawidłowościom, stratom lub złemu zarządzaniu[356].

[356] *Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004.

Z punktu widzenia kontroli finansowej realizowanej w wojskowej jednostce budżetowej istotne znaczenie ma wykonywanie planu finansowego, które znajduje swoje odzwierciedlenie w ewidencji księgowej wojskowej jednostki budżetowej.

Podstawą zapisów księgowych stwierdzających dokonanie operacji gospodarczej przez wojskową jednostkę budżetową są dowody księgowe[357]:

- zewnętrzne obce, otrzymane od kontrahentów (dostawców), np. faktury za dostarczone towary oraz za wykonane roboty i usługi, wyciągi bankowe,
- zewnętrzne własne, przekazywane w oryginale kontrahentom, np. faktury, noty księgowe, deklaracje do ZUS,
- wewnętrzne, dotyczące operacji wewnątrz jednostki, np. listy uposażeń i płac, raporty kasowe, dowody dotyczące wydania materiałów do użytkowania.

W wojskowej jednostce budżetowej dowód księgowy, zwany także dowodem źródłowym, jest dokumentem potwierdzającym dokonanie operacji gospodarczej lub finansowej w określonym miejscu i czasie, określającym zdarzenie podmiotowo i przedmiotowo oraz jego wymiar liczbowy (ilościowy i wartościowy, lub ilościowo-wartościowy). Każdy dowód księgowy powinien zawierać właściwy numer umożliwiający jego identyfikację.

Dowody księgowe podlegają ewidencji księgowej i są podstawowym uzasadnieniem zapisów księgowych.

Dowód księgowy powinien być rzetelny, to jest zgodny z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej którą dokumentuje, kompletny, wolny od wymazań, przeróbek i błędów rachunkowych. Aby dokument został uznany za kompletny dowód księgowy powinien zawierać co najmniej następujące informacje[358]:

- określenie rodzaju dowodu (podanie pełnej nazwy dowodu i ewentualnie jego symbolu lub kodu), oraz numeru identyfikacyjnego;
- określenie stron dokonujących operacji gospodarczej (podanie na dowodzie pełnej nazwy z adresem sprzedającego, kupującego, dostawcy i nabywcy, usługodawcy i usługobiorcy itp.), możliwe jest stosowanie skrótów powszechnie znanych i używanych;
- opis operacji i jej wartość, jeżeli jest to możliwe - określoną również w jednostkach naturalnych (umieszczenie na dowodzie księgowym opisu operacji gospodarczej lub finansowej oraz wartości tej operacji; tam jednak gdzie operacja jest mierzona

---

[357] Por. art. 20 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* ..., op. cit.
[358] Por. art. 21 i 22 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości*..., op. cit.

w jednostkach naturalnych, należy podać również ilość tych jednostek; w praktyce sprowadza się to do wyszczególnienia; nazwy transakcji, operacji, jednostki miary, ilości, ceny i wartości);

- datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą - także datę sporządzenia dowodu;
- podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki majątkowe; jeżeli operacja nie polegała na wydaniu lub przyjęciu składników majątkowych, to dowód zawiera tylko podpis wystawcy; podpis wystawcy może być z kolei zastąpiony znakami, zapewniającymi ustalenie osoby wystawcy dowodu, jeżeli dowód nie dokumentuje przekazania lub przyjęcia składnika majątkowego lub przeniesienia prawa własności bądź użytkowania wieczystego gruntu, albo nie jest dowodem zastępczym;
- stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca księgowania oraz - o ile nie wynika to z techniki dokonywania zapisów - sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja)[359] wraz z podpisem osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Każdy dowód księgowy przyjęty do realizacji, dokumentujący rozchód środków pieniężnych, powinien być sprawdzony pod względem merytorycznym przez szefa właściwej służby logistycznej (równorzędnego), w której dokonano wydatku, sprawdzony pod względem formalno-rachunkowym przez głównego księgowego (bądź upoważnionego pracownika pionu głównego księgowego) oraz zatwierdzony do wypłaty przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej (osobę przez niego upoważnioną). Dowody księgowe dotyczące wydatków osobowych zatwierdza (powinien zatwierdzać) wyłącznie dowódca.

Wszystkie wydatki nie ujęte w planie oraz nie wynikające z wcześniej podpisanych umów i zamówień (wydatki nieplanowe) powinien zatwierdzać również dowódca jednostki[360].

Kontrola (sprawdzenie) dowodów pod względem merytorycznym polega na ustaleniu prawidłowości ich danych, celowości dokonywania wydatku i zgodności z przepisami operacji wyrażonych w dowodach.

---

[359] Dekretacja księgowa to ogół czynności związanych z przygotowaniem dokumentów do księgowania oraz wydaniem dyspozycji co do sposobu ich księgowania. Obejmuje ona: segregację dokumentów, sprawdzenie ich prawidłowości oraz dekretację właściwą (nadanie numeru, umieszczenie adnotacji co do urządzenia księgowego, sposobu rejestracji i daty pod jaką dokument ma być zaksięgowany, oraz złożenie podpisu głównego księgowego lub innej upoważnionej osoby).

[360] Odpowiednie zapisy dotyczące kompetencji odnoszących się do zatwierdzania poszczególnych grup dowodów księgowych w wojskowej jednostce budżetowej należy umieścić w „Instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych jednostki wojskowej".

Kontrola (sprawdzenie) dowodów pod względem formalnym i rachunkowym polega na zbadaniu, czy dowody te są kompletne i zupełne, czy dobrze obrazują czynność stanowiąca podstawę wypłaty oraz czy nie zawierają błędów rachunkowych.

Ewentualne etatowe (personalne) powierzenie upoważnień i kompetencji dotyczących sprawdzania i zatwierdzania poszczególnych dowodów księgowych winno być ogłoszone w rozkazie dziennym dowódcy jednostki wojskowej.

Sprawdzenie dowodów pod względem formalnym i rachunkowym dokonuje pion głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej. Fakt sprawdzenia dowodu potwierdza podpisem główny księgowy.

Podpis złożony przez głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej na dokumentach dotyczących danej operacji jest dowodem dokonania przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym jednostki i wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Stanowi on zatem podstawowe ogniowo wstępnej kontroli finansowej realizowanej w wojskowej jednostce budżetowej.

Ponadto złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza wyłącznie, że:

1. Nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości merytorycznej tej operacji i jej zgodności z prawem;
2. Nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów, dotyczących tej operacji;
3. Zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym oraz harmonogramie dochodów i wydatków, a jednostka posiada środki finansowe na ich pokrycie.

Podpis osoby merytorycznie odpowiedzialnej za dokonanie wydatków i podpis głównego księgowego dają dowódcy wojskowej jednostki budżetowej podstawę dokonania wstępnej oceny celowości dokonywanego wydatku i gwarancję jego oszczędnego charakteru oraz terminowej realizacji. Hermetyzuje to ponadto procedury kontroli finansowej jednostki.

Ustawa o finansach publicznych[361] precyzuje wymogi, jakie muszą spełniać główni księgowi, jeżeli w danej jednostce wojskowej takie stanowisko istnieje. Z pewnością wymogiem podstawowym jest zatrudnienie/służba w tej jednostce. Jednak w przypadku, gdy w wojskowej jednostce budżetowej nie ma głównego księgowego, to i tak nie zwalnia to

[361] Por. art. 35 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 45 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

dowódcy jednostki ani z odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości[362], ani z obowiązku ustalenia i wykonywania pisemnych procedur kontroli finansowej.

Zgodnie z zapisami ustawy o finansach publicznych dowódca odpowiada za całość gospodarki finansowej jednostki, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej[363], ale wykorzystanie możliwości powierzenia określonych obowiązków dotyczących gospodarki finansowej[364], szczególnie głównemu księgowemu, jest nieuniknioną i korzystną z punktu widzenia gospodarki jednostki, koniecznością.

Ponadto zgodnie z ustawą o rachunkowości[365], dowódca jednostki ponosi także odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Zatem przy tak prawnie skonstruowanym zakresie odpowiedzialności dowódcy jednostki, obowiązki i uprawnienia głównego księgowego „uszczelniają" niewątpliwie gospodarkę jednostki i prowadzą do skuteczniejszej jej kontroli finansowej.

Główny księgowy dokonuje wstępnej kontroli dokumentów, kontroli *ex ante*. Dowodem dokonania kontroli jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji.

Ponadto główny księgowy, w razie ujawnienia nieprawidłowości w kontrolowanym przez niego zakresie zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w razie nieusunięcia nieprawidłowości odmawia (obligatoryjnie) jego podpisania.

Tak więc **w ramach procedur kontroli finansowej główny księgowy wojskowej jednostki budżetowej ma prawo odmówić podpisania dokumentu**.

O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy melduje pisemnie dowódcy jednostki. Dowódca jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji.

W przypadku gdy dowódca poleci w formie pisemnej rozliczyć operację w sposób zakwestionowany przez głównego księgowego, ten powinien dokument podpisać i przekazać

---

[362] Zgodnie z art. 4 ust. 5 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości...*, op. cit.

[363] Por. art. 28a, ust. 1 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

[364] Por. art. 28a, ust. 2 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 44 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

[365] Por. Ustawę z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* i art. 4 ust.5 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.

go do zaksięgowania stosownie do polecenia, z wyjątkiem wypadku, gdy wykonanie dyspozycji dowódcy jednostki stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie[366]. W razie gdyby wykonanie polecenia dowódcy jednostki stanowiło przestępstwo lub wykroczenie, główny księgowy jest zobowiązany powiadomić o tym organy powołane do ścigania przestępstw.

Dlatego też, w celu realizacji swoich zadań dotyczących wydatków wojskowej jednostki budżetowej, jak również w celu przygotowania do oceny przez dowódcę celowości dokonywanego wydatku główny księgowy ma prawo[367]:

1. Żądać od szefów (kierowników, równorzędnych) innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień;
2. Wnioskować do dowódcy jednostki o określenie trybu, według którego mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Znaczące miejsce głównego księgowego w gospodarce finansowej jednostki i w ramach procedur kontroli jej wydatków, dochodów i gospodarowania mieniem potwierdza fakt powierzenia mu przez dowódcę obowiązków i odpowiedzialności w zakresie:

1. Prowadzenia rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej,
2. Wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
3. Dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
4. Przeprowadzania wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

W toku realizacji gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej i jej kontroli istotne jest, iż ustawowe zapisy dają dowódcy wojskowej jednostki budżetowej możliwość powierzenia określonych obowiązków w dziedzinie gospodarki finansowej żołnierzowi/pracownikowi jednostki. Ze względów oczywistych jest to praktykowane niemal

---

[366] G. Sobieszek, Z. Rola, *Kontrola wewnętrzna*, Wyd. Skigraf, Warszawa 2000, s. 17.
[367] Por. art. 35 ust. 6 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 45 ust. 6 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

we wszystkich jednostkach[368]. Ustawa jasno stwierdza, że przyjęcie odpowiedzialności, o której tu mowa powinna zostać potwierdzona dokumentem[369].

Warto zaznaczyć, iż ustawa o finansach publicznych wymaga, aby główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych, a więc i główny księgowy wojskowej jednostki budżetowej był pracownikiem (żołnierzem) tej jednostki. Możliwość powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości w wojskowej jednostce budżetowej jedynie pracownikowi/żołnierzowi jednostki jest rozwiązaniem szczególnym w stosunku do zapisów ustawy o rachunkowości[370]. **Tym samym wykluczona jest możliwość powierzenia tej funkcji innym podmiotom, upoważnionym na podstawie certyfikatu księgowego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych**[371].

Należy przy tym pamiętać, że kontrola finansowa nie jest jednorazowym zdarzeniem. To proces, obejmujący wykonanie przez dowództwo (kierownictwo) kadrę i pracowników zaplanowanych czynności przy realizacji działań i operacji podejmowanych przez jednostkę oraz czynności, zapobiegające powstawaniu błędów i nieprawidłowości.

Wykonanie czynności związanych z dokonaniem operacji połączone jest ze sprawdzeniem, czy przebiegają one tak, jak powinny. Czynności potrzebne dla wykonania operacji i weryfikujące je mechanizmy kontroli stanowią integralną część procesów i operacji tworzących system kontroli finansowej, którego skuteczność powinna być stale oceniana, a wynikające z tej oceny wnioski winny uzasadniać stałe doskonalenia systemu[372].

System kontroli finansowej powinien zostać zaprojektowany i wdrożony w taki sposób, aby koszty wprowadzenia i działania systemu lub jego poszczególnych elementów nie przewyższały uzyskiwanych dzięki nim korzyści, przy czym należy brać pod uwagę również korzyści i koszty nie tylko natury finansowej. Zbyt rozbudowany system kontroli finansowej może spowolnić lub wręcz sparaliżować pracę jednostki, dając w zamian relatywnie małe korzyści. Jednak nawet najlepiej zaprojektowany i funkcjonujący system kontroli finansowej nie może dać całkowitej pewności, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Czynniki zewnętrzne lub wewnętrzne, np. pomyłki, błędy w ocenie sytuacji, presja czasu, naciski dowództwa szczebla nadrzędnego, zmowa pracowników, mogą oddziaływać na skuteczność systemu kontroli finansowej.

---

[368] *Zasady wdrażania systemu kontroli...*, op. cit., s. 6.
[369] Art. 28a ust. 2 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.
[370] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości...*, op. cit.
[371] C. Kosikowski, *Finanse publiczne...*, op. cit., s. 122.
[372] Z. Rola, *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, Alpha, Ostrołęka 2003, s. 55.

2.3. Ocena audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej

W gospodarce wojskowej, podobnie zresztą jak i w całym sektorze publicznym audyt wewnętrzny jest systemem zdecentralizowanym, funkcjonującym w poszczególnych jednostkach.

Zgodnie z obowiązującymi zapisami prawa, audyt wewnętrzny prowadzi się w wojskowej jednostce budżetowej, jeżeli jednostka dokonuje znacznych wydatków publicznych.

Minister Finansów w rozporządzeniu[373] określił kwoty przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego, oraz termin, w ciągu którego jednostki będą zobowiązane do rozpoczęcia audytu wewnętrznego.

Kwota wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, której przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych, wynosiła w badanym okresie 35.000.000 zł. Jednostki zostały zobowiązane do rozpoczęcia audytu wewnętrznego przed upływem pierwszego kwartału roku następującego po roku, w którym nastąpiło przekroczenie tej kwoty

Z racji tego, iż rok 2003 był pierwszym rokiem funkcjonowania tych rozwiązań, to określona wojskowa jednostka budżetowa, która przekroczyła wymieniona kwotę wydatków, powinna rozpocząć audyt wewnętrzny przed upływem pierwszego kwartału 2004 r., czyli najpóźniej do 31 marca 2004 r.

2.3.1. Organizacja audytu wewnętrznego

Organizacja audytu wewnętrznego oznacza cały krąg różnych pod względem prawnym podmiotów (organów, urzędów, komórek organizacyjnych, stanowisk), które włączone są w organizowanie zadań związanych z przeprowadzeniem audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych[374].

Zadania te polegają zarówno na bezpośrednim wykonywaniu funkcji audytorskich, jak i odnoszą się do zapewnienia efektywności i sprawnego przebiegu wykonywania audytu w skali konkretnej jednostki organizacyjnej, jak i całego kraju.

Takie, dwupoziomowe rozdzielenie audytu wewnętrznego w Polsce wynika z regulacji prawnych, które nie tworzą spójnego systemu w postaci wyodrębnionej struktury

---

[373] Rozporządzenie z dnia 20 grudnia 2002 r. ..., op. cit.
[374] J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny* ..., op. cit., s. 3 i nast.

organizacyjnej, obejmującej określone ogniwa ustalone według założonego porządku i łączone ze sobą więzami organizacyjnymi i funkcjonalnymi.

Również w resorcie obrony narodowej daje się zauważyć dwupoziomową organizację audytu wewnętrznego. Z jeden strony wyznacza ją audyt wewnętrzny szczebla „*ministerialnego*", z drugiej audyt wewnętrzny prowadzony w jednostkach organizacyjnych resortu, w tym w wojskowych jednostkach budżetowych. Prowadzony audyt wewnętrzny w resorcie obrony narodowej, podobnie jak i w całym kraju w zasadzie pozbawiony jest powiązań instytucjonalnych czy funkcjonalnych, co wynika zresztą z obowiązujących przepisów.

Komórką audytu wewnętrznego samego Ministerstwa Obrony Narodowej kieruje Szef Audytu Wewnętrznego, który podlega bezpośrednio Dyrektorowi Generalnemu MON oraz wspomaga Ministerstwo w realizacji celów i funkcji wyznaczonych przez dotyczące go przepisy prawa powszechnie obowiązującego, akty prawa wewnętrznego, a także inne dokumenty o charakterze programowym. Odpowiada wobec Dyrektora Generalnego za realizację funkcji związanych z audytem wewnętrznym.

W związku z tematem, który wyznacza zakres podjętych w dysertacji badań naukowych, szczególne znaczenie mają zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego na poziomie jednostki sektora finansów publicznych, a w istocie audytu wewnętrznego prowadzonego w wojskowej jednostce budżetowej.

W wojskowej jednostce budżetowej można wyróżnić określone ogniwa organizacji systemu audytu wewnętrznego, czyli: Dowódcę wojskowej jednostki budżetowej, Kierownika (szefa, komendanta) komórki organizacyjnej wojskowej jednostki budżetowej, Komórkę audytu wewnętrznego (KAW), Audytora wewnętrznego.

Audyt wewnętrzny, podobnie jak kontrola finansowa osadzony jest w ramach gospodarki finansowej jednostki organizacyjnej. Stąd też ogólna odpowiedzialność dowódcy wojskowej jednostki budżetowej za stan gospodarki finansowej w dowodzonej przez niego jednostce obejmuje także odpowiedzialność za zorganizowanie i zapewnienie funkcjonowania audytu wewnętrznego.

Zadania dowódcy jednostki w zakresie audytu wewnętrznego przedstawia tabela 15.

Konkretne zadania i kompetencje, jakie ustawa adresuje do dowódcy wojskowej jednostki budżetowej jako kierownika jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych są dość liczne i przejawiają się w różnych płaszczyznach, m.in. organizacyjnej, personalnej, koordynacji itd. Podstawowym zadaniem o charakterze organizatorskim dowódcy jednostki jest zapewnienie organizacyjnej odrębności (niezależności) wykonywania zadań audytu

określonych w ustawie. Realizacja tego zadania polega na powołaniu w wojskowej jednostce budżetowej komórki audytu wewnętrznego, podległej dowódcy tej jednostki.

Zapewnieniu niezależności komórki audytu wewnętrznego służy również wyłączenie jej pracowników z uczestnictwa w działaniach związanych z zarządzaniem jednostką budżetową[375].

Tabela 15. Zadania dowódcy wojskowej jednostki budżetowej w zakresie audytu wewnętrznego

	Wyszczególnienie	Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych	Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych
1	Zapewnienie organizacyjnej odrębności wykonywania zadań audytu.	art. 35e ust. 3.	art. 51 ust. 8.
2	Zatrudnienie audytora wewnętrznego i zwalnianie go ze stanowiska.	art. 35 e ust. 1 i 4.	art. 51 ust.8-11*.
3	Udział w przygotowaniu planów audytu opracowanych przez audytora wewnętrznego.	art. 35f ust. 3.	art. 53 ust.3.
4	Odbiór od audytora sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni i na rok następny.	art. 35f ust5 pkt 1-2.	art. 53 ust. 5 pkt 1 i 2.
5	Upoważnienie każdorazowa (i imiennie) audytora wewnętrznego do przeprowadzenia audytu oraz wyrażenie zgody na powołanie przez audytora rzeczoznawcy.	art. 35g.	art. 54.
6	Zapewnienie współpracy kierowników komórek organizacyjnych z audytorem wewnętrznym w trakcie wykonywania audytu.	art. 35h ust. 1-2.	art. 55.
7	Odbiór sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego, ewentualne podjęcie działań mających na celu usuniecie uchybień oraz usprawnienie funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej – poinformowanie o tym audytora wewnętrznego.	art. 35i	art. 56.
8	Rozpatrywanie sprawozdań z audytu i podejmowanie działań *„poaudytowych"*	art. 35i ust. 2.	art. 56.
9	Poinformowanie GIAW** oraz audytora wewnętrznego oraz przedstawienie uzasadnienia niepodjęcia działań naprawczych.	art. 35i ust. 3.	art. 56.
10	Przeprowadzenie oceny stosowania w jednostce przepisów i standardów w zakresie audytu wewnętrznego oraz zapewnienie upoważnionym pracownikom odpowiednich warunków do przeprowadzenia oceny	art. 35a.	art. 48.
11	Przeanalizowanie przedstawionych wyników oceny i ewentualne sformułowanie zastrzeżeń oraz przedstawienie ich za pośrednictwem GIAW Ministrowi Finansów.	art. 35t.	-

* - Wprowadzono nową regulację dotyczącą ochrony stosunku pracy audytorów, zgodnie z którą zmiana warunków pracy audytora wewnętrznego zatrudnionego w wojskowej jednostce budżetowej, może być dokonana po zasięgnięciu opinii GIAW.

** - GIAW – Główny Inspektor Audytu Wewnętrznego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustaw o finansach publicznych.

Bezpośrednia podległość oraz zapewnienie odrębności pociągają ponadto za sobą kolejną generalną zasadę, wynikającą z podstawowych standardów audytu wewnętrznego:

[375] Por. *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, publikowany w Internecie, www.mofnet.gov.pl, 2003, s. 9.

audytor musi mieć bezpośredni dostęp (w sensie komunikacyjnym i proceduralnym) do dowódcy swojej jednostki. W przeciwnym przypadku, np. podporządkowania go jednemu z kierowników, szefów komórki organizacyjnej jednostki, wyniki jego pracy mogą nie spełniać swojej roli - z różnych powodów, niekoniecznie zawinionych przez przełożonego[376].

W sferze personalnej z kolei do dowódcy jednostki należy zatrudnianie audytora (audytorów) wewnętrznego i zwalnianie go ze stanowiska[377]. Ponadto, z uwagi na bezpośrednią podległość audytora wewnętrznego dowódcy jednostki, dowódca dysponuje wobec audytora szeregiem dalszych uprawnień personalnych wynikających z pozycji przełożonego, a dotyczących np. awansowania, nagradzania, urlopowania itd.

Istotne zadania przypadają dowódcy jednostki w bieżącej realizacji procesów audytu. W tym zakresie wskazać należy przede wszystkim na:

1. Udział dowódcy jednostki w przygotowaniu planów audytu.

   Plan audytu przygotowuje audytor, ale obowiązany jest on działać w tym przedmiocie w porozumieniu z dowódcą jednostki. Działanie w porozumieniu oznacza wiążącą współpracę, współdecydowanie, a zatem ustalenie planu audytu następuje w efekcie zgodnej woli audytora i dowódcy wojskowej jednostki budżetowej. Dowódca jednostki ma tu więc istotny wpływ na wykonywanie audytu w podległej mu jednostce. Wpływ ten ma charakter nie tylko formalny (polegający na uzgodnieniu planu audytu), ale i merytoryczny, zważywszy na fakt, iż w planie audytu muszą być zawarte m.in. tematy audytu wewnętrznego, obszary ryzyka, planowane na lata następne sfery, które powinny być objęte audytem. Znaczenie dowódcy na tym etapie audytu potwierdza fakt, iż wojskowe jednostki budżetowe opierają swoją działalność, również w obszarze gospodarki finansowej, na swoistych, specyficznych dla wojska zasadach, a audytorzy to w większości osoby spoza kręgów mundurowych.
2. Upoważnienie przez dowódcę jednostki każdorazowo (i imiennie) audytora do prowadzenia audytu oraz wyrażanie zgody na powołanie przez audytora rzeczoznawcy.
3. Zapewnienie współpracy kierowników, szefów komórek organizacyjnych z audytorem wewnętrznym w trakcie wykonywania audytu.

Kolejne funkcje dowódcy jednostki wiążą się z rozpatrywaniem sprawozdań z audytu i podejmowaniem działań *„poaudytowych"*. Obowiązkiem dowódcy jest przyjęcie

---

[376] Por. *Zasady wdrażania systemu kontroli* ..., op. cit., s. 12.

[377] W Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* utrzymano zasadę, że rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym nie może nastąpić bez zgody GIAW. Wprowadzono ponadto nową regulację dotyczącą ochrony stosunku pracy audytorów, zgodnie z którą zmiana warunków pracy audytora wewnętrznego zatrudnionego w wojskowych jednostkach budżetowych, może być dokonana po zasięgnięciu opinii GIAW.

i zapoznanie się z przedłożonym przez audytora sprawozdaniem z przeprowadzonego w jednostce audytu. Opierając się na sprawozdaniu, dowódca powinien w zasadzie podjąć działania mające na celu usuniecie stwierdzonych uchybień oraz usprawnienie funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej i poinformować o nich audytora. Ta powinność dowódcy nie jest ujęta jednak w sposób rygorystyczny. W świetle ustawy dopuszczalne jest niepodjęcie działań naprawczych, wykorzystujących ustalenia audytu. Dowódca jednostki, niepodejmujący w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania sprawozdania działań zmierzających do usunięcia uchybień, ma jedynie obowiązek poinformowania o tym Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego oraz audytora wewnętrznego i przedstawienia uzasadnienia braku podjęcia działań naprawczych. Takie rozwiązanie w zakresie funkcji dowódcy jednostki, dotyczącej przyjmowania sprawozdania z audytu, jego analizy i działań naprawczych, wydaje się właściwe. Audyt ma służyć dowódcy wojskowej jednostki budżetowej, odpowiedzialnemu za całokształt działalności, w tym i za gospodarkę finansową tej jednostki, co oznacza, że to właśnie dowódca decyduje o wykorzystaniu ustaleń przeprowadzonego audytu i podjęcia działań naprawczych na podstawie tych ustaleń[378]. Choć z drugiej jednak strony należy zauważyć, iż w sektorze publicznym, w którym kierownictwo instytucji nie jest równocześnie jej właścicielem i nie partycypuje w ponoszonych przez nią kosztach powyższy mechanizm ma znacznie większe uzasadnienie funkcjonalne. Jest kwestią przyszłości, jak zadziała on w sytuacjach konfliktu miedzy podległością służbową audytora i jego uprawnieniem do egzekwowania od kierownika jednostki finansów publicznych informacji na temat nie usuniętych uchybień. Jednak z praktycznego punktu widzenia zawiadomienie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego winno mieć miejsce wyłącznie wtedy, kiedy zarówno prawdopodobieństwo zmaterializowania się ryzyka, jak i jego skutki finansowe są znaczące. Audytor wewnętrzny musi mieć świadomość konsekwencji, jakie podjęcie przewidzianych ustawą działań będzie miało dla jednostki wojskowej oraz dla obecnych i przyszłych relacji pomiędzy audytem a dowództwem wojskowej jednostki budżetowej[379]. Wśród najistotniejszych zadań dowódcy jednostki należy też wskazanie zadań związanych z przeprowadzeniem oceny stosowania w jednostce przepisów i standardów w zakresie audytu wewnętrznego. Dowódca poprzez umożliwienie:

- wstępu do obiektów i pomieszczeń jednostki,
- wglądu do dokumentów i innych materiałów,
- uzyskania od pracowników jednostki ustnych i pisemnych wyjaśnień,

[378] Por. J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie*... op. cit., s. 18.
[379] Por. K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*... op. cit., s. 24.

– zapewnia upoważnionym pracownikom odpowiednich warunków do przeprowadzania oceny jednostki. Po dokonaniu oceny dowódca analizuje przedstawione mu wyniki oceny. Na tej podstawie formułuje ewentualne zastrzeżenia do wyników oceny i przedstawia je w tym wypadku – za pośrednictwem GIAW – Ministrowi Finansów.

Konstatując, należy stwierdzić, iż zadania i kompetencje dowódcy wojskowej jednostki budżetowej stanowią istotne ogniwo w organizacji (i realizacji) audytu wewnętrznego, choć główna jego rola ma przede wszystkim wymiar organizatorski, a nie stanowiący i decydujący.

Dowódcy podlega bezpośrednio komórka audytu wewnętrznego, będąca składnikiem organizacji audytu na poziomie wojskowej jednostki budżetowej. Jej utworzenie stanowi formę realizacji ustawowego wymogu zapewnienia organizacyjnej odrębności wykonywania zadań audytu. Przepisy prawne nie normują oddzielnie sytuacji prawno-organizacyjnej tej komórki. Charakterystyczne cechy można upatrywać w tym, że (pomijając bezpośrednią podległość dowódcy jednostki) w jej składzie znajdują się zatrudnieni w jednostce audytorzy wewnętrzni i że jej zadania koncentrują się na wykonywaniu audytu (bez jakichkolwiek możliwości wiążącego oddziaływania na inne elementy składowe wojskowej jednostki budżetowej i jej pracowników)[380].

Działalność audytu wewnętrznego obejmuje przede wszystkim przegląd, ocenę i weryfikację stopnia przestrzegania, efektywności oraz adekwatności mechanizmów kontroli. Jest to funkcja o charakterze doradczym, zatem komórka audytu wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej nie dysponuje uprawnieniami władczymi wobec innych osób wewnątrz jednostki i nie ustanawia ona, ani nie wdraża zasad i procedur. Komórka audytu wewnętrznego może dokonywać jedynie przeglądu zasad, planów, procedur oraz innych mechanizmów kontroli wewnętrznej w zakresie kompetencji danej jednostki, oraz składać sprawozdania z ustaleniami dotyczącymi ich możliwych ulepszeń. Ewentualny audyt wewnętrzny prowadzony w wojskowej jednostce budżetowej w żaden sposób nie zwalnia innych osób wewnątrz jednostki z obowiązków im przypisanych. Co więcej, audytorzy wewnętrzni powinni pomagać, o ile to potrzebne, kadrze i pracownikom jednostki w zrozumieniu faktu, że cała obsada etatowa jednostki odpowiada za mechanizmy kontroli i dlatego nie powinno się polegać w jednostce jedynie na ustaleniach audytu[381].

---

[380] Por. J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie...*, op. cit., s. 19.

[381] Por. *Podręcznik procedur audytu wewnętrznego MON* [w]: Internet, www.wp.mil.pl, zakładka audyt wewnętrzny MON, Warszawa 2006, s. 10.

Jedną z trudności pojawiająca się w tworzonych w wojskowych jednostkach budżetowych komórkach audytu wewnętrznego jest problem zatrudnienia odpowiedniej liczby audytorów (osób). Decyzja o wielkości komórki audytu jednak winna być uzasadniona ilością i skomplikowaniem zadań, które komórka ma realizować. Oczywiście istotną rolę odgrywają także względy ekonomiczne.

Kwestia czy audyt powinien być prowadzony jednoosobowo, przez audytora wewnętrznego, czy w ramach zespołu osób tworzącego komórkę audytu wewnętrznego, zależy od wielkości i specyfiki jednostki, zakresu i liczby wykonywanych czynności i operacji, osób zatrudnionych, natury struktury organizacyjnej, wydajności i jakości pracy dowództwa i pozostałych komórek oraz ogólnej wielkości planu finansowego, zaleceń dotychczasowych kontroli, czy historii i charakteru dotychczasowych strat.

Oczywiście sama wielkość jednostki nie jest czynnikiem decydującym o liczbie pracowników w komórce audytu wewnętrznego. W rachubę wchodzą także takie czynniki jak np. efektywność systemu wewnętrznej kontroli finansowej, skuteczność dotychczasowej obsługi prawnej, stopień skomputeryzowania itp. Nie bez znaczenia ma również merytoryczne przygotowanie: kwalifikacje, doświadczenie, umiejętności audytora wewnętrznego. Znalezienie osób z odpowiednimi dla warunków wojska predyspozycjami i o szczególnie pożądanych dla audytora wewnętrznego cechach, z posiadanymi określonymi w przepisach prawa uprawnieniami to jeden z głównych problemów dotyczących audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej. Najbardziej pożądanymi u audytora cechami są[382]:

- etyczność i uczciwość,
- skrupulatność – zwracanie uwagi na szczegóły,
- wytrwałość,
- konsekwentność połączona ze zdolnością do ustępstw,
- dociekliwość,
- umiejętność analitycznego rozumowania,
- obiektywizm,
- poczucie sprawiedliwości,
- cierpliwość (umiejętność słuchania i spokojnego dyskutowania),
- zdolność odróżniania spraw ważnych od mało istotnych.

---

[382] Por. *Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych,* opublikowany w: Komunikacie nr 6/KF/2004 Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2004 w sprawie jego ogłoszenia, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004 r.

Jeśli audytor wewnętrzny (komórka audytu wewnętrznego) ma badać i oceniać wszystkie czynności i operacje, to musi je znać lub przynajmniej je rozumieć.

Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia wykonywania zadań audytu, audytor wewnętrzny jest najważniejszym ogniwem w całym systemie audytu. To na nim spoczywa ciężar bezpośredniej realizacji funkcji audytu wewnętrznego.

Ustawa o finansach publicznych kreuje zawód audytora wewnętrznego, który jest zawodem reglamentowanym, tzn. związanym z uzyskaniem uprawnień do jego wykonywania, zależnie od spełnienia prawem określonych warunków. W myśl zapisów ustawowych audytorem wewnętrznym może być jedynie osoba, która:

- ma obywatelstwo polskie[383];
- ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- nie była karana za przestępstwo popełnione umyślnie;
- posiada wyższe wykształcenie;
- złożyła z pozytywnym wynikiem egzamin przed Komisja Egzaminacyjną[384].

Tak więc, audytorem w wojskowej jednostce budżetowej może być wyłącznie osoba uprawniona, tj. taka, która spełniając ustalone przez ustawę warunki dotyczące jej statusu osobistego, wypełnia równocześnie warunek odnoszący się do przygotowania merytorycznego, polegający na złożeniu z pozytywnym wynikiem egzaminu z wiedzy i umiejętności, jakie ustawodawca uznał za niezbędne do sprawowania funkcji audytu[385].

---

[383] W Ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* zapis ten zmieniono i otrzymał on brzmienie: ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego.

[384] Ustawa *o finansach publicznych* normuje zasady powołania i pracy Komisji Egzaminacyjnej oraz organizację i zasady przeprowadzania egzaminu, delegacja ustawowa odsyła również do Rozporządzenia Ministra Finansów z 20 września 2002 r. *w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej* (DzU nr 166, poz. 1364), rozporządzanie to w kolejnych latach (1 maja 2004 r.) zostało zmienione Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2004 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej* (DzU 2004 nr 74, poz. 671) – zmiana dotyczyła przede wszystkim wysokości opłat za udział w egzaminie i wysokości wynagrodzenia członków komisji oraz regulaminu działania Komisji Egzaminacyjnej.

[385] Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej* (Dz.U. nr 102, poz. 1116) stworzyła nowe możliwości dla audytorów wewnętrznych i nadała temu zawodowi odpowiednią rangę. Przepisy znowelizowanej ustawy o finansach publicznych określały m.in. wymogi w stosunku do osób spełniających funkcje audytorów wewnętrznych. Jednak przeegzaminowanie audytorów dla instytucji wskazanych w ustawie, w tym i dla wojskowych jednostek budżetowych wymagało czasu. Z tego względu, ustawodawca przewidział 3-letni okres przejściowy. Do końca 2004 r. audytorami mogli być także pracownicy z przynajmniej rocznym doświadczeniem na stanowisku związanym z przeprowadzaniem kontroli lub audytu. W ciągu tego czasu pracownicy ci zostali zobowiązani do złożenia z wynikiem pozytywnym egzaminu przed Komisją Egzaminacyjną.

Konstatując, należy stwierdzić, że właściwa organizacja audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej zapewnia:

1. Dostarczenie dowódcy jednostki racjonalnego zapewnienia, że mechanizmy zarządzania i kontroli wewnętrznej funkcjonują prawidłowo.
2. Niezależną i obiektywną ocenę procesów, systemów oraz procedur istniejących w jednostce, a przez to wniesienie wartości dodanej dla jednostki.
3. Wykrywanie i określanie potencjalnego ryzyka, mogącego się pojawić w ramach działalności jednostki oraz badanie i ocenianie prawidłowości i efektywności systemów kontroli wewnętrznej, mających na celu eliminowanie tego ryzyka.
4. Składanie sprawozdania z poczynionych ustaleń przez audytora, oraz tam gdzie jest to właściwe, przedstawianie przez niego uwag i wniosków dotyczących poprawy skuteczności działania w danym obszarze.
5. Wykonywanie dodatkowych funkcji audytu wewnętrznego, tj.:

– badanie wiarygodności sprawozdań finansowych,
– ocenę przestrzegania zasady celowości i oszczędności w dokonywaniu wydatków, uzyskiwania możliwie najlepszych efektów w ramach posiadanych środków oraz przestrzegania terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

6. Ochronę majątku jednostki. Audytor choć nie jest odpowiedzialny za wykrywanie przestępstw, to powinien posiadać wiedzę pozwalającą mu zidentyfikować znamiona przestępstwa.
7. Wykonywanie czynności dających dowódcy tzw. racjonalny stopień zapewnienia oraz o charakterze doradczym. Działania o charakterze doradczym powinny być wykonywane o ile ich charakter nie narusza zasady obiektywizmu i niezależności audytora wewnętrznego.

2.3.2. Wykonywanie zawodu audytora wewnętrznego

W tradycji polskich instytucji sektora finansów publicznych, a wiec i w tradycji wojskowych jednostek budżetowych, brak było do tej pory zapotrzebowania na istnienie dodatkowego urzędu (osoby) pełniącego funkcje swoistego bufora bezpieczeństwa dla kierownictwa jednostek sektora finansów publicznych – dowódcy wojskowej jednostki budżetowej z punktu widzenia efektywności, legalności i gospodarności działania jednostki.

Obecnie audyt wewnętrzny w wojskowej jednostce budżetowej postrzegany jest jako służba. Oznacza to, że zadaniem audytora jest dostarczenie dowódcy obiektywnej informacji

odnośnie działania jednostki wojskowej, wdrożonych w niej systemów kontrolnych, postrzeganego ryzyka, możliwości jego zminimalizowania (wyeliminowania) oraz wprowadzenia usprawnień dla zwiększenia efektywności i wydajności działania wojskowej jednostki budżetowej[386].

W wojskowej jednostce budżetowej od audytora wewnętrznego oczekuje się, że będzie on w stanie nie tylko zweryfikować wszystko, co wynika z wewnętrznego funkcjonowania jednostki i jej zewnętrznego otoczenia, ale również wykazać utracone szanse, marnotrawstwo czasu i innych zasobów oraz oddziaływać profilaktycznie na zjawiska negatywne takie jak: nadużycia, oszustwa, kradzieże itp.

W podejściach prawnych audytor podporządkowany jest kontroli wewnętrznej, w podejściach organizatorskich – odwrotnie. Według prawa finansowego najważniejszymi pojęciami są: kontrola i nadzór. Jednak decydenci - praktycy, również resortu obrony narodowej, w audycie widzą przedłużenie funkcji zarządzania, skierowane na diagnozę sytuacji i działania profilaktyczne. Tym samym audyt wewnętrzny w wojskowej jednostce budżetowej staje się instrumentem nowoczesnego zarządzania.

W wojskowej jednostce budżetowej audytor wewnętrzny odpowiada bezpośrednio przed dowódcą jednostki za dostarczane informacje o prawidłowościach działania i efektywności systemu kontroli wewnętrznej oraz jakości jego działania, a także przygotowuje i dostarcza dowódcy jednostki: analizy, oceny, porady, informacje i wnioski na podstawie przeprowadzonych przez niego badań w różnych obszarach działalności jednostki.

Są to rzetelne, obiektywne i niezależne ustalenia stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania gospodarki finansowej, określenie i analiza przyczyn oraz skutków odchyleń od norm i standardów, jeżeli takie odchylenia ewentualnie wystąpiły, oraz przedstawianie dowódcy jednostki uwag i wniosków w sprawie usunięcia uchybień, tak aby dowódca jednostki uzyskał racjonalne zapewnienie co do funkcjonowania jednostki w zgodzie z prawem, w sposób efektywny i gospodarny.

Audytora wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej można zidentyfikować jako przede wszystkim diagnostę. Postrzega on jednostkę wojskowa jako zbiór systemów i podsystemów stworzonych dla osiągnięcia wyznaczonych przez dowódcę, lub nałożonych przepisami prawa i rozkazami przełożonych celów. Ocenia on, które systemy są kluczowe dla sytuacji finansowej jednostki i weryfikuje ich funkcjonowanie, celem racjonalnego zapewnienia, że są zgodne z prawem i efektywne.

[386] Por. Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego, pod red. H. Grocholskiego, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa 2004, s. 11.

Dowódca jednostki na ogół podejmuje decyzje na podstawie osobistej wiedzy oraz na podstawie przedstawionych mu meldunków, czy sprawozdań. Aby te decyzje były właściwe, poszczególne meldunki i sprawozdania musza być sporządzone terminowo i dokładnie. Poszczególne sprawozdania (szczególnie finansowe) przed dostarczeniem ich dowódcy wojskowej jednostki budżetowej powinny być one ocenianie przez audytorów wewnętrznych jednostki pod względem terminowości, dokładności i zawartości merytorycznej.

Rosnąca złożoność spraw gospodarczych sprawia, iż w wojskowych jednostkach budżetowych pojawiają się problemy wykraczające poza zakres wiedzy dowódców, którzy podejmują wiążące dla jednostki decyzje. Dlatego audytorzy wewnętrzni tych jednostek sprawdzają obliczenia przygotowane dla dowódców przez kierowników (szefów) komórek organizacyjnych jednostki. To dowódca podejmuje bieżące decyzje, a nie audytorzy wewnętrzni, którzy dostarczają lub weryfikują dane, na których podstawie są te decyzje podejmowane. Audytorzy oszacowują ponadto skutki decyzji i wskazują zagrożenia, które nie zostały uwzględnione.

Dowódca może opierać swoje decyzje o informacje otrzymane od audytora wewnętrznego. Dla zdiagnozowania ogólnej sytuacji wojskowej jednostki budżetowej dowódca może zadać audytorowi wewnętrznemu pytania, takie jak na przykład:

1. Czy struktura jednostki jest przejrzysta i funkcjonalna?
2. Czy nie dublują się zadania poszczególnych pracowników i komórek wewnętrznych?
3. Czy kierownicy (szefowie- równorzędni) niższych szczebli nie wchodzą ze sobą w konflikt kompetencyjny?
4. Czy w jednostce nie występują relacje, które umożliwiłyby zmowę?
5. Czy działalność przedmiotowa i podmiotowa jednostki jest zgodna z prawem?
6. Czy wydatki wojskowej jednostki budżetowej są oparte na zasadzie racjonalności?
7. Czy system rachunkowości oddaje rzetelny obraz stanu majątkowego jednostki?, itd.

Odpowiedzi udzielone na powyższe pytania wytyczą obszar działań audytora i pokażą, jak bardzo potrzebna i przydatna jest jego praca. Należy jednak podkreślić, że inspiratorem tych działań winien być dowódca, który odpowiada za podległą mu jednostkę. Zatrudniony w wojskowej jednostce budżetowej audytor wewnętrzny powinien być przede wszystkim niezależny, obiektywny i profesjonalny.

Niezależność jest podstawową cecha audytora. Oznacza ona możliwość samodzielnego decydowania o podejmowanych zadaniach i sposobach ich realizacji. To audytor określa zakres badania i komórki, w których będzie je prowadził. Niezależność

zapewniają audytorowi również ustawowe zapisy, szczególnie dotyczące zatrudniania go i zwalniania ze stanowiska (por. rozdział 2.3.1).

W jednostce wojskowej audytor nie powinien być narażony na próby naruszenia obszarów audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i przekazywania wyników. Musi mieć ponadto zagwarantowany nieograniczony dostęp do wszystkich dokumentów z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych, do wszystkich pracowników i innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu.

Obiektywizm audytora wewnętrznego wojskowej jednostki budżetowej oznacza, że na początku wykonywania zadania audytowego skupia się on na ustaleniu stanu faktycznego w zakresie badanego przedmiotu. Istotne jest, aby fakty stwierdzone w czasie wykonywania audytu były udowodnione. Dowody potwierdzające przeprowadzenia badania powinny być dołączone do akt bieżących. Sprawozdanie po przeprowadzeniu audytu powinno zawierać odsyłacze do akt bieżących. Stan faktyczny jest ustalany z zachowaniem należytej staranności zawodowej, po wykonaniu wszystkich możliwych w danym momencie czynności, przy zaangażowaniu całej wiedzy, doświadczenia i umiejętności. Niesprawdzone informacje nie mogą być podstawą twierdzeń, chociaż powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu metod badań i rodzaju transakcji podlegających sprawdzeniu. Stwierdzony stan faktyczny powinien być porównany ze stanem pożądanym. Różnice między tymi stanami to ustalenia (nieprawidłowości) opisane w sprawozdaniu z zadania audytowego. Audytor nie może zataić żadnego ustalenia. Ustalenia muszą być oparte na faktach, a nie na wrażeniach czy opiniach innych. Audytor nie może zapominać, że audyt wewnętrzny w wojskowej jednostce budżetowej jest usługą świadczoną dla jej dowódcy, który powinien mieć zaufanie do wyników pracy audytora. Niedopuszczalne jest dostosowywanie ocen audytora do oczekiwań innych osób (np. dowódcy, głównego księgowego, szefa logistyki, czy szefa sztabu). Audytorowi powinno towarzyszyć przekonanie o dostarczaniu usług wysokiej jakości i braku znaczących ustępstw w tej kwestii.

Zagadnieniem istotnym z punktu widzenia potrzeb wojskowej jednostki budżetowej jest **profesjonalizm** audytora wewnętrznego. Od audytora wymaga się wiedzy z zakresu audytu wewnętrznego, finansów publicznych, gospodarki finansowej wojska, rachunkowości, w tym rachunkowości budżetowej wojska, administracji publicznej szerokiego spektrum zagadnień dotyczących specyfiki działalności wojskowej. Dla zapewnienia profesjonalizmu, każdy audytor wewnętrzny ma obowiązek poszerzać swoją wiedzę i umiejętności przez stałe szkolenia zawodowe, co powinno być ujęte w planie szkoleń i w czym wspierać powinni audytorów dowódcy jednostek wojskowych.

Cechami charakteryzującymi audytora wewnętrznego jest również bezstronność, rzetelność i staranność. Model kompetencji audytora, kierownika komórki audytu wewnętrznego prezentuje tabela 16.

Tabela 16. Model kompetencji audytora – kierownika komórki

Dziedzina kompetencji		Zakres obowiązków	Znaczenie		
			duże	średnie	małe
Atrybuty zawodowe	**Zdolność do rozwiązywania problemów**	Opracowuje rozwiązania oparte na racjonalnej analizie informacji	V		
	Planowanie i organizacja	Postępuje systematycznie, koncentruje się na założonych celach	V		
	Wizja strategiczna	Rozwija wizje strategiczne, zachowuje ogląd problemów „*z lotu ptaka*"		V	
	Orientacja dotycząca kosztów i wyników	Planowane koszty przeciwstawia oczekiwanym korzyściom, używa efektywnie dostępnych rezerw	V		
	Zorientowanie w potrzebach	Rozumie potrzeby wszystkich zainteresowanych stron, ukierunkowuje odpowiednio swoje działanie		V	
Atrybuty społeczne	**Wyznaczanie celów i ich nadzorowanie**	Wyznacza cele dla siebie i swojego zespołu, nadzoruje zgodność z tymi celami		V	
	Zorientowanie w sprawach zespołu	Przyczynia się do dobrej współpracy w zespole	V		
	Komunikacja (ustna i pisemna)	Potrafi wyrazić się jasno i zrozumiale, dostosować się do wymagań słuchaczy, opanował najważniejsze języki obce	V		
	Przywództwo	Prowadzi efektywnie swój zespół do osiągnięcia celów		V	
	Dobór personelu	Dobiera personel, przyczynia się do dalszego rozwoju osobowego zespołu		V	
	Otwartość	Respektuje nowe idee i inne opinie, zachęca swój zespół do wypróbowania pomysłów i innowacji, wspiera ich zastosowanie		V	
	Zdolność motywowania	Inspiruje swoich współpracowników do osiągania najwyższych wyników, potrafi wzbudzić zainteresowanie zespołu i doprowadzić do realizacji celu		V	
	Kreatywność	Generuje kreatywne propozycje rozwiązań		V	
	Inicjatywa własna	Wspiera aktywność, inicjuje zmiany, tam gdzie maja one sens, przekonuje innych o tym, że zmiany są konieczne		V	
	Kształcenie/rozwój własny	Systematycznie wykorzystuje okazję do nauki i własnego rozwoju	V		
	Wytrzymałość	Jest wytrzymały i ma zdolność osiągania wysokich wyników również wówczas, gdy działa w trudnych warunkach	V		
	Nieprzekupność	Poprzez swój sposób myślenia i działania demonstruje wysoki stopień odporności na korupcję oraz odpowiedzialności etycznej	V		
	System wartości	Respektuje system wartości jednostki i działa na jej rzecz	V		

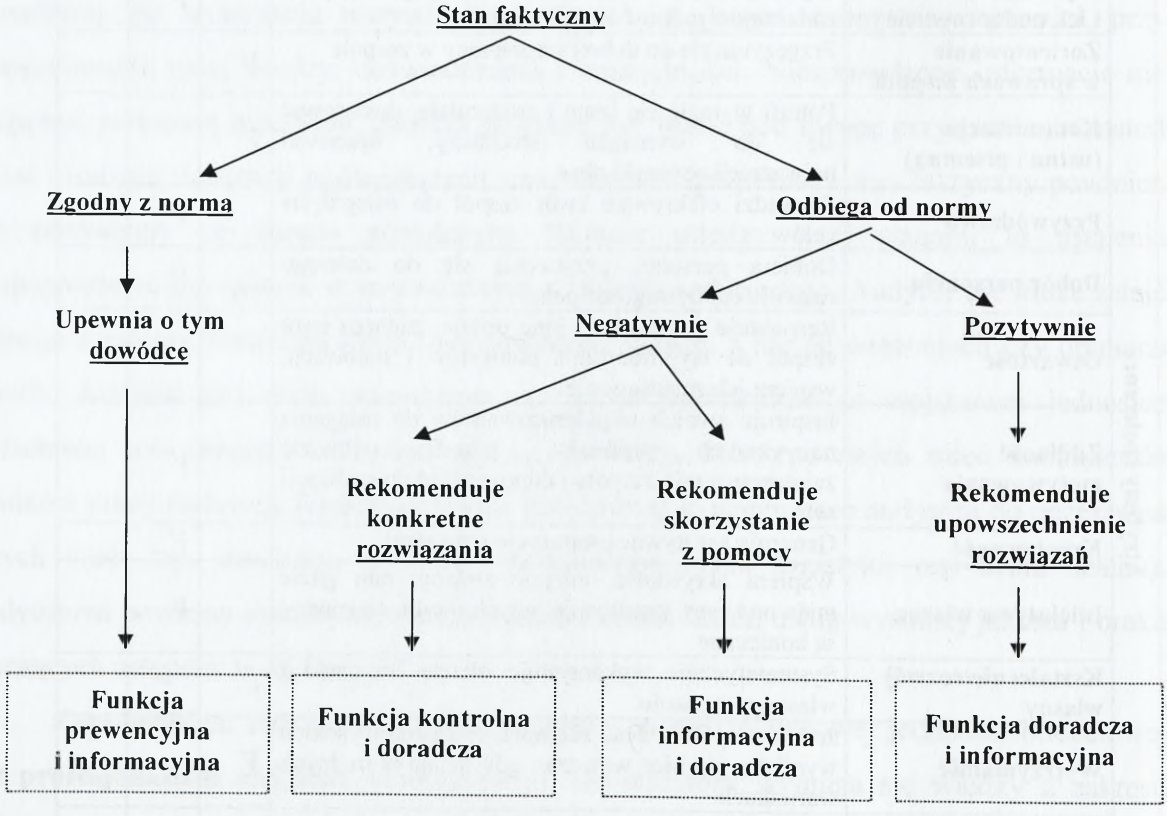
Źródło: K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 117.

W wojskowej jednostce budżetowej audytor wewnętrzny realizuje pięć podstawowych funkcji:

1. Gdy stan faktyczny odpowiada wzorcowemu, upewnia dowódcę, że wszystko jest w porządku – **funkcja prewencyjna**;
2. Gdy stan faktyczny negatywnie odbiega od wzorca, rekomenduje dowódcy środki zaradcze – **funkcja kontrolna i doradcza**;
3. Gdy stan faktyczny negatywnie odbiega od wzorca i audytor nie jest w stanie znaleźć skutecznego rozwiązania, rekomenduje dowódcy zwrócenie się o pomoc do czynników zewnętrznych (np. powołanie eksperta) – **funkcja informacyjna i doradcza**;
4. Gdy stan faktyczny pozytywnie odbiega od wzorca, rekomenduje upowszechnianie dobrych rozwiązań – **funkcja informacyjna i instruktażowa**.

W sposób graficzny przypadki te przedstawia schemat 31.

Schemat 31. Funkcje audytu wewnętrznego



Źródło: A. Piaszczyk, *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004, s. 69.

W dobie *„taniego państwa"* i globalnej oszczędności audytor wewnętrzny wojskowej jednostki budżetowej musi być profesjonalny, wydajny, wykształcony, kompetentny, zaangażowany, pomocny, efektywny i przydatny. Przyszłość audytu wewnętrznego leży we współpracy z dowódcą jednostki i ułatwianiu dowódcy zarządzania jednostką. Audytor, który

utrudnia życie dowódcy, ponosi porażkę, choć nie może się on uchylać od przedstawienia dowódcy wojskowej jednostki budżetowej wniosków mogących skutkować koniecznością podjęcia trudnych decyzji.

W celu formalnego spełnienia wymogów stawianych audytorowi wewnętrznemu w wojskowej jednostce budżetowej jego prawa i obowiązki oraz stawiane przed nim zadania winny być sporządzone w formie pisemnej.

Zadania i obowiązki audytora wewnętrznego jednostki wojskowej:

1. W porozumieniu z dowódcą jednostki, przygotowuje roczny plan audytu oparty na analizie ryzyka i uwzględniający czynniki organizacyjne. Plan audytu na rok następny jest przedstawiany kierownikowi jednostki w terminie umożliwiającym mu akceptację planu do końca października każdego roku. Sprawozdanie za rok poprzedni jest przekazywane kierownikowi jednostki do końca marca każdego roku.
2. Po upoważnieniu przez dowódcę jednostki, nabywa uprawnienia do przeprowadzania audytu.
3. Realizuje cele audytu poprzez rzetelne, obiektywne i niezależne przeprowadzanie zadań audytowych. Przed przystąpieniem do realizacji zadania audytor opracowuje program zadania audytowego, po zakończeniu zdania sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia audytu.
4. Powinien, o ile zachodzi taka potrzeba, przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez niego uwag i wniosków.
5. Prowadzi rzetelną dokumentację audytów:

– bieżące akta audytu wewnętrznego w celu dokumentowania przebiegu i wyników zadań audytowych,
– stałe akta audytu wewnętrznego, w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów, które mogą być przedmiotem audytu.

6. Ma obowiązek poszerzać swoją wiedzę, umiejętności oraz kwalifikacje przez stałe doskonalenie zawodowe. Kierownik jednostki powinien zapewnić odpowiednie środki na ten cel.
7. Powinien opracować i poddawać okresowej aktualizacji dokumenty określające cele i zasady funkcjonowania audytu w jednostce oraz dokumenty określające procedury realizacji audytu.
8. Powinien wykonywać swoją pracę w sposób niezależny i obiektywny, postępować zgodnie z normami etyki zawodowej, standardami audytu wewnętrznego i wewnętrznymi

procedurami, według najlepszej woli i wiedzy oraz z należytą starannością tak, by nie dawać powodu do podważania prezentowanych przez niego ocen i opinii.

9. Nie jest odpowiedzialny za procesy zarządzania ryzykiem i procesy kontroli wewnętrznej w jednostce. Nie jest też odpowiedzialny za wykrywanie przestępstw, ale powinien posiadać wiedzę pozwalającą mu zidentyfikować znamiona przestępstwa.
10. W zakresie wykonywania swoich zadań współpracuje z audytorami zewnętrznymi, oraz z inspektorami NIK i Departamentu Kontroli MON.
11. Zadania nie obejmują kontroli wewnętrznej w zakresie przygotowania procedur wewnętrznej kontroli finansowej oraz sprawowania kontroli określonej w tych procedurach.

Audytor wewnętrzny Jednostki Wojskowej ma prawo:

1. Wymagać od kierownika i pracowników komórki audytowanej zapewnienia odpowiednich warunków pracy oraz udzielania informacji i wyjaśnień, potrzebnych do zapewnienia właściwego i efektywnego przeprowadzania audytu wewnętrznego;
2. Dostępu do:

- wszelkich dokumentów (z zachowaniem przepisów o ochronie informacji niejawnych),
- wszystkich pracowników oraz wszelkich innych źródeł informacji potrzebnych do przeprowadzenia audytu wewnętrznego lub kontroli,
- informacji związanych z funkcjonowaniem jednostki, w której przeprowadzany jest audyt wewnętrzny.

3. Sporządzać z otrzymanych dokumentów, niezbędne odpisy, kopie lub wyciągi, jak również zestawienia i obliczenia (w tym zawarte na nośnikach elektronicznych); pracownik komórki w której przeprowadzany jest audyt, na wniosek audytora potwierdza odpis lub kopię dokumentu.
4. Zabezpieczania dokumentów i innych materiałów będących przedmiotem badania.
5. Przeprowadzania oględzin obiektów i składników majątkowych, w obecności pracownika komórki, w której przeprowadza się audyt, wyznaczonego przez jej kierownika.
6. Żądania od pracowników komórki audytowanej udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień, sporządzania notatek obrazujących stan faktyczny.
7. Utrwalania czynności dokonywanych w ramach audytu za pomocą urządzeń technicznych.
8. Wymagać udostępnienia dokumentów i informacji które powinny znaleźć się w aktach stałych audytu lub mogą posłużyć do procesu planowania audytu.

9. Powołać, w uzgodnieniu z dowódcą jednostki rzeczoznawcę do udziału w zadaniu audytowym. Opinia sporządzona przez rzeczoznawcę jest przekazywana audytorowi wewnętrznemu, który w razie potrzeby, może żądać jej uzupełnienia.

2.3.3. Praktyczna realizacja audytu wewnętrznego

Pierwszym zadaniem audytora wewnętrznego jeszcze przed rozpoczęciem przeprowadzania działań audytorskich w wojskowej jednostce budżetowej jest odpowiednie rozplanowania pracy. Ze względu na fakt, iż w większości wypadków audytorzy nie są w stanie przebadać całości funkcjonowania jednostki w krótkim okresie (np. w ciągu roku), konieczne jest zatem przyjęcie odpowiedniej metody gwarantującej dostarczenie dowódcy wojskowej jednostki budżetowej maksymalnie użytecznej, faktycznej i aktualnej informacji odnośnie poprawności działania jednostki. Ponadto audyt wewnętrzny ma przede wszystkim charakter systemowej oceny mechanizmów kontroli wewnętrznej, w tym zwłaszcza kontroli finansowej, w związku z czym, w możliwie najmniejszym stopniu powinien posługiwać się działaniami doraźnymi.

Tym samym priorytetowym zagadnieniem dotyczącym praktycznej realizacji audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej staje się planowanie - jako czynność i sam plan - jako dokument audytu.

Audyt wewnętrzny w wojskowej jednostce budżetowej przeprowadza się na podstawie planu rocznego[387], który przedstawia opis tego co komórka audytu wewnętrznego jednostki zamierza zrealizować w ciągu roku.

Plan audytu przygotowuje audytor wewnętrzny w porozumieniu z dowódcą jednostki wojskowej[388]. Audytor uwzględnia więc zalecenia i uwagi dowódcy jednostki w procesie tworzenia planu rocznego, choć nie może to oznaczać narzucenia woli audytorowi w realizacji określonych zadań.

Proces planowania składa się z kilku etapów, na zakończenie każdego z nich następuje uzupełnienie odpowiadającej mu części z wzoru planu rocznego audytu:

1. Zebranie podstawowych informacji o wojskowej jednostce budżetowej istotnych dla przeprowadzenia audytu.
2. Określenie i charakterystyka obszarów poddawanych audytowi.
3. Określenie metodyki przeprowadzania analizy ryzyka.

---

[387] Por. art. 35 f ust. 1 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 53 ust. 1 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych..., op. cit.,.

[388] Por. art. 35f ust. 3 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych...*, op. cit. i art. 53 ust. 3 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych...*, op. cit.,.

4. Dokonanie i przedstawienie wyników analizy ryzyka.
5. Zaplanowanie organizacji pracy audytu wewnętrznego, w szczególności określenie ilości dni na realizację zadań audytowych.
6. Wybór zadań do przeprowadzenia w danym roku.
7. Określenie obszarów, które powinny zostać objęte audytem wewnętrznym w kolejnych latach.

Audytor wewnętrzny sporządza sprawozdanie z wykonania rocznego planu audytu w wojskowej jednostce budżetowej. Przykładową metodykę tworzenia planu audytu w wojskowej jednostce budżetowej, według tzw. metody *„krok po kroku"* przedstawia schemat 32.

Schemat 32. Metodyka tworzenia planu audytu wewnętrznego



Źródło: *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, pod red. H. Grocholskiego, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa 2004, s. 13.

Audytor wewnętrzny w celu przygotowania planu audytu wewnętrznego, dokonuje analizy obszarów ryzyka w zakresie działania wojskowej jednostki budżetowej, biorąc pod uwagę[389]:

1. Cele i zadania jednostki,
2. Przepisy prawne dotyczące działania jednostki,
3. Wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu lub kontroli,

[389] Por. Ibidem.

4. Wyniki wcześniej dokonywanej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, w tym kontroli finansowej,
5. Wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka mające wpływ na realizację celów jednostki,
6. Uwagi kadry i pracowników jednostki,
7. Liczbę, rodzaj i wielkość dokonywanych operacji finansowych,
8. Liczbę i kwalifikacje kadry i pracowników jednostki,
9. Sprawozdania finansowe.

Analiza ryzyka jest wykonywana przez audytora w celu efektywnego wykorzystania zasobów audytu i objęcia działaniami audytu wewnętrznego obszarów obarczonych najwyższym ryzykiem, a przez to najbardziej kluczowych w realizacji zadań wojskowej jednostki budżetowej.

W wojskowej jednostce budżetowej, czynniki sprzyjające wystąpieniu ryzyka, są związane przede wszystkim z[390]**:**

1. **Infrastrukturą** (np. zakłócenia w dostawach energii, przerwy w łączności telefonicznej, w dostępie do Internetu, zakłócenia w dojazdach kadry i pracowników);
2. **Środowiskiem prawnym** (np. nowe przepisy prawa, brak informacji o zmianie przepisów, brak regulacji prawnej w danym zakresie, skomplikowane bądź niejasne przepisy, niejednoznaczna ich interpretacja);
3. **Środowiskiem naturalnym** (np. zanieczyszczenia środowiska oraz związane z tym konsekwencje - również finansowe);
4. **„Siłą wyższą"** (pożar, powódź, huragan, trzęsienie ziemi);
5. **Zagrożeniami zewnętrznymi** (np. działania przestępcze, terroryzm);
6. **Dostawcami i usługodawcami** (np. niestabilne zaopatrzenia, monopolistyczna pozycja dostawców, ich częste zmiany, nagłe zaprzestanie działalności, niezgodna z prawem obszary działalności dostawców);
7. **Wielkością i płynnością przydzielonych środków finansowych** (np. zmiany w planie finansowym, nieterminowy przydział środków finansowych, blokada wydatków budżetowych);
8. **Nieproduktywną stratą środków** (np. oszustwo, kradzież, brak możliwości ubezpieczenia strat, kary umowne, inne kary i grzywny);
9. **Sprawozdawczością finansową** (np. zmiany w systemie księgowania, częste zmiany pracowników odpowiedzialnych za sprawozdania);

---

[390] Por. K. Stańczyk, *Obowiązki dowódcy wojskowej jednostki budżetowej w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego z punktu widzenia obowiązującego prawa*, „Zeszyty Naukowe AON" 2006, nr 1.

10. **Utrzymaniem ciągłości pracy systemów informatycznych** (np. zatrzymaniem pracy systemów informatycznych, brak przepływu informacji o błędach w systemach),
11. **Dostępem do zasobów informatycznych jednostki** (np. niekontrolowany wypływ danych z systemów, włamanie do systemów, nielegalne wykorzystanie uprawnień, kodów);
12. **Przetwarzaniem informacji** (np. nieadekwatność informacji, na podstawie których podejmuje się decyzje i wydaje rozkazy, utrata informacji, naruszenie poufności informacji);
13. **Nowymi zadaniami lub rozkazami** (np. brak odpowiednich zasobów osobowych, materiałowych, finansowych, informacyjnych, krótki termin informacji, konieczność współpracy z innymi, różnymi podmiotami);
14. **Niepowodzeniami w osiąganiu celów w przeszłości** (np. niezrealizowanie zadania, rozkazu, polecenia przełożonych, przekroczenia planowanych wydatków lub kosztów, słabe wyniki kontroli zewnętrznych);
15. **Przypadkami nieprawidłowości w przeszłości** (np. naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nieprawidłowe wydatki, naruszenie bądź obejście procedur kontrolnych, naruszenia prawa lub regulacji wewnętrznych);
16. **Czynnikami ryzyka wrodzonego** (np. bojowy charakter działalności, wielkość jednostki, wielkość stanów osobowych, służba żołnierzy „*z poboru*", wielkość majątku trwałego, posiadanie i odpowiedzialność za uzbrojenie i sprzęt wojskowy, liczba transakcji, wielkość budżetu, zadania związane z możliwością wystąpienia narażenia życia ludzkiego, wykonywanie zadań na znacznych odległościach od macierzystej jednostki, rozłąka z rodziną, stres zawodowy itp.).

Niezależnie od obranej przez audytora metody analizy ryzyka, wynikiem jej przeprowadzenia winno być sporządzenie rankingu zadań audytowych w kolejności od zadań dotyczących obszarów obarczonych najwyższym ryzykiem do zadań audytowych dotyczących obszarów obarczonych najniższym ryzykiem. W przypadku pojawienia się czynników mogących w istotny sposób wpłynąć na zmianę oceny ryzyka jakim obarczona jest działalność wojskowej jednostki budżetowej, a także w szczególnie uzasadnionych przypadkach, na wniosek dowódcy jednostki wojskowej audytor przeprowadza audyt wewnętrzny poza planem audytu.

Przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego audytor wewnętrzny opracowuje program zadania audytowego, uwzględniając w nim:

1. Cel zadania audytowego,

2. Zadania i czynności komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
3. Wyniki analizy ryzyka istniejącego w działalności tej komórki i w obszarze objętym zadaniem audytowym,
4. Wyniki analizy systemu kontroli, w tym kontroli finansowej i zarządzania środkami publicznymi w danym obszarze,
5. Wyniki wcześniej przeprowadzonego audytu lub kontroli,
6. Wyniki badań analitycznych określonych problemów,
7. Działania jednostki, które mogą wpływać na opinię publiczną,
8. Opinie naukowe i specjalistyczne,
9. Dostępność dowodów,
10. Potrzebę powołania rzeczoznawcy do udziału w zadaniu audytowym,
11. Przewidywany czas trwania zadania audytowego i datę jego rozpoczęcia.

W programie zadania audytowego zamieszcza się:

1. Oznaczenie zadania audytowego, ze wskazaniem jego numeru i tematu,
2. Cel zadania audytowego,
3. Analizę ryzyka,
4. Podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania audytowego,
5. Wskazówki metodyczne, w tym:

– techniki przeprowadzania zadania audytowego,
– sposób przeprowadzania zadania audytowego,
– problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach,
– dowody niezbędne do dokonania ustaleń i sposób ich badania,
– wskazówki o charakterze techniczno - organizacyjnym,
– wzory wykazów i zestawień,

6. Założenia organizacyjne,
7. Harmonogram przeprowadzania zadania audytowego.

Techniki przeprowadzania zadania audytowego obejmują:

1. Zapoznawanie się z dokumentami służbowymi,
2. Uzyskiwanie wyjaśnień i informacji od pracowników komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
3. Uzyskiwanie informacji uzupełniających od innych pracowników jednostki,
4. Obserwację wykonywania zadań przez pracowników komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,

5. Przeprowadzanie oględzin, w przypadku gdy należy zweryfikować stan lub istnienie zasobów komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
6. Rekonstrukcję wydarzeń lub obliczeń pozwalającą ocenić dokładność i prawidłowość
7. Zastosowanych działań oraz wiarygodność wyników,
8. Sprawdzanie rzetelności informacji przez porównanie jej z informacją pochodzącą z innego źródła,
9. Porównanie określonych zbiorów danych w celu wykrycia operacji nieprawidłowych lub wymagających wyjaśnienia,
10. Graficzną analizę procesów,
11. Rozpoznawcze badanie próbek polegające na pobieraniu próbek losowych oraz stosowaniu testów.

W szczególnie uzasadnionych przypadkach audytor wewnętrzny, w porozumieniu z dowódcą wojskowej jednostki budżetowej, może dokonać zmiany programu zadania audytowego w trakcie jego przeprowadzania.

Do przeprowadzenia audytu wewnętrznego przez audytora uprawnia imiennie upoważnienie wystawiane przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej oraz legitymacja służbowa lub dowód osobisty[391].

Celem przeprowadzenia audytu wewnętrznego wojskowej jednostce budżetowej jest zebranie, analiza, interpretacja i utrwalenie informacji uzasadniających wyniki przeprowadzanego audytu. W trakcie czynności audytor wewnętrzny ma obowiązek uzyskać wszelkie informacje, które wiążą się z celami zadania, aby dokonać tego skutecznie winien on w tym celu wykorzystać całe spektrum posiadanych praw i kompetencji

Przed rozpoczęciem audytu (zwykle nie później niż dwa tygodnie przed rozpoczęciem zadania) audytor zawiadamia kierownika komórki audytowanej (szefa – równorzędnego) o przedmiocie i czasie trwania audytu[392].

Audytor wewnętrzny ponadto, przed przystąpieniem do realizacji zadania audytowego przeprowadza w jednostce **naradę otwierającą** z udziałem audytorów wewnętrznych (jeśli tacy są zatrudnieni w danej jednostce) uczestniczących w zadaniu audytowym, kierownika komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, lub z udziałem wyznaczonego przez niego pracownika tej komórki.

---

[391] Por. art. 35 f, g ust. 1 Ustawy z dnia 28 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 54 ust. 1 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

[392] Por. art. 36 h ust. 1 Ustawy z dnia 28 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 55 ust. 1 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

Podczas narady otwierającej audytor wewnętrzny przedstawia cel, tematykę i założenia organizacyjne zadania audytowego.

Kierownik komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, przedstawia informacje dotyczące jej funkcjonowania oraz uzgadnia z audytorem wewnętrznym sposoby unikania zakłóceń w pracy w trakcie przeprowadzania zadania audytowego.

W wykonywaniu czynności audytowych w wojskowej jednostce budżetowej audytorzy najczęściej wykorzystują następujące techniki audytowe:

- rozmowy z kadrą zawodową i pracownikami danej komórki organizacyjnej wojskowej jednostki budżetowej,
- rozmowa z osobami, na które audytowana działalność wywiera wpływ (np. audyt sposobu i terminów wypłacania należności pieniężnych żołnierzom służby zasadniczej - rozmowa z tymi żołnierzami),
- obserwacja na miejscu (oględziny),
- analiza sprawozdań i innych dokumentów przygotowanych dla dowódcy jednostki,
- procedury analityczne,
- schematy, wykresy,
- testy kroczące,
- zaprojektowanie kwestionariuszy kontroli wewnętrznej.

W trakcie realizacji zadania audytowego, audytor wewnętrzny może odbywać narady z pracownikami komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny. Pracownicy audytowanej komórki, są zobowiązani, na żądanie audytora, udzielać informacji i ustnych wyjaśnień. Udzielane informacje i wyjaśnienia utrwalane są z kolei na piśmie i podpisane przez osobę, która je złożyła i przez audytora. Pracownicy ponadto mogą z własnej inicjatywy złożyć oświadczenia, których audytor nie ma prawa odmówić od wpisania do bieżących akt audytu.

Na tym etapie realizacji zadania audytowego sporządza się **wstępne sprawozdanie**, którego celem jest upewnienie się, że audytor prawidłowo zrozumiał części składowe systemu oraz zapewnienie kierownikowi możliwości ustosunkowania się i oceny tego sprawozdania, a także wyrażenia własnych myśli i opinii.

Po zakończeniu zadania audytowego w celu przedstawienia i omówienia wniosków ze wstępnych ustaleń i pozostałych wniosków audytu wewnętrznego audytor wewnętrzny zwołuje **naradę zamykającą**, z udziałem kierownika komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, oraz wskazanych przez niego pracowników tej komórki.

Audytor wewnętrzny może, na wniosek kierownika komórki, w której jest przeprowadzony audyt wewnętrzny, zaprosić do uczestniczenia w naradzie zamykającej, osoby sprawujące nadzór nad działalnością komórki, ustalając czas i miejsce odbycia narady.

Celem narady jest także poinformowanie kierownika komórki poddanej audytowi o wynikach audytu i o procesie sprawozdawczym, osiągnięcie porozumienia na temat ustaleń, oraz zapoznanie z działaniami naprawczymi z zaplanowanymi lub już podjętymi w celu poprawy ewentualnych niedociągnięć ujawnionych w trakcie wykonywania zadania audytowego.

Z przeprowadzenia narad, audytor wewnętrzny sporządza protokół, który zawiera informację o celu, przebiegu i wyniku narad. Protokół podpisują prowadzący naradę audytor wewnętrzny oraz kierownik komórki, w której jest przeprowadzony audyt wewnętrzny, albo osoba przez niego wskazana. W razie odmowy podpisania protokołu przez kierownika komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, albo osobę przez niego wskazaną, audytor wewnętrzny czyni o tym wzmiankę w protokole. W tym przypadku kierownik komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny albo osoba przez niego wskazana powinny niezwłocznie pisemnie uzasadnić przyczyny odmowy podpisania protokołu.

Audytor wewnętrzny **sporządza sprawozdanie z przeprowadzenia audytu wewnętrznego**, w którym przedstawia, w sposób jasny, rzetelny i zwięzły, ustalenia i wnioski poczynione w trakcie audytu wewnętrznego.

Sprawozdanie zawiera:

1. Oznaczenie zadania audytowego,
2. Datę sporządzenia,
3. Nazwę i adres komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny,
4. Imię i nazwisko audytorów wewnętrznych, uczestniczących w zadaniu audytowym jak również numer i datę imiennego upoważnienia do przeprowadzania audytu wewnętrznego,
5. Cel przeprowadzania zadania audytowego,
6. Zakres przedmiotowy zadania audytowego,
7. Podjęte działania i zastosowane techniki przeprowadzania zadania audytowego,
8. Termin, w którym przeprowadzono audyt wewnętrzny,
9. Zwięzły opis działań komórki, jej strategii i celów, zwłaszcza w obszarze poddanym audytowi wewnętrznemu,
10. Ustalenia stanu faktycznego,
11. Określenie oraz analizę przyczyn i skutków uchybień,

12. Uwagi i wnioski w sprawie usunięcia stwierdzonych uchybień,
13. Podpisy audytorów wewnętrznych - uczestniczących w zadaniu audytowym.

Sporządzone sprawozdanie audytor wewnętrzny, przekazuje kierownikowi komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny - po **odbyciu narady zamykającej**.

Jeżeli kierownik komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, stwierdzi zasadność uwag i wniosków zawartych w sprawozdaniu, wyznacza osoby odpowiedzialne za ich wykonanie oraz wskazuje termin ich realizacji, powiadamiając o tym audytora wewnętrznego. Ponadto kierownik komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny, może zgłosić na piśmie, w terminie 14 dni od dnia otrzymania sprawozdania, dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia dotyczące ustaleń stanu faktycznego, analizy przyczyn i skutków stwierdzonych uchybień oraz uwag i wniosków zawartych w sprawozdaniu[393]. W takim wypadku audytor wewnętrzny dokonuje ich analizy i w miarę potrzeby podejmuje dodatkowe czynności wyjaśniające w tym zakresie, a w przypadku stwierdzenia zasadności dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń – powoduje dokonanie zmiany lub uzupełnienia odpowiedniej części albo całości sprawozdania. Natomiast w razie nieuwzględnienia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, audytor wewnętrzny przekazuje swoje stanowisko wraz z uzasadnieniem - na piśmie kierownikowi komórki. Kopię tego stanowiska wraz z dodatkowymi wyjaśnieniami (zastrzeżeniami) audytor włącza do bieżących akt, a także przekazuje egzemplarz sprawozdania dowódcy wojskowej jednostki budżetowej oraz kierownikowi komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny.

Kierownik komórki, po otrzymaniu sprawozdania może zgłosić na piśmie dowódcy jednostki swoje stanowisko do przedstawionego sprawozdania, a audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny dostosowania działań jednostki do zgłoszonych przez niego uwag i wniosków. Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających audytor wewnętrzny zamieszcza w notatce informacyjnej. Dokument ten audytor wewnętrzny przekazuje dowódcy jednostki lub komórki, w której jest przeprowadzany audyt wewnętrzny.

[393] Por. §21 ust 2 i 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 ..., op. cit.

3. PROPOZYCJA ROZWIĄZAŃ SYSTEMOWYCH DOTYCZĄCYCH KONTROLI FINANSOWEJ I AUDYTU WEWNĘTRZNEGO WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ

Kontrola finansowa w wojskowych jednostkach budżetowych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem, audyt wewnętrzny zaś jest istotnym uzupełnieniem kontroli finansowej, w tym sensie, że rozszerza on kontrolę finansową o mechanizm monitorujący i doradczy, służący dowódcy wojskowej jednostki budżetowej i pozwalający na ocenę i diagnozę całokształtu procesów (i stanów) zachodzących w tej jednostce, przede wszystkim w płaszczyźnie gospodarowania środkami publicznymi, ale także w sferze organizacyjnej, kadrowej czy też np. w odniesieniu do funkcjonowania kontroli finansowej i procedur z nią związanych.

Cechą charakterystyczną wojskowych jednostek budżetowych jest to, że kontrola finansowa występuje we wszystkich jednostkach, zaś audyt wewnętrzny tylko w ściśle określonym prawem finansowym sytuacjach[394].

System kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowych jednostkach budżetowych jest zatem zbudowany z dwóch komponentów, tworzących podsystemy: kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

W takim ujęciu audyt rozszerza kontrolę, gdyż obejmuje nie tylko sprawdzanie i ocenianie (co jest domeną kontroli), lecz zawiera również elementy doradztwa i wspomagania dowódcy wojskowej jednostki budżetowej w zakresie ustalenia całokształtu stanu jednostki pod względem gospodarowania finansami publicznymi.

Głównym determinantem, prawnie wyznaczającym konieczność stosowania audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej, jest wielkość wydatków dokonywanych przez jednostkę w ciągu roku budżetowego (powyżej 35 mln zł.). Z tego względu audyt wewnętrzny usytuowany w wojskowej jednostce budżetowej, dokonującej znacznych wydatków budżetowych, nie może być oderwany od kontroli finansowej. Zarówno uwarunkowania, które doprowadziły do ustanowienia instytucji prawnej audytu, jak i treści oraz cele i zadania tej funkcji (nieodbiegające przecież daleko od np. funkcji kontroli finansowej) każą traktować audyt jako jeden z komponentów systemu finansowego.

Jednym z istotnych elementów podsystemu kontroli finansowej są procedury, za pomocą których wprowadzane są w jednostce formalne mechanizmy kontrolne. Procedury

---

[394] Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2002 r. *w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków...*, op. cit.

takie, zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych, powinny funkcjonować w każdej wojskowej jednostce budżetowej. Weryfikację poprawności i stosowania procedur kontroli stanowią zaś przeprowadzane w jednostkach zadania audytowe.

W związku z obecnymi przygotowaniami i ewentualną możliwością podjęcia w przyszłości decyzji, co do oddzielenia w jednostkach wojskowych funkcji dowódczych od gospodarczych[395], można przewidywać, że przyszłe rozwiązania organizacyjne prowadzić będą do zmniejszenia ilości jednostek wojskowych realizujących zadania gospodarcze, szczególnie obejmujące obsługę finansową i zabezpieczenie logistyczne. Nowe rozwiązania mogą natomiast doprowadzić do koncentracji tych zadań w wyznaczonych jednostkach, czego istotną miarą byłoby zwiększenie budżetów tych jednostek. Z tego też względu proponowane w dysertacji rozwiązania racjonalizacji gospodarki budżetowej, obejmujące kontrolę finansową i audyt wewnętrzny odpowiadają zarówno na teraźniejsze zapotrzebowanie, jak i przewidywane wyzwania. Ponadto, można przypuszczać, że przyszłe rozwiązania, które prowadzić będą do zwiększenia wydatków budżetowych w ramach określonej jednostki budżetowej w wojsku, spowodują konieczność stałego stosowania obu komponentów, tj. kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w ramach jednego, spójnego systemu.

3.1. Propozycja zmian podmiotowych systemu

Proces szkolenia wojsk i utrzymania ich w gotowości bojowej do działań wymaga określonych zasobów ludzkich, materiałowych, finansowych i informacyjnych. Racjonalne gospodarowanie zasobami, w ramach istniejących norm prawnych, pozwala na osiągnięcie zamierzonych celów i ich ocenę.

Obecny system gospodarczy na poziomie jednostek wojskowych oparty jest o wojskową jednostkę budżetową (poprzednio oddział gospodarczy). Większość wojskowych jednostek budżetowych funkcjonuje jako operacyjne jednostki wojskowe (brygady, pułki, bataliony). Za przeprowadzeniem zmian organizacyjno-zadaniowych w istniejącym systemie gospodarki finansowej i zabezpieczenia logistycznego jednostek wojskowych przemawiają względy organizacyjne i ekonomiczne. Zmiany te wymagają jednak zasadniczej reorganizacji w jednostkach wojskowych, a także w instytucjach nadrzędnych takich jak: dowództwa

---

[395] Por. Decyzję nr 106/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 18 kwietnia 2005 r. *w sprawie powołania zespołu do opracowania koncepcji oddzielenia w wojskowych jednostkach budżetowych funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych.*

rodzajów sił zbrojnych, okręgi wojskowe, Sztab Generalny WP i komórki organizacyjne Ministerstwa Obrony Narodowej.

Celem tej części dysertacji jest zaprezentowanie dotychczas podejmowanych i dokonanych już zmian, oraz koncepcji co do przyszłości funkcjonowania podmiotów gospodarczych resortu obrony narodowej, szczególnie w zakresie organizacji gospodarki finansowej i audytu wewnętrznego.

3.1.1. Dotychczasowe doświadczenia - eksperyment „Garnizon 2000"

Rozpoczęcie prac nad zmianami w funkcjonowaniu jednostek wojskowych, rozmieszonych na obszarze garnizonów, w aspekcie odciążenia jednostek operacyjnych od realizacji zadań o charakterze gospodarczo – zabezpieczających nastąpiło w 1998 r., kiedy to opracowano koncepcję i powołano zespół koordynujący do przeprowadzenia eksperymentu pod kryptonimem „Garnizon - 2000"[396].

Wówczas w Siłach Zbrojnych występowało blisko 2340 jednostek i instytucji wojskowych, które stacjonowały w 318 garnizonach. W 217 garnizonach (co stanowiło 68 % ogólnej ich liczby) stacjonowały jednostki wojsk operacyjnych, i to w założeniach przede wszystkim do tej grupy garnizonów adresowany był projekt eksperymentu.

Eksperyment miał dostarczyć doświadczeń i wniosków umożliwiających kierownictwu resortu obrony podjęcie decyzji o włączeniu problematyki, stanowiącej przedmiot badań w zakres długofalowego programu rozwoju Sił Zbrojnych.

Proponowane zmiany organizacyjne miały spowodować rozdzielenie działalności gospodarczej od dowódczej i przemieszczenie z poszczególnych jednostek garnizonu i skupienie w Komendzie Garnizonu takich zadań, jak:

- zabezpieczenie obsługi finansowej;
- żywienie w warunkach garnizonowych;
- zabezpieczenie w przedmioty zaopatrzenia mundurowego i usługi kąpielowo-pralnicze;
- zaopatrzenie w mps;
- utrzymanie i bieżąca obsługa infrastruktury;
- zaopatrzenie w techniczne środki materiałowe;
- zabezpieczenie medyczne w warunkach garnizonowych;
- organizacja zintegrowanych przewozów;
- organizacja działalności kulturalnej w garnizonie.

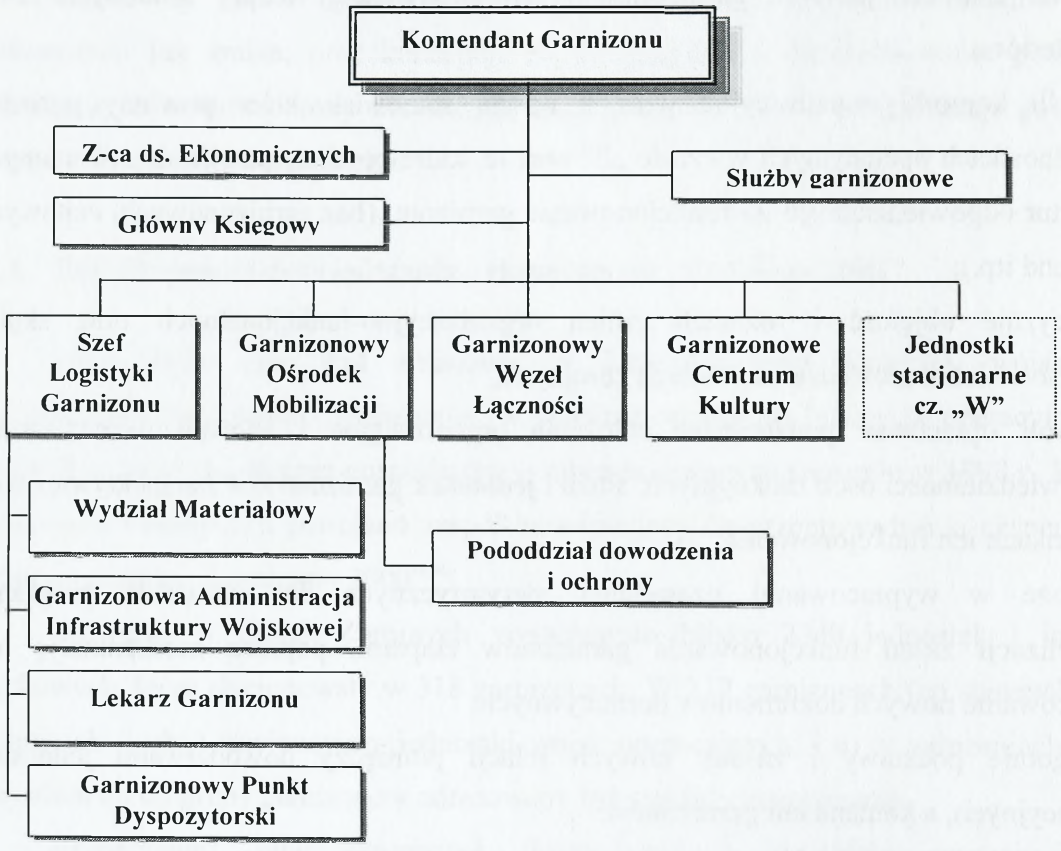
[396] Na podstawie Zarządzenia Ministra Obrony Narodowej nr 61/org./MON z 9 lipca 1998 r.

Ponadto zakładano, iż „Garnizon 2000":

1. Uzasadni potrzebę wprowadzenia zmian w zakresie zadań, struktur i funkcji garnizonów;
2. Określi charakter nowych garnizonów i ich klasyfikację według ustalonych norm i kryteriów;
3. Określi komórki organizacyjne wraz z ilością stanowisk, które powinny pozostać w jednostkach operacyjnych w czasie „P" oraz te, które powinny przejść do stworzonych struktur odpowiedzialnych za funkcjonowanie garnizonu (baz garnizonowych, etatowych komend itp.);
4. Sprecyzuje objętość i rozmach zmian organizacyjno-funkcjonalnych oraz skutki finansowe ich wprowadzenia w siłach zbrojnych;
5. Pozwoli opracować podstawowe założenia organizacyjne i znowelizowane zasady odpowiedzialności osób funkcyjnych, służb i jednostek garnizonów w perspektywicznych warunkach ich funkcjonowania;
6. Pomoże w wypracowaniu uzasadnień merytorycznych do wdrożenia programu nowelizacji zasad funkcjonowania garnizonów etapami, poprzez modernizację lub opracowanie nowych dokumentów normatywnych;
7. Przygotuje podstawy i zasady nowych relacji pomiędzy dowództwami jednostek operacyjnych, a komendami garnizonów;
8. Odciąży dowódców jednostek od realizacji zadań gospodarczych i zabezpieczających;
9. Zwiększy integrację infrastruktury ogólnej z komunikacyjną i szkoleniową oraz lotniskową (morską);
10. Zapewni bardziej równomierną obsługę jednostek wojskowych stacjonujących w garnizonie;
11. Zmniejszy ilość terenowych organów infrastruktury funkcjonujących w garnizonie;
12. Zmniejszy ilościowo dotychczasowe obsady etatowe, szczególnie w zakresie służby finansowej, służb zabezpieczenia logistycznego, a także ochrony oraz mobilizacyjnego rozwinięcia jednostek garnizonów, poprzez integrację zadań w tych sferach działania w Komendach Garnizonów;
13. W miarę swojego rozwoju, dostarczy doświadczeń i wniosków do dalszych usprawnień organizacyjnych i funkcjonalnych.

Graficzną prezentację proponowanych wówczas zmian w strukturze organizacyjnej nowej Komendy Garnizonu w Bydgoszczy przedstawia schemat 33.

Schemat 33. Proponowana struktura organizacyjna Komendy Garnizonu Bydgoszcz



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych w Sztabie Generalnym WP.

Zmiany w organizacji funkcjonowania garnizonów miały spowodować sprawniejszą realizację zadań przez poszczególne jednostki operacyjne i przynieść wymierne korzyści finansowe oraz poprawić funkcjonowanie garnizonów w zakresie zabezpieczenia logistycznego i realizacji zadań mobilizacyjnych.

Istotnym efektem eksperymentu miała się stać również możliwość określenia we wszystkich jednostkach jednolitych zasad rachunku kosztów wraz ze wskazaniem miejsc ich powstawania, dając tym samym możliwość ich przyszłego porównywania.

W trakcie prac, zespół koordynacyjny przyjął i rozpatrywał podział garnizonów według 3 kryteriów: podporządkowania, wielkości oraz dostępności.

W zależności od usytuowania jednostek garnizonu w strukturach rodzajów sił zbrojnych podzielono je na: **lądowe, lotnicze i morskie**, o charakterze:

- **jednorodnym**, w którym wszystkie jednostki wchodzą w skład i podlegają dowództwu jednego rodzaju sił zbrojnych,
- **różnorodnym**, w którym tej powiązań nie ma.

W zależności od znaczenia, rangi i wielkości (liczby jednostek i instytucji wojskowych) sklasyfikowano garnizony na:

- **bardzo duże** – obejmujące ponad 50 jednostek i instytucji;
- **duże** – od 30 do 50 jednostek;
- **średnie**- od 20 do 30 jednostek;
- **małe** - mniej niż 10 jednostek.

W zależności od dostępności garnizony podzielono na: otwarte, zamknięte lub mieszane.

Do eksperymentu wytypowano garnizony:

- **Bydgoszcz** – zaliczony do bardzo dużych i różnorodnych;
- **Świnoujście** – średni, różnorodny;
- **Dęblin** – średni, różnorodny.

Proponowane wówczas rozwiązania dotyczyły stworzenia organów finansowych Komend Garnizonów, które miały posiadać pełną samodzielność i nie podlegać pod żaden rodzaj sił zbrojnych. Środki budżetowe miały być przekazywane do organu finansowego Komendy Garnizonu bezpośrednio z Departamentu Budżetowego, w wysokości określonej przez dysponentów dla poszczególnych jednostek i realizowane w poszczególnych działach i rozdziałach dochodów i wydatków. Eksperyment zakładał ponadto utworzenie w składzie Komend Garnizonów zintegrowanych komórek głównego księgowego. W komórkach tych dotychczasowi główni księgowi jednostek mieli pełnić funkcje kierowników działów, spełniając jednocześnie rolę koordynatorów realizacji zadań w dotychczasowych oddziałach gospodarczych.

W zakresie zabezpieczenia logistycznego zakładano przyjęcie ujednoliconej pod względem organizacyjno-funkcjonalnym struktury logistyki, obejmującej:

- planowanie zabezpieczenia logistycznego jednostek garnizonu, realizowanego przez komórki planowania zabezpieczenia materiałowego (służb mundurowej, żywnościowej i mps) oraz planowania zabezpieczenia technicznego, a także planowania transportu oraz lekarza garnizonu;
- realizację zabezpieczenia logistycznego przez komórki zabezpieczenia materiałowego i technicznego, zapewniającego realizację (przez podlegające Komendzie Garnizonu siły

i środki) zasadniczych zadań w zakresie zabezpieczenia materiałowego i technicznego (obejmującego badania diagnostyczne i remonty bieżące pojazdów itp.), a także zabezpieczenia medycznego i transportu.

W zakresie infrastruktury proponowano utworzenie Garnizonowej Administracji Infrastruktury Wojskowej (np. w garnizonie Bydgoszcz z 6 istniejących WAK zakładano utworzenie 1 GAIW), która byłaby organem wykonawczym Komendanta Garnizonu w zakresie:

- zakwaterowania wojska i gospodarowania nieruchomościami;
- technicznego utrzymania infrastruktury ogólnowojskowej, szkoleniowej, specjalnej, gospodarki energetycznej i komunalnej;
- zaopatrywania w ruchome składniki majątkowe, niezbędne do wyposażenia i eksploatacji infrastruktury wojskowej.

Komendant garnizonu, któremu podlegał by Szef GIAW, odpowiadać miał za stan techniczny eksploatowanych obiektów, infrastrukturę techniczną, gospodarkę komunalną i ochronę środowiska, a jednocześnie sprawowałby nadzór nad gospodarowaniem mieniem ruchomym, niezbędnym do wyposażenia i technicznego utrzymania infrastruktury. Określałby również rejony zakwaterowania jednostek oraz zgłaszał potrzeby mieszkaniowe i nadzorował rozdział osobnych kwater stałych.

W założeniu eksperyment miał być realizowany w latach 1998 - 2000, w trzech zasadniczych etapach:

1. Monitorowanie,
2. Praktyczna realizacja w wytypowanych garnizonach,
3. Wdrażanie nowych struktur i zasad funkcjonowania garnizonów w Siłach Zbrojnych RP.

Etap 1 obejmował porównanie istniejących struktur z proponowanymi rozwiązaniami. W etapie tym określone miały zostać koszty funkcjonowania garnizonów w nowych uwarunkowaniach

Etap 2 miał objąć praktyczną część eksperymentu, polegającą na wdrożeniu rozwiązań w wytypowanych garnizonach i ocenie w 2001 roku efektywności wprowadzanych zmian.

Etap ten, a w konsekwencji dalszy, praktyczny test eksperymentu nie został zrealizowany ze względu na brak uregulowań prawnych.

Warto zaznaczyć, iż w etapie 3 zakładano, że po podjęciu stosowych decyzji, ich efektem będzie wdrażanie od 2002 roku w SZ RP nowych struktur oraz zasad funkcjonowania garnizonów.

Proponowana w eksperymencie organizacja funkcjonowania garnizonów zakładała sprawniejszą realizacje zadań, zmniejszenie ilości stanowisk przeznaczonych dla osób funkcyjnych zajmujących się zabezpieczeniem funkcjonowania jednostek, uzyskanie wymiernych korzyści finansowych oraz poprawę funkcjonowania garnizonów w zakresie zabezpieczenia logistycznego i realizacji zadań mobilizacyjnych. Jednak mimo opracowania teoretycznej podbudowy oraz przygotowania harmonogramu wdrożenia nie wprowadzono eksperymentu do praktycznego przetestowania.

Eksperyment uwidocznił, iż oddzielenie funkcji gospodarczych od dowódczych w jednostkach wojskowych, to szereg decyzji, dotyczących przygotowania i realizacji tegoż przedsięwzięcia, odnoszących się nie tylko do organizacji gospodarki finansowej, czy zabezpieczenia logistycznego, lecz również szeregu zabiegów dotyczących organizacji zadań mobilizacyjnych, czasu „W", kadrowych, dotyczących infrastruktury, podziału kompetencji itp., powodzenie których jest również uzależnione od wcześniejszego przygotowania regulacji prawnych. Chociaż z wymienionych powodów eksperyment nie został zrealizowany, doświadczenia, które pozyskano w trakcie jego tworzenia, będą mogły być wykorzystane w kolejnych przedsięwzięciach realizowanych w tym obszarze.

3.1.2. Przesłanki zmian rozwiązań systemowych

Dynamicznie zmieniające się otoczenie zewnętrzne przejawiające się w konkurencji rynkowej, rozwoju systemu finansowego, bezrobociu, przebudowie sektora publicznego, restrukturyzacji i modernizacji Sił Zbrojnych wymuszają zmiany organizacyjne wojskowych jednostek budżetowych.

Zmiany te dotyczą ilości, wielkości i zadań oraz przeznaczenia jednostek. Wynikają one ponadto z potrzeby rozwiązań organizacyjno - prawnych rozdzielających funkcje dowódcze oraz administracyjne i logistyczne, oraz dążenia do uzyskania autonomiczności jednostek wojskowych w rozumieniu samodzielności działań operacyjnych. Obecnie ocenia się, że istnieje zbyt daleko idące *„przywiązanie"* jednostek do stacjonarnej bazy szkoleniowej i logistycznej.

W poszczególnych jednostkach wojskowych ewentualne przesunięcia zadań, szczególnie o charakterze gospodarczo – finansowym mają odbywać się w ramach garnizonów, w których jednostki te są rozmieszczone, i to garnizonów (a więc i jednostek) określanych mianem perspektywicznych.

Rozmieszeniem garnizonów[397] i stacjonujących w nich jednostek wojskowych jest jednak związane z pewnymi problemami, do których można zaliczyć:

- ograniczony limit środków finansowych na infrastrukturę wojskową;
- trudności z utrzymaniem w eksploatacji przykoszarowej bazy szkoleniowej;
- brak kompleksowo sprecyzowanych wymogów w zakresie dostosowania infrastruktury koszarowej do potrzeb pododdziałów złożonych z żołnierzy zawodowych;
- brak mieszkań dla żołnierzy zawodowych;
- utrudniony dostęp w garnizonach do placówek opieki medycznej oraz instytucji zabezpieczających potrzeby kulturalne, oświatowe i socjalne.

Również w praktyce wdrażania *„Programu rozwoju Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2003 – 2008"* zaobserwowano szereg problemów koniecznych do uregulowania. Wynikały one głównie z nie w pełni właściwej koordynacji działań pomiędzy poszczególnymi dowództwami RSZ w zakresie zagospodarowania infrastruktury wojskowej oraz rozbieżności w dokumentach organizacyjnych i dyslokacyjnych dotyczących jednoznacznego określania miejsca stałej dyslokacji jednostek, czy niejasno sprecyzowanych kompetencjach w kontaktach przedstawicieli wojska z organami administracji samorządowej i rządowej, WAM oraz AMW w sprawach dotyczących garnizonu. Trudności spowodowane były również brakiem precyzyjnych uregulowania obszarów funkcjonowania garnizonów (granice garnizonu, kompleksy wojskowe).

Wprowadzone w 2004 r. zmiany do ustawy o powszechnym obowiązku obrony[398] określiły, iż Minister Obrony Narodowej tworzy, przekształca i znosi garnizony, określa zadania ich dowódców oraz siedziby i terytorialny zasięg właściwości oraz powierza żołnierzom zawodowym pełnienie funkcji dowódcy garnizonu oraz zwalnia z tej funkcji.

W wykonaniu ustawy, dostosowując uregulowania dotyczące garnizonu do realnych potrzeb Minister Obrony Narodowej wydał rozporządzenie[399] oraz stosowną decyzję[400]

---

[397] Garnizonem określa się miejscowość lub kilka położonych obok siebie miejscowości, w których stale lub czasowo rozmieszczone są jednostki wojskowe, por.: *Mała Encyklopedia Wojskowa*, MON, Warszawa 1967, s. 24.

[398] Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 października 2004 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej* (DzU 2004, nr 241, poz. 2416).

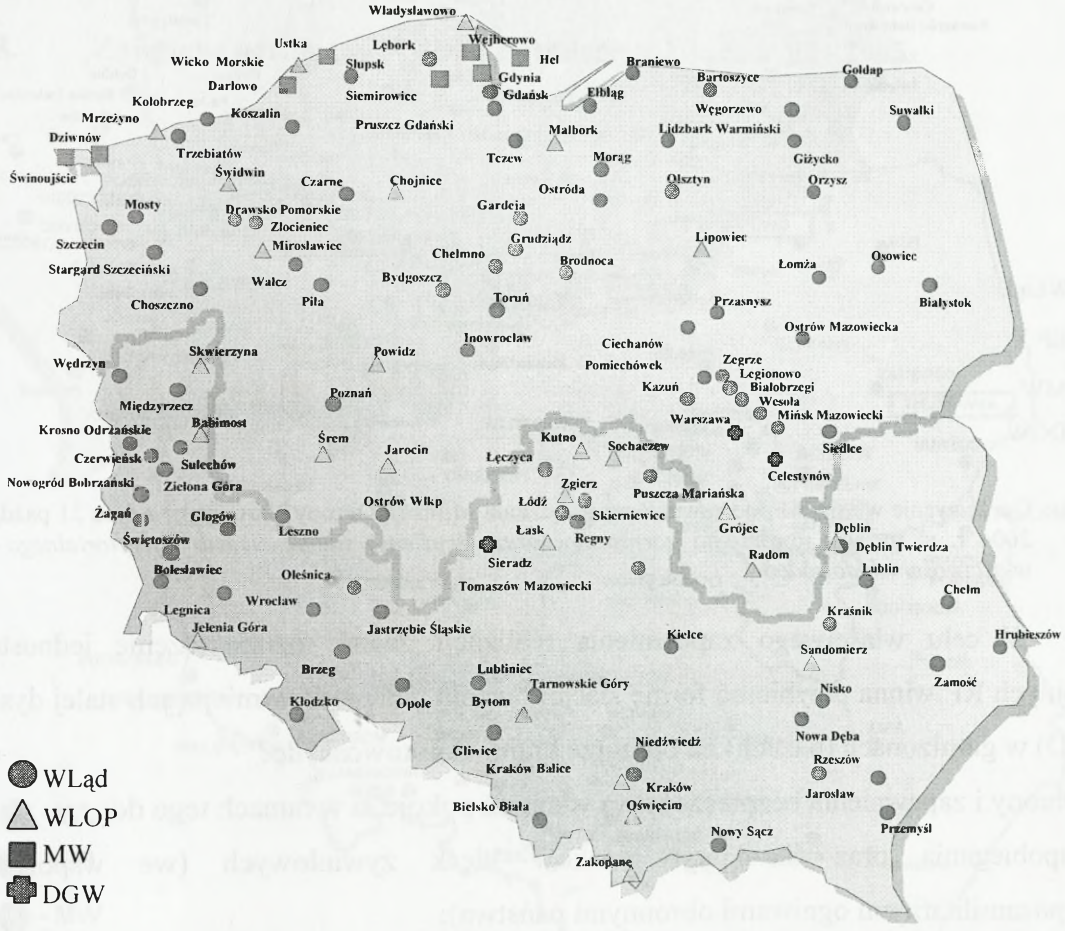
[399] Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 21.10.2004 r. *w sprawie utworzenia garnizonów oraz określenia zadań, siedzib i terytorialnego zasięgu właściwości ich dowódców* (DzU 2004, nr 242, poz. 2423).

[400] Decyzja Ministra Obrony Narodowej nr 38/MON z dnia 22.02.2005 r. ..., op. cit.

i jednocześnie wprowadzone zostały odpowiednie zapisy w nowym Regulaminie Ogólnym Sił Zbrojnych RP, według którego obecnie: „*Jednostki wojskowe i ich związki organizacyjne są rozmieszczone w garnizonach. Garnizon wojskowy to wydzielony obszar (obejmujący część miejscowości, miejscowość lub kilka miejscowości), w którym na stałe lub czasowo są rozmieszczone jednostki wojskowe.*"

Warto zauważyć, iż w 2003 r jednostki wojskowe rozmieszczone były w 133 garnizonach, w tym: Wojska Lądowe – 96, Wojska Lotnicze i Obrony Powietrznej – 26, Marynarka Wojenna – 8, Dowództwa Garnizonu Warszawa – 3 (zob. mapa 1).

Mapa 1. Rozmieszczenie garnizonów Wojska Polskiego na terenie kraju w 2003 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Sztabu Generalnego WP.

Rezultatem wdrażania „*Programu rozwoju SZ RP w latach 2003 – 2008*", oraz zrealizowanych zamierzeń organizacyjnych i dyslokacyjnych, jednostki Sił Zbrojnych wg. stanu na 1 stycznia 2005 r., rozmieszczone były w 129 garnizonach w tym: Wojska Lądowe – 91, Siły Powietrzne – 27, Marynarka Wojenna – 8, DGW – 3 (zob. mapa 2).

Mapa 2. Rozmieszczenie garnizonów Wojska Polskiego na terenie kraju w 2005 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 21 października 2004 r. *w sprawie utworzenia garnizonów oraz określenia zadań, siedzib i terytorialnego zasięgu właściwości ich dowódców.*

W celu właściwego zapewnienia realizacji zadań rozmieszczenie jednostek Sił Zbrojnych RP winna przybierać formę stacjonowania jednostek w miejscach stałej dyslokacji (MSD) w garnizonach (bazach) na obszarze kraju, w gotowości do:

1. Obrony i zapewnienia bezpieczeństwa w czasie pokoju, a w ramach tego do:
- zapobiegania oraz likwidacji skutków klęsk żywiołowych (we współdziałaniu z pozamilitarnymi ogniwami obronnymi państwa);
- udzielania wojskowej pomocy instytucjom rządowym, samorządowym i organizacjom cywilnym;
- obrony polskich obszarów morskich;
- kontroli i obrony polskiej przestrzeni powietrznej;
- prowadzenia rozpoznania wojskowego;
- podejmowania przedsięwzięć ochronnych, konwojowych i transport VIP;

- działalność reprezentacyjna (zabezpieczenie ceremonii);
- wojskowe, pokojowe przedsięwzięcia poszukiwawczo-ratownicze.

2. Obrony w ramach konfliktów lokalnych (regionalnych), takich jak:
- regionalny konflikt na obszarze NATO z działaniami na terytorium Polski;
- lokalny konflikt na obszarze Polski lub w bezpośrednim jej sąsiedztwie.

3. Zapobiegania możliwości wykonania ataków terrorystycznych, w tym z użyciem BMR oraz udziału w operacji antyterrorystycznej na obszarze kraju.

Konieczność zapewnienia wykonywania powierzonych zadań jednostkom, przy ograniczonych wielkościach środków budżetowych wymusiła konieczne, choć trudne do przeprowadzenia zmiany dotyczące m.in. likwidacji garnizonów (zob. mapa 3).

Mapa 3. Zniesione garnizony Wojska Polskiego w latach 2001 - 2005



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Sztaby Generalnego WP.

Ponadto w trakcie realizowanych w 2005 r. zmian, w celu odciążenia dowódców jednostek wojskowych od zadań gospodarczo – finansowych nastąpiło przekazanie części

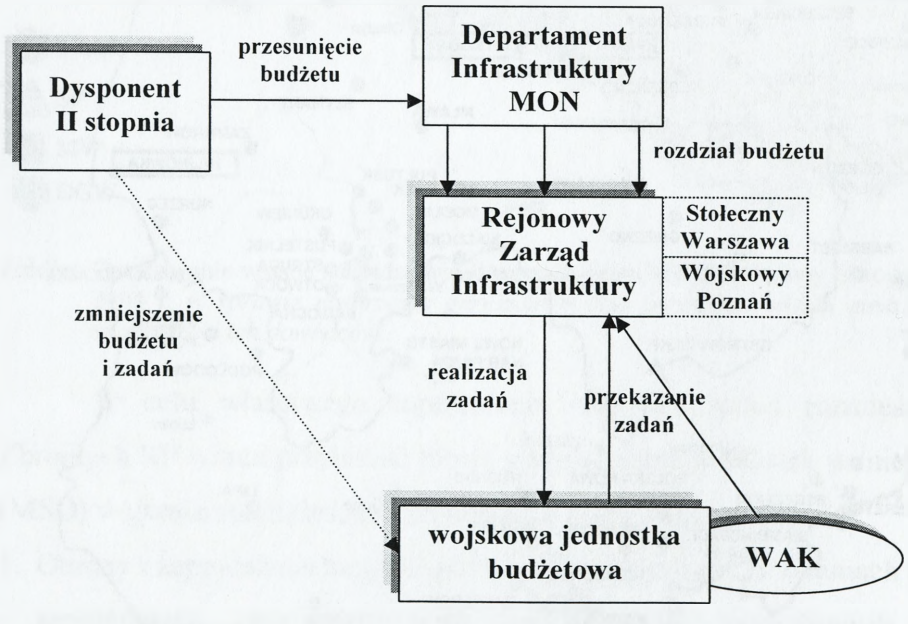
zadań WAK z kompetencji wojskowych jednostek budżetowych do Rejonowych Zarządów Infrastruktury.

Przekazanie zadań (bez przejęcia etatów i funduszu płac pracowników WAK) dotyczyło:

- gospodarki energetycznej (energia cieplna i elektryczna);
- remontów obiektów (poniżej 30 tys. euro);
- realizacji opłat na rzecz gmin z tytułu podatku od nieruchomości, podatku leśnego, podatku rolnego oraz opłaty z tytułu dzierżawy itp.;
- zgłaszania propozycji uzasadnionego inwestowania – z tytułu zachowania sprawności technicznej oraz wartości użytkowej obiektów.

Graficzną interpretację zmian prezentuje schemat 34.

Schemat 34. Przekazanie zadań WAK



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Szefostwa Finansów DWLąd.

W 2006 roku nastąpi ponadto przekazanie z wojskowych jednostek budżetowych do RZI zadań związanych z realizacją wydatków osobowych, a po przeprowadzeniu inwentaryzacji przekazana zostanie również ewidencja mienia WAK.

3.1.3. Propozycja rozwiązań w ramach projektu „Wojskowy Oddział Gospodarczy"

Współcześnie, cele stojące przed obroną narodową zostały sformułowane w oparciu o Strategię Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej, Strategię Wojskową Rzeczypospolitej Polskiej, Polityczno-Strategiczną Dyrektywę Obronną, a także Wytyczne Ministerialne NATO 2003 i ujęte w Programie Rozwoju Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2005-2010.

Cele i zadania szczegółowe ujęte w Programie Rozwoju Sił Zbrojnych RP są podporządkowane strategicznemu celowi narodowemu, jakim jest stopniowe osiąganie, do końca 2008 r., przez jedną trzecią Sił Zbrojnych RP pełnej inetroperacyjności w ramach NATO, w zakresie uzbrojenia, wyposażenia, mobilności i możliwości działania wojsk w każdych warunkach[401].

Sposobem do realizacji tego celu jest stały wzrost wydatków obronnych[402], dodatkowe finansowanie programu samolotowego[403], i wzrost udziału wydatków majątkowych (rozwojowych) w strukturze budżetu MON[404].

Z punktu widzenia badań podjętych w dysertacji istotne znaczenie nabiera teza, iż realizację ogólnych celów obronnych, zawartych w obowiązujących dokumentach normatywnych, ułatwi w przyszłości dalsze oddzielanie, na poziomie jednostek wojskowych, funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych, a rozwiązaniem umożliwiającym wykonanie tegoż przedsięwzięcia jest powołanie wyspecjalizowanego, profesjonalnego organu finansowo-logistycznego, odpowiedzialnego za planowanie i realizację, szeroko rozumianego, zabezpieczenia logistycznego jednostek SZ stacjonujących na terenie garnizonu w czasie pokoju, kryzysu i wojny.

Dotychczasowe doświadczenia wskazują, iż ustalenie kierunków możliwych rozwiązań, a tym samym opracowanie koncepcji oddzielenia w wojskowych jednostkach budżetowych funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych wymagają zaangażowania przedstawicieli komórek i jednostek organizacyjnych resortu obrony narodowej, działających w składzie zespołu powołanego w drodze stosownej decyzji Ministra Obrony Narodowej.

---

[401] Art. 1 ust. 2 Ustawy z dnia 25 maja 2001 r. *o* ..., op. cit.
[402] Zgodnie z. art. 7 Ustawy z dnia 25 maja 2001 r. *o przebudowie*..., op. cit., osiągać mają corocznie poziom nie niższy niż 1.95 % PKB roku poprzedniego.
[403] Por. art. 3 Ustawy z dnia 22 czerwca 2001 r. *o ustanowieniu programu wieloletniego „Wyposażenie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w samoloty wielozadaniowe"*.
[404] Art. 7 ust. 3 Ustawy z dnia 25 maja 2001 r. *o przebudowie*..., op. cit.

Odpowiedzią na tego rodzaju zapotrzebowanie jest powołanie decyzją Ministra Obrony Narodowej[405] zespołu do opracowania koncepcji oddzielenia w wojskowych jednostkach budżetowych funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych, w składzie:

1. Przewodniczący – Zastępca Szefa Generalnego Zarządu Logistyki - P4;
2. Zastępca przewodniczącego - Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetowego;
3. Zastępca przewodniczącego - Zastępca Szefa Generalnego Zarządu Planowania Strategicznego – P5;
4. Szef Sekretariatu – Szef Zarządu Planowania Logistycznego Generalnego Zarządu Logistyki - P4;
5. Sekretariat - 5 osób wyznaczonych przez Szefa Generalnego Zarządu Logistyki - P4;
6. Członkowie Zespołu - przedstawiciele:

- Dyrektora Departamentu Budżetowego,
- Dyrektora Departamentu Infrastruktury,
- Dyrektora Departamentu Kontroli,
- Dyrektora Departamentu Administracyjnego,
- Szefa Generalnego Zarządu Zasobów Osobowych - P1,
- Szefa Generalnego Zarządu Rozpoznania Wojskowego - P2,
- Szefa Generalnego Zarządu Operacyjnego - P3,
- Szefa Generalnego Zarządu Planowania Strategicznego - P5,
- Szefa Generalnego Zarządu Dowodzenia i Łączności - P6,
- Szefa Generalnego Zarządu Wsparcia - P7,
- Szefa Zarządu Wojskowej Służby Zdrowia,
- Dowódcy Wojsk Lądowych,
- Dowódcy Sił Powietrznych,
- Dowódcy Marynarki Wojennej,
- Dowódcy Garnizonu Warszawa,
- Szefa Wojskowych Służb Informacyjnych,
- Komendanta Głównego Żandarmerii Wojskowej,
- Komendanta Akademii Obrony Narodowej.

Z uwagi na charakter problemu oraz priorytet zachowania gotowości bojowej Sił Zbrojnych RP, a także spójności funkcjonowania gospodarki wojskowej przyjęto, że wiodącą

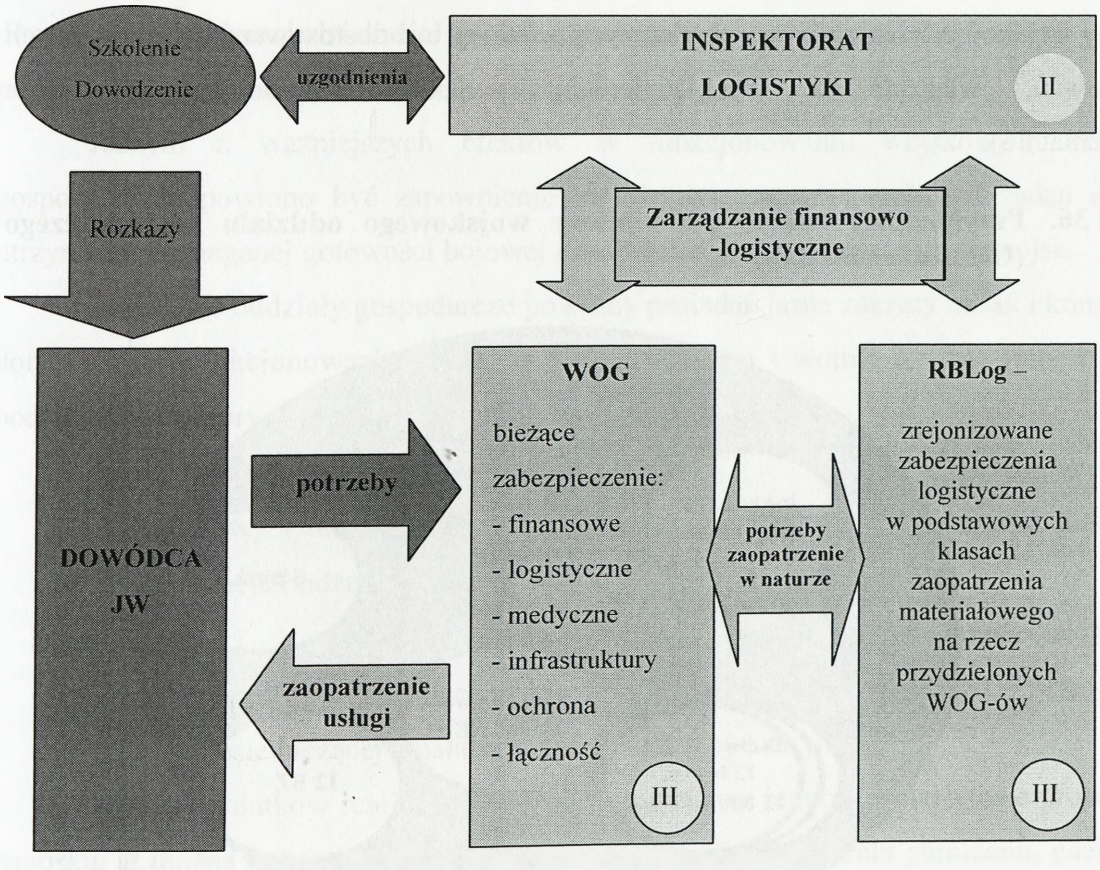
[405] Decyzja nr 106/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 18 kwietnia 2005 r. *w sprawie powołania...*, op. cit.

rolę w opracowywaniu i wdrażaniu przyjmowanych rozwiązań będzie sprawował Sztab Generalny WP a w szczególności Generalny Zarząd Logistyki-P4. Stąd istotnym źródłem opracowania tej cześć dysertacji były materiały opracowywane przez poszczególne organy wchodzące w skład zespołu, szczególnie zaś Zarząd Logistyki Sztabu Generalnego i Departament Budżetowy MON.

Na podstawie zebranych informacji, utworzony w garnizonie nowy podmiot - wojskowy oddział gospodarczy, obsługiwałby wszystkie jednostki danego garnizonu, pełniąc dla nich funkcje gospodarcze. Pozwoliłoby to na rozdzielenie na szczeblu jednostek wojskowych funkcji operacyjnych i gospodarczych, zarówno pod względem zadaniowym, jak i strukturalnym.

Graficzną prezentację idei oddzielenia funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych przedstawia schemat 35.

Schemat 35. Oddzielenie funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno - szkoleniowych w jednostkach wojskowych garnizonu



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Budżetowego MON.

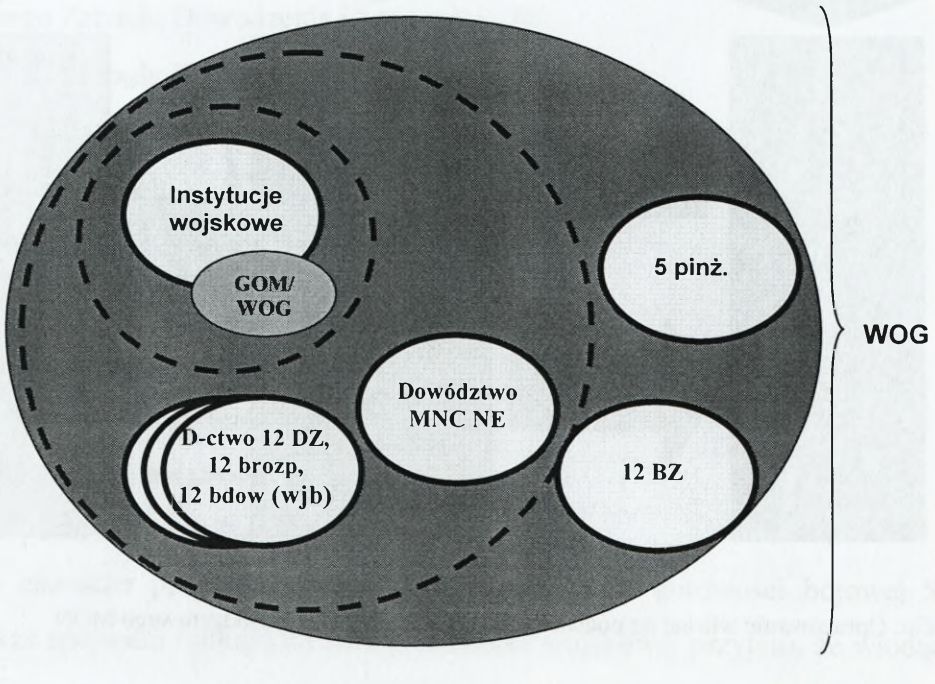
Za przeprowadzeniem zmian zadaniowo-organizacyjnych w istniejącym obecnie systemie finansowym i prowadzenia gospodarki w jednostkach wojskowych przemawiają potrzeby operacyjno-szkoleniowe w kontekście zapewnienia jednostkom bojowym najkorzystniejszych warunków do osiągnięcia gotowości bojowej i zdolności do realizacji zadań zgodnie z ich przeznaczeniem, a także względy ekonomiczne.

W zależności od specyfiki jednostek wojskowych jak i garnizonów przewiduje się możliwość jednoczesnego funkcjonowania WOG, wojskowych jednostek budżetowych oraz struktur w ramach jednostek wojskowych spełniających funkcje zabezpieczające.

Decyzję odnośnie docelowego modelu tworzenia WOG należałoby uzależnić od rezultatów programu pilotażowego, a także od wyników strategicznego przeglądu obronnego SZ RP. Nie bez znaczenia dla powodzenia realizacji koncepcji jest zagwarantowanie centralizacji zakupów oraz wprowadzenie nowych uregulowań prawnych.

Wojskowe odziały gospodarcze powinny być tworzone na bazie jednostek stacjonarnych, jako oddzielne struktury etatowe poza zabezpieczanymi jednostkami, które byłyby dysponentami środków budżetowych III stopnia, natomiast siedziby, obszary działania i struktury wojskowych oddziałów gospodarczych powinny być dostosowane do miejscowych uwarunkowań, włącznie z uwzględnieniem podziału administracyjnego kraju (por. schemat 36).

Schemat 36. Przykładowy zakres podmiotowy wojskowego oddziału gospodarczego (Garnizon Szczecin)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Sztabu Generalnego WP.

W poddanym badaniu garnizonie Szczecin stacjonuje szereg jednostek wojskowych o różnej kategorii gotowości bojowej i instytucji wojskowych.

W pierwszym etapie można utworzyć wojskowy oddział gospodarczy z Garnizonowego Oddziału Mobilizacyjnego, który obecnie realizuje zadania zabezpieczające na rzecz instytucji wojskowych.

Kolejny etap tworzenia systemu mógłby obejmować przejęcie przez wojskowy oddział gospodarczy zadań i struktur wojskowych jednostek budżetowych realizujących zabezpieczenie jednostek wojskowych takich jak 12 brozp. 12 bdow, d-ctwo 12 DZ, d-ctwo MNC NE.

Proponowany, ostatni etap mógłby polegać na objęciu systemem wojskowego oddziału gospodarczego jednostek wojskowych 12 BZ oraz 5 pinż., w których do tego czasu funkcjonowałyby rozwiązania przejściowe.

Istotne w proponowanym projekcie jest, aby priorytetem w „*odciążaniu*" objąć jednostki sił wysokiej gotowości, zdolne do przerzutu, jednakże eksperymenty należałoby przeprowadzić w innych jednostkach. Działania te nie powinny całkowicie odsunąć dowódców od odpowiedzialności za zabezpieczenie logistyczne (skala i zakres przemian powinny być przedmiotem badań i symulacji).

Jednym z ważniejszych efektów w funkcjonowaniu wojskowych oddziałów gospodarczych powinno być zapewnienie możliwości sprawnej realizacji zadań na rzecz utrzymania wymaganej gotowości bojowej i mobilizacyjnej zabezpieczanych wojsk.

Wojskowe oddziały gospodarcze powinny posiadać jasne zakresy zadań i kompetencji dotyczące ich funkcjonowania w czasie pokoju, kryzysu i wojny, a także mieć określoną podległość, struktury organizacyjne i etaty oraz środki finansowe.

Zakres zadań powinien obejmować obszary:

- finansowy (funkcja dysponenta środków budżetowych III stopnia, planowanie i realizacja budżetu);
- logistyki (prowadzenie ewidencji ilościowo-wartościowo-jakościowej, prowadzenie zabezpieczenia materiałowego, technicznego, medycznego w zakresie bieżącej działalności jednostek wojskowych).

Analiza wydatków realizowanych przez wojskowe jednostki budżetowe prowadzi do wniosku, iż można dokonać ich stopniowej centralizacji na szczeblu garnizonu, gdzie mogą być realizowane zadania:

1. W zakresie planowania i realizacji budżetu dotyczące:

- uposażeń i wynagrodzeń oraz należności pieniężnych osób fizycznych,

- opłat za usługi komunalne,
- obsługi logistycznej i technicznej,
- zakupu żywności,
- usług teleinformatycznych, utrzymania czystości pomieszczeń, dróg, chodników i terenów zielonych, dezynsekcji oraz deratyzacji,
- obsługi administracyjno-biurowej,
- świadczeń socjalnych.

2. W zakresie zabezpieczenia logistycznego dotyczące:

- planowania, organizacji i realizacji zaopatrzenia logistycznego w służbach: żywnościowej, mundurowej, mps, czołgowo-samochodowej, uzbrojenia i elektroniki, łączności i informatyki, inżynieryjno-saperskiej, OPBMAR oraz służbach specjalistycznych Sił Powietrznych i Marynarki Wojennej,
- planowania i organizacji zabezpieczenia w środki bojowe,
- prowadzenia ewidencji oraz bazy danych o potencjale logistycznym,
- zabezpieczenia medycznego czasu „P" i obsługę ambulatoryjną,
- administrowania i gospodarki infrastrukturą wojskową,
- ochrony kompleksów wojskowych,
- realizacji zadań wynikających z obowiązków państwa gospodarza (HNS),
- realizacji obsługi prawnej na rzecz jednostek garnizonu.

Dowódca wojskowego oddziału gospodarczego mógłby być również pracodawcą wszystkich pracowników wojska garnizonu. Podobne rozwiązanie funkcjonuje w Urzędzie MON, odciążając szefów i dyrektorów komórek organizacyjnych Urzędu od zadań związanych z ta problematyką.

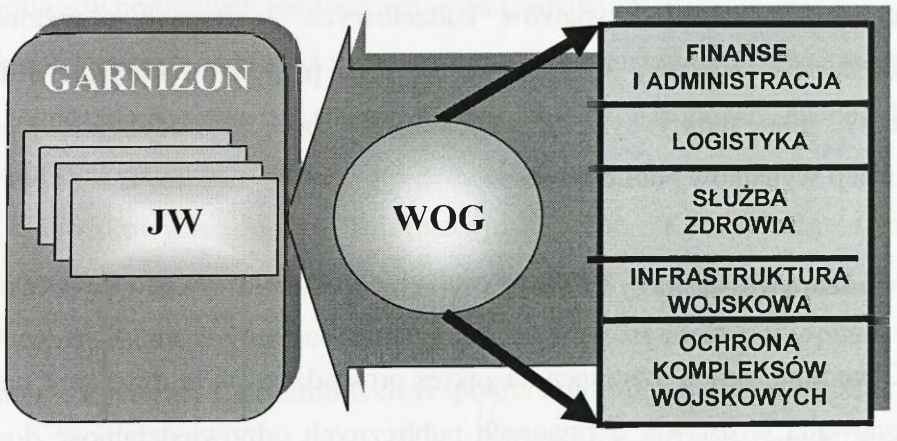
Wykonywanie zadań związanych z obsługą gospodarczo-finansową w jednej jednostce w garnizonie – wojskowym oddziale gospodarczym – wymaga ujęcia w jej strukturze komórek organizacyjnych zapewniających realizację postawionych zadań (m.in. logistyka stacjonarna - magazyny, kuchnie i stołówki, łaźnie, warsztaty itp., organ ewidencyjno-personalny, pion głównego księgowego, audyt wewnętrzny, komórka ds. zamówień publicznych, radca prawny, podmioty gospodarki pozabudżetowej, klub garnizonowy, itp.

Graficzna interpretację obszarów zadań wojskowego oddziału gospodarczego przedstawia schemat 37.

Efekty jakie można osiągnąć poprzez wprowadzenie nowych rozwiązań w systemie zabezpieczenia logistycznego na szczeblu taktycznym to między innymi:

1. Sprawna realizacja zadań na rzecz utrzymania wymaganej gotowości bojowej i mobilizacyjnej zabezpieczanych wojsk;
2. Poprawienie efektywności realizacji zadań operacyjno-szkoleniowych i zabezpieczenia logistycznego poprzez oddzielenie w JW funkcji dowódczych od funkcji zabezpieczających;
3. Realizacja procesu zabezpieczenia JW w garnizonie przez wyspecjalizowaną strukturę organizacyjną wpisaną w zrejonizowany system zabezpieczenia logistycznego;
4. Racjonalizacja wykorzystania sił i środków logistycznych oraz ograniczenie kosztów obsługi finansowo-logistycznej jednostek wojskowych;
5. Utworzenie struktur zapewniających utrzymanie ciągłości działania w garnizonie w okresie pokoju, kryzysu i wojny;
6. Profesjonalizacja świadczenia usług logistycznych czasu „P".

Schemat 37. Obszary zadaniowe wojskowego oddziału gospodarczego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Sztabu generalnego WP.

W trakcie wprowadzania zmian, należy również liczyć się z określonymi ograniczeniami i trudnościami, głównie o charakterze:

1. Prawnym:

– konieczność zmiany wielu ustaw i rozporządzeń MON;

- pozbawienie dowódców bezpośredniego wpływu na bieżące zabezpieczenie logistyczne jednostek wojskowych.

2. Organizacyjnym:

- zmiana dyslokacji wielu jednostek wojskowych (garnizony perspektywiczne);
- zmiana struktury organizacyjnej większości jednostek.

3. Finansowym:

- zwiększenie (w pierwszym etapie wprowadzania zmian) kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych;
- zdjęcie z dowódców odpowiedzialności finansowej za funkcjonowanie podległej mu jednostki.

W konkluzji, można stwierdzić, iż bez względu na końcowy efekt realizacji przedsięwzięcia dotyczacego oddzielania funkcji finansowo – gospodarczych od operacyjno - szkoleniowych, który może wyrażać się w zmianach częściowych, bądź zastosowania rozwiązań przypisanych docelowo wojskowemu oddziałowi gospodarczemu, istotna rola w realizacji zamierzeń finansowo – gospodarczych, przypada kontroli finansowej i audytowi wewnętrznemu.

Należy jednak przypuszczać, że ewentualne zmiany organizacyjne mogą doprowadzić do znacznej koncentracji wydatków budżetowych w ramach określonego dysponenta trzeciego stopnia (powyżej 35 mln zł). W tym przypadku kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, jako spójny system, wspomagałby procesy decyzyjne, stanowiąc element racjonalizacji wydatków publicznych.

3.2. Modelowe procedury kontroli finansowej

Generalną zasadą, rzutującą na zakres prowadzonych w dysertacji badań jest prawnie usankcjonowana w ustawie o finansach publicznych odpowiedzialność dowódcy za całość gospodarki finansowej, w tym wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej wojskowej jednostki budżetowej.

W myśl tej zasady dowódca ustala procedury kontroli finansowej obejmujące szczegółowy sposób, tryb i komórki odpowiedzialne za badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie[406]: pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych, dokonywania wydatków ze środków

[406] Art. 35a Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 47 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit.

publicznych, udzielania zamówień publicznych. Procedury te winny być ustalone w formie pisemnej.

Rangę i znaczenie procedur kontroli finansowej w jednostkach budżetowych podkreślają normy prawne odwołujące się do kontroli ich przestrzegania przez daną jednostkę. W myśl ustawy o finansach publicznych[407] organ sprawujący, na podstawie odrębnych przepisów, nadzór nad jednostką sektora finansów publicznych kontroluje przestrzeganie przez tę jednostkę realizacji procedur kontroli finansowej. Ponadto ustawa określa, iż kontrola ta winna obejmować w każdym roku co najmniej 5 % wydatków nadzorowanej jednostki.

Uzupełnieniem ustawowych zapisów, dla potrzeb resortu obrony narodowej, jest stosowna decyzja Ministra Obrony Narodowej[408], określająca m.in. organy wojskowe zarządzające i organy przeprowadzające kontrolę przestrzegania realizacji procedur kontroli finansowej w instytucjach i jednostkach resortu. W myśl zapisów decyzji, w wojskowych jednostkach budżetowych, kontrole tą przeprowadzają osoby (zespoły kontrolujące), jako organy kontrolne upoważnione przez:

- Dowódców Rodzajów Sił Zbrojnych, Dowódcę Garnizonu Warszawa, dowódców okręgów wojskowych, dowódców korpusów oraz związków taktycznych (dywizji i brygad) – w podległych jednostkach organizacyjnych;
- Dyrektorów departamentów i szefów generalnych zarządów Sztabu Generalnego – w jednostkach organizacyjnych resortu obrony narodowej, wobec których sprawują funkcje nadzorcze;
- Szefa Wojskowych Służb Informacyjnych lub Komendanta Głównego Żandarmerii Wojskowej – w podległych jednostkach organizacyjnych.

Dlatego w części badawczej opracowania pomocne stały się meldunki, opinie, analizy i materiały przedstawicieli wyżej wymienionych zespołów kontrolujących, szczególnie z:

- Wojsk Lądowych – specjalisty Wydziału Organizacji i Kontroli Szefostwa Finansów Wojsk Lądowych;
- Sił Powietrznych – inspektora do spraw ekonomiczni-finansowych 2 BLT w Poznaniu.

---

[407] Por. art. 28b Ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*..., op. cit. i art. 46 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych*..., op. cit..

[408] Decyzja nr 236/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 10 października 2001 r. *w sprawie kontroli gospodarowania środkami publicznymi w resorcie obrony narodowej*.

Dzięki kordialności i pomocy, a także szerokiej wiedzy przedstawicieli tych organów, a także dzięki życzliwości przede wszystkim dowódców i głównych księgowych poszczególnych jednostek, materiały źródłowe, obejmują wojskowe jednostki budżetowe:

- **Wojsk Lądowych** – 3 bat. Zabezpieczenia DWLąd. w Warszawie, WSOWL we Wrocławiu, 1 Brygada Artylerii w Węgorzewie, 23 Brygada Artylerii w Bolesławcu, 1 Brygada Saperów w Kazuniu, 4 pułk przeciwlotniczy. w Czerwnieńsku, 4 pułk chemiczny w Brodnicy, 9 pułk dowodzenia w Białobrzegach, 1 pułk specjalny w Lublińcu, 49 pułk śmigłowców bojowych w Pruszczu Gdańskim, 56 pułk śmigłowców bojowych w Inowrocławiu, 2 pułk rozpoznawczy w Hrubieszowie, 9 pułk radioelektroniczny w Lidzbarku Warmińskim, 14 pułk artylerii przeciwpancernej w Suwałkach, 8 pułk przeciwlotniczy w Koszalinie, 5 pułk inżynieryjny w Szczecinie, 100 batalion łączności w Wałczu, 8 batalion walki radioelektronicznej w Grudziądzu, 11 batalion walki radioelektronicznej w Legnicy, 5 batalion chemiczny w Tarnowskich Górach, 2 Ośrodek Radioelektroniczny w Przasnyszu, Centrum Szkolenia Łączności i Informatyki w Zegrzu, Centrum Szkolenia Wojsk Lądowych w Poznaniu, Centrum Szkolenia Artylerii i Uzbrojenia w Toruniu.
- **Sił Powietrznych** – 31 Baza Lotnicza w Poznaniu-Krzesiny, 32 Baza Lotnicza w Łasku, 33 Baza Lotnicza w Powidzu.

Przeprowadzone badania wojskowych jednostek budżetowych wskazują na różny zakres wywiązywania się przez dowódców z nałożonych ustawowo obowiązków w zakresie kontroli i audytu. Procedury dotyczące kontroli nie zawsze przyjmują postać oddzielnego dokumentu, a często są zawarte w „Regulaminie organizacyjnym jednostki", „Wykazie uprawnień i odpowiedzialności żołnierzy i pracowników" oraz „Zakresach ich czynności służbowych", „Zasadach prowadzenia rachunkowości", „Instrukcji przeprowadzania inwentaryzacji"; najczęściej jednak występują w „Instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych jednostki wojskowej". Badania wskazały, iż największe zapotrzebowanie i konieczność stosowania procedur kontroli finansowej w wojskowych jednostkach budżetowych dotyczą zagadnień związanych z kontrolą dochodów i wydatków budżetowych (szczególnie pobierania dochodów, wypłaty uposażeń i wynagrodzeń, zaciągania zobowiązań na dostawy i usługi, oraz bieżącą realizację wydatków rzeczowych), gospodarowania mieniem (szczególnie, inwentaryzacji oraz postępowania w sprawach szkód w mieniu wojskowym) i sprawozdawczości finansowej (szczególnie zasad opracowania sprawozdań finansowych i przestrzegania terminów ich składania). Na takie zapotrzebowanie odpowiada

niniejsza cześć dysertacji, gdyż zaproponowane w niej, opracowane konkretne, i w miarę uniwersalne procedury kontroli finansowej, służą do praktycznego wykorzystania w toku bieżącej działalności wojskowej jednostki budżetowej. Zastosowanie zaproponowanych w niniejszym rozdziale procedur kontroli finansowej jest zatem z jednej strony odpowiedzią na narzucone rygory prawne, z drugiej zaś potrzebą podyktowaną koniecznością zarządzania finansami w wojskowej jednostce budżetowej.

Warto również zwrócić uwagę na to, że istnieje szereg zdarzeń opisanych w normach prawa finansowego, od których odstępstwa powodują naruszenie tzw. dyscypliny finansów publicznych[409]. Z punktu widzenia celów pracy istotne jest również to, iż naruszeniem dyscypliny finansów publicznych są także odstępstwa od podanych w ustawie sytuacji wynikłych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego. Z racji, iż odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zagrożone jest określonymi, dotkliwymi dla żołnierzy zawodowych sankcjami prawnymi, w rozdziale tym, opisane zostały ponadto określone zagadnienia dotyczące tej problematyki w korelacji z poszczególnymi procedurami kontroli finansowej.

Uzupełnieniem poszczególnych procedur jest ich graficzna prezentacja przedstawiona w odpowiednich załącznikach do rozprawy.

3.2.1. Propozycje procedur kontroli dotyczących dochodów i wydatków budżetowych

Praktyczne zastosowanie procedur kontroli finansowej w wojskowej jednostce budżetowej może przyjmować dwoistą postać. Mogą mianowicie wystąpić procedury kontroli operacji gospodarczych, oraz kontrole stosowania określonych procedur gospodarczych (finansowych). Przedstawione w dalszej części pracy koncepcje dotyczą stosowania procedur kontroli odnoszących się do wybranych operacji gospodarczych.

Procedury dotyczące kontroli dochodów powinny gwarantować legalne, prawidłowe co do wielkości i terminowe zasilanie budżetu państwa. Stosowanie procedur kontroli wydatków natomiast, powinno zapewnić dokonywanie wydatków zgodnie z planem finansowym i obowiązującymi przepisami oraz zaciąganie zobowiązań w wysokości nieprzekraczającej plan finansowy.

---

[409] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

I. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących dochodów budżetowych realizowanych przez wojskową jednostkę budżetową

	Procedura kontroli finansowej pobierania i gromadzenia dochodów budżetowych
1.	Plan dochodów budżetowych sporządza się w wysokości określonej przez nadrzędnego dysponenta.
2.	Projekty planu dochodów budżetowych opracowują poszczególni kierownicy komórek organizacyjnych.
3.	Plan dochodów budżetowych zatwierdza dowódca jednostki i podlega on księgowaniu.
4.	Dochody budżetowe realizowane są w oparciu o plan dochodów budżetowych, jest on wielkością prognozowaną i nie podlega korekcie przez dysponenta budżetu III stopnia.
5.	Dochody budżetowe stanowią należności budżetu państwa od jednostki budżetowej i mogą pochodzić z następujących tytułów: – sprzedaży usług świadczonych przez jednostkę żołnierzom i pracownikom, – sprzedaży usług transportowych, – sprzedaży posiłków w Punkcie Żywienia Kadry, – odsetek od rachunków bankowych, – zwrotu środków, które w myśl obowiązujących przepisów nie kwalifikują się na zmniejszenie wydatków budżetowych, – sprzedaży składników majątkowych.
6.	Realizując dochody budżetowe należy: – prawidłowo i terminowo ustalać należności budżetu państwa, – prowadzić ewidencję dochodów budżetowych oraz dochodów własnych według działów i paragrafów klasyfikacji budżetowej, – terminowo wysyłać do zobowiązanych upomnienia i wezwania do zapłaty lub faktury z tytułu świadczonych usług.
7.	Środki pieniężne dochodów budżetowych gromadzone są na oddzielnym rachunku bankowym (subkoncie dochodów budżetowych rachunku bieżącego jednostki).
8.	Należności z tytułu dochodów budżetowych mogą być wpłacane do kasy jednostki lub na właściwy numer rachunku bankowego na podstawie właściwych dokumentów źródłowych takich jak: – faktura sprzedaży, – polecenie przyjęcia gotówki podpisane przez uprawnione osoby.
9.	Należności z tytułu dochodów budżetowych przyjęte przez kasjera do kasy jednostki powinny być wpłacone w dniu, w którym zostały przyjęte do kasy, na właściwy rachunek bankowy. Jeżeli z przyczyn technicznych nie można dokonać wpłaty do banku, wpłata ta powinna być dokonana najpóźniej w następnym dniu roboczym.
10.	Środki z tytułu dochodów budżetowych przyjęte do kasy lub wpłacone na rachunek bankowy nie mogą być przeznaczone na finansowanie zobowiązań bieżących jednostki.
11.	Zasady ewidencji należności i środków z tytułu dochodów budżetowych określone są w „Zakładowym Planie Kont dla Jednostki Wojskowej".
12.	Dochody budżetowe zarachowane i zrealizowane w ciągu miesiąca przekazywane są w terminach określonych w przepisach szczegółowych na właściwy rachunek bankowy prowadzony przez Ministerstwo Finansów według stanu na: – 5 dzień miesiąca – do 10 dnia każdego miesiąca, – 10 dzień miesiąca – do 15 dnia każdego miesiąca, – 15 dzień miesiąca – do 20 dnia każdego miesiąca, – 20 dzień miesiąca – do 25 dnia każdego miesiąca, – 25 dzień miesiąca – do ostatniego dnia miesiąca, – ostatni dzień miesiąca – do 5 dnia następnego miesiąca.

13.	Do dnia 8 stycznia roku następującego po roku budżetowym przekazywane są na właściwy rachunek budżetu państwa dochody budżetowe zrealizowane do 31 grudnia roku poprzedniego.
14.	Na poleceniach przelewu bankowego dotyczącego rozliczeń z tytułów dochodów budżetowych należy podać specyfikację oraz paragraf, którego dochody dotyczą.
15.	W jednostce może funkcjonować rachunek dochodów własnych utworzony na podstawie art. 18a ust. 2 pkt 7 Ustawy *o finansach publicznych.*
16.	Plan dochodów własnych sporządza się w układzie: – dział, – rozdział, – paragraf. zgodnie z klasyfikacją budżetową.
17.	Dochodami własnymi są zakontraktowane świadczenia z Narodowym Funduszem Zdrowia. Zakontraktowane środki wykazuje się po stronie wpływów.
18.	Po stronie wydatków planowane są przede wszystkim wydatki przeznaczone na podstawową opiekę medyczną dla: – żołnierzy zasadniczej służby wojskowej, – żołnierzy zawodowych i członków ich rodzin, – emerytów i rencistów wojskowych oraz członków ich rodzin.
19.	Zasady realizacji świadczeń w ramach podstawowej opieki zdrowotnej określają odrębne przepisy.
20.	Do planu finansowego dochodów własnych osoba odpowiedzialna za jego sporządzenie i realizację dołącza szczegółową kalkulację przychodów oraz wydatków.
21.	Plan finansowy dochodów własnych podpisują: – osoba sporządzająca, – główny księgowy jednostki, – zatwierdza dowódca jednostki.
22.	Wszelkie zmiany Planu finansowego dochodów własnych wymagają formy pisemnej i podlegają zatwierdzeniu przez Dowódcę.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Planując i stosując procedury kontroli dochodów budżetowych, oraz dokonując weryfikacji ich poprawności należy pamiętać, iż dopuszczenie przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej do uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa, lub innej jednostce sektora finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych[410].

[410] Por. art. 5 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

II. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących wydatków osobowych dokonywanych w wojskowej jednostce budżetowej

Procedura kontroli finansowej sporządzania i realizacji list wynagrodzeń pracowników wojska, list uposażeń żołnierzy zawodowych i nadterminowej służby wojskowej i list uposażeń żołnierzy zasadniczej służby wojskowej.	
1.	Wszystkie dane dotyczące naliczania wynagrodzeń i uposażeń pochodzą z organu kadrowego jednostki.
2.	Poszczególne listy są podstawą kontroli: – lista wynagrodzeń pracowników wojska: dokonania i potwierdzenia wypłaty wynagrodzeń pracownikom, – lista uposażeń żołnierzy zawodowych i służby nadterminowej: dokonania i potwierdzenia wypłaty uposażeń żołnierzom, – lista uposażeń żołnierzy służby zasadniczej: dokonania i potwierdzenia wypłaty uposażeń żołnierzom służby zasadniczej.
3.	Listy wynagrodzeń pracowników wojska i uposażeń żołnierzy zawodowych i nadterminowych sporządza komórka rachuby pionu głównego księgowego jednostki w odpowiednich systemach informatycznych: – wynagrodzenia pracowników - SI PROSTA C zgodnie z instrukcją eksploatacji systemu i w oparciu o obowiązujące przepisy oraz uregulowania wewnętrzne takie jak: „Ponadzakładowy Układ Zbiorowy Pracy dla Pracowników Wojska", „Regulamin wynagradzania", „Regulamin premiowania", „Wykaz dodatków za pracę w warunkach szkodliwych, uciążliwych i niebezpiecznych", „Wyciągów z rozkazu" – dla nowoprzyjętych pracowników; – uposażenia żołnierzy zawodowych - SI PROSTA K – dla żołnierzy zawodowych, – uposażenia żołnierzy służby nadterminowej - SI TERMIN; – uposażenia żołnierzy zasadniczej służby wojskowej - SI LUZ.
4.	Listy uposażeń żołnierzy służby zasadniczej sporządza się oddzielnie za każdy pododdział (kompanię). Dodatkowo w okresie praktycznego szkolenia sporządza się oddzielne listy uposażeń dla żołnierzy wykonujących zadania szkoleniowe na poszczególnych obiektach szkoleniowych. Niezbędne do naliczenia potrąceń z list uposażeń dane dotyczące zmian, które zaszły w ciągu miesiąca, z uposażeń np. za samowolne oddalenie lub areszt wojskowy, dotyczące równoważników w zamian wyżywienia oraz środki higieny nie przyznane żołnierzom w naturze dostarczają w terminie do 25 każdego miesiąca dowódcy pododdziałów (osoby przez nich upoważnione np. szefowie pododdziałów) w uzgodnieniu odpowiednio z szefem zaopatrzenia żywnościowego, mundurowego oraz organem kadrowym.
5.	Osoba sporządzająca: – listę wynagrodzeń pracowników dokonuje kontroli: o zasadności naliczenia wynagrodzeń pracownikom wykazanym w listach, o kompletności i zgodności wykazanych wynagrodzeń z ustaleniami zawartymi w umowach (wyciągach określających warunki zatrudnienia) o pracę, dotyczącym okresu zatrudnienia, zasad wynagradzania, przyznanej premii i innych dodatków, o prawidłowości przyjętych zasad przy naliczaniu zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych, składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz innych potrąceń; – listę uposażeń żołnierzy zawodowych i służby nadterminowej dokonuje kontroli: o zasadności naliczenia uposażeń z załączonymi dokumentami, o kompletności i zgodności wykazanych uposażeń z ustaleniami zawartymi w wyciągach określających warunki służby, dotyczącym okresu powołania do służby zawodowej - stałej, kontraktowej i nadterminowej, decyzji o przyznanych dodatkach i innych składników uposażeń, o prawidłowości przyjętych zasad przy naliczaniu zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych, składek na ubezpieczenie społeczne (żołnierzy służby nadterminowej) i zdrowotne oraz potrąceń z uposażeń (obligatoryjnych i dobrowolnych); – listę uposażeń żołnierzy służby zasadniczej dokonuje kontroli: o zasadności naliczenia uposażeń z odpowiednimi dokumentami, o kompletności i zgodności wykazanych uposażeń z ustaleniami zawartymi w wyciągach określających warunki służby, dotyczącym okresu powołania do służby zasadniczej, decyzji o przyznanych dodatkach i innych składników uposażeń, o prawidłowości przyjętych zasad przy naliczaniu, składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz potrąceń z uposażeń.

6.	Osoby odpowiedzialne za sporządzenie list dokonują kontroli czy dane liczbowe wykazane na listach są prawidłowo wyliczone. Stwierdzone nieprawidłowości lub błędy należy natychmiast skorygować, doprowadzając do stanu zgodnego z wymaganym.
7.	Na sporządzone i wydrukowane listy wynagrodzeń, uposażeń i zestawieniach zbiorczych do tych list odpowiedzialny za te dokumenty pracownik wstawia datę i potwierdza wykonanie dokumentów swoim podpisem i następnie przekazuje: – listy wynagrodzeń i uposażeń żołnierzy zawodowych i służby nadterminowej wraz z załącznikami (wykaz premii, wykaz prac w warunkach szkodliwych, zwolnienia lekarskie itp.) kierownikowi komórki organizacyjno-kadrowej (personalnej) celem dokonania ich kontroli; – listy uposażeń żołnierzy służby zasadniczej: o dowódcom pododdziałów w celu kontroli danych zawartych w liście, tzn. stopni wojskowych, nazwisk i imion, liczby żołnierzy (zgodność z obsadą etatową); o kierownikowi organu kadrowego, celem kontroli liczby żołnierzy ujętych na liście z obsadą etatową, zgodność stopni wojskowych poszczególnych żołnierzy, zgodności stawek; o szefowi zaopatrzenia żywnościowego, celem kontroli prawidłowości naliczenia należności żywnościowych z raportem osób zaprowiantowanych oraz obowiązującymi stawkami; o szefowi zaopatrzenia mundurowego, celem kontroli prawidłowości naliczenia równoważników za środki higieny (uprawnienie żołnierzy, stawki). Po dokonaniu kontroli list uposażeń wymienione osoby podpisują listy uposażeń na potwierdzenie faktu ich sprawdzenia (prawidłowości danych w nich zawartych). Dowódcy pododdziałów przekazują listy głównemu księgowemu (osobie przez niego upoważnionej).
8.	Kierownik organu kadrowego (osoba przez niego upoważniona) na listach wynagrodzeń kontroluje: – zgodność liczby osób ujętych na liście z obsadą personalną pracowników, – zgodność nazw stanowisk poszczególnych pracowników z nazwami stanowisk w obsadzie personalnej, – zgodność kategorii zaszeregowania dla poszczególnych stanowisk z umowami o pracę, – zgodność premii zawartych we wnioskach premiowych z regulaminem premiowania i wnioskami o zwiększenie lub zmniejszenie premii oraz ich uzasadnienie, – prawidłowość naliczenia wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego oraz zgodność liczby dni urlopów za które naliczono wynagrodzenie z liczbą dni urlopu stwierdzoną rozkazem dziennym.
9.	Kierownik organu kadrowego (osoba przez niego upoważniona) na listach uposażeń żołnierzy zawodowych i służby nadterminowej kontroluje: – zgodność liczby żołnierzy ujętych na liście z obsadą etatową, – zgodność grup uposażeń poszczególnych żołnierzy z obsadą etatową, – prawidłowość naliczenia przyznanych dodatków do uposażenia, w oparciu od wydane decyzje administracyjne, Po dokonaniu kontroli kierownik organu kadrowego podpisuje listę na potwierdzenie dokonania jej sprawdzenia i przekazuje listę głównemu księgowemu
10.	Główny księgowy (osoba przez niego upoważniona) kontroluje listy (wraz z załącznikami) pod względem rachunkowym oraz czy listy wynagrodzeń zawierają niezbędne: – wyliczenia umożliwiające wywiązanie się jednostki z obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, składek na ubezpieczenie społeczne (pracownicy i żołnierze służby nadterminowej), ubezpieczenia zdrowotne, – elementy, potwierdzające, że listy wynagrodzeń maja cechy dokumentu, tj. nazwę dokumentu, datę sporządzenia, nazwę jednostki organizacyjnej, której lista dotyczy, podpisy osób sporządzających i sprawdzających.
11.	Po dokonaniu kontroli listy, w przypadku stwierdzenia błędów, główny księgowy zwraca listę właściwej komórce celem usunięcia błędu. Jeżeli lista wynagrodzeń, bądź uposażeń nie zawiera błędu, główny księgowy akceptuje listy, potwierdzając zabezpieczenie środków pieniężnych na wypłaty wynagrodzeń i uposażeń i przedstawia listy do zatwierdzenia dowódcy wojskowej jednostki budżetowej (osobie przez niego upoważnionej).
12.	Po zatwierdzeniu list do wypłaty przez dowódcę (osobę przez niego upoważnioną) listy wynagrodzeń przekazuje się powtórnie do komórki rachuby, celem przygotowania poleceń przelewów bankowych dla osób, które zadeklarowały przekazywanie swoich wynagrodzeń na rachunki bankowe (konta osobiste ROR).

13.	Po zatwierdzeniu list do wypłaty przez dowódcę (osobę przez niego upoważnioną) listy uposażeń wpisuje się do rejestru wytworzonych dokumentów i przekazuje do zarejestrowania do kancelarii tajnej, gdzie listom nadaje się numery, pod jakimi zostały zarejestrowane w RWD. Listy uposażeń żołnierzy zawodowych i służby nadterminowej sporządza się w jednym egzemplarzu i nadaje się klauzulę „ZASTRZEŻONE". Po zarejestrowaniu, listy przekazuje się powtórnie do komórki rachuby, celem przygotowania poleceń przelewów bankowych dla żołnierzy, którzy zadeklarowali przekazywanie swoich uposażeń na rachunki bankowe (konta osobiste ROR).
14.	Po sporządzeniu poleceń przelewów, listy wynagrodzeń, uposażeń, wraz z załącznikami oraz zestawieniem zbiorczym przekazywane są do kasy, w celu przygotowania wypłat gotówkowych.
15.	Kasjer (osoba dokonująca wypłaty) ponownie kontroluje listy uposażeń pod względem merytorycznym i rachunkowym tzn. czy listy zawierają wszystkie wymagane podpisy, czy są zarejestrowane w rejestrze wytworzonych dokumentów, oraz czy listy uposażeń podpisane są przez głównego księgowego i zatwierdzone do wypłaty przez dowódcę. Listy nie spełniające wymienionych wymagań nie mogą być podstawą do dokonania wypłaty z kasy.
16.	Wypłata uposażenia żołnierzom służby zasadniczej odbywa się w kasie według harmonogramu wypłat, w ustalonej pododdziałami (kompaniami) kolejności, pod nadzorem wyznaczonego przełożonego.
17.	Odbiór gotówki w kasie pracownik, żołnierz potwierdza podpisem na liście wynagrodzeń, uposażeń.
18.	Wypłaty wynagrodzeń dokonuje się do 5 każdego miesiąca, a wypłaty uposażeń dokonuje się z góry w pierwszym dniu miesiąca. Wynagrodzenia, uposażenia nie podjęte w terminie kasjer wpłaca do kasy i ujmuje w rejestrze niepodjętych w terminie należności. Wypłacone listy ujmuje się w raporcie kasowym. Jako dowód ujęcia list w raporcie kasowym pozostawia się zbiorcze zestawienie list wynagrodzeń, uposażeń, a listy wypłat przekazuje się do komórki księgowości celem ujęcia w księgach rachunkowych. Równocześnie z księgowaniem list pracownik księgowości dokonuje kolejnej kontroli prawidłowości sporządzenia list płac i dowodów wypłat, dokonuje dekretacji na właściwe konta wydatków zgodnie z klasyfikacją budżetową.
19.	W stosunku do żołnierzy służby zasadniczej, w szczególnie uzasadnionych przypadkach lub w przypadku gdy żołnierz nie posiada konta osobistego, dowódca może wyrazić zgodę na przekazywanie należności przekazem pocztowym, na wskazany przez żołnierza adres zamieszkania.
20.	Po dokonaniu wypłaty, osoba jej dokonująca wypełnia drugą stronę listy uposażeń, tzn. wpisuje kwotę wypłaty – cyfrowo i słownie, wymienia pozycje listy uposażeń, które nie zostały wypłacone (np. z powodu nieobecności żołnierza), umieszcza kwotę niewypłaconych i zwróconych do kasy uposażeń oraz datę i składa podpis stwierdzający fakt dokonania wypłaty.
21.	W komórce księgowości wyznaczona osoba wprowadza dane wynikające z dekretu na właściwe konta księgowe w SI KRAB, na konta księgo głównej wojskowej jednostki budżetowej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Graficzną prezentację procedur przedstawia załącznik 2.

Realizując procedury kontroli finansowej w zakresie wydatków osobowych warto pamiętać, że nieopłacenie przez wojskową jednostkę budżetową:

1. Składek na ubezpieczenia społeczne,
2. Składek na ubezpieczenie zdrowotne,
3. Składek na Fundusz Pracy,
4. Składek na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
5. Wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

- albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia lub z przekroczeniem terminu zapłaty jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych[411].

[411] Por. art. 14 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

III. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących zaciągania zobowiązań przez wojskową jednostkę budżetową

Procedura kontroli finansowej dotyczącej zaciągania zobowiązań z tytułu dostaw i usług z uwzględnieniem zasad zamówień publicznych	
1.	Wojskowa jednostka budżetowa może zaciągać zobowiązania na dostawy, roboty i usługi do wysokości planu finansowego.
2.	Zaciąganie zobowiązań oraz dokonywanie zakupów odbywa się po najniżej cenie z uwzględnieniem zasad określonych w Ustawie prawo zamówień publicznych.
3.	Zaciąganie zobowiązań oraz dokonywanie zakupów realizowane jest na podstawie „Rocznego planu zakupów" sporządzanego na podstawie planów szczątkowych sporządzonych przez poszczególne służby i komórki organizacyjne jednostki.
4.	Przed rozpoczęciem procedur w sprawie zamówienia publicznego, szef służby właściwy do realizacji zamówienia sporządza wniosek, w którym określa: – przedmiot zamówienia, – szacunkową wartość zamówienia, – termin realizacji zamówienia, – istotne warunki umowy, – proponowany skład komisji przetargowej, – sposób wyliczenia szacunkowej wartości zamówienia.
5.	Sporządzony wniosek przekazywany jest do głównego księgowego, który stwierdza zabezpieczenie w planie finansowym środków na jego realizację. W przypadku, gdy szacunkowa wartość zamówienia przekracza posiadany plan finansowy, główny księgowy odmawia podpisania wniosku i sporządza stosowną informacje dla dowódcy jednostki.
6.	Podpis głównego księgowego oznacza, że jednostka posiada plan na realizację zamówienia.
7.	Po podpisaniu wniosku przez głównego księgowego, wniosek przekazywany jest do dowódcy celem akceptacji. Po zatwierdzeniu wniosku przez dowódcę, wniosek przekazywany jest do komórki ds. zamówień publicznych celem realizacji, zgodnie z wymogami ustawy Prawo zamówień publicznych.
8.	Dowódca wojskowej jednostki budżetowej powołuje komisje przetargową do przygotowania i przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, określając jej zadania i tryb pracy. Stałym członkiem komisji przetargowej jest kierownik komórki ds. zamówień publicznych.
9.	Po otrzymaniu wniosku o wszczęcie postępowania komórki ds. zamówień publicznych sporządza wniosek o ustalenie trybu, w jakim ma być przeprowadzone postępowanie, biorąc pod uwagę przede wszystkim wartość zamówienia oraz inne warunki wynikające z Ustawy prawo zamówień publicznych. Zastosowanie innych trybów niż przetarg nieograniczony i ograniczony możliwe jest po spełnieniu niezbędnych warunków wynikających z ustawy dopuszczających ich zastosowanie.
10.	Wniosek o ustalenie trybu postępowania powinien zawierać w szczególności: – przedmiot zamówienia (nazwa, kod CPV (Wspólny Słownik Zamówień), jednostkę miary i ilość), – uzasadnienie konieczności wyłonienia wykonawcy, – szacunkową wartość zamówienia – netto/brutto w złotych oraz w EURO, – istotne elementy zamówienia, – wnioski komisji przetargowej dotyczące trybu postępowania, – uzasadnienie wyboru trybu, – kryteria oceny ofert, – podpisy członków komisji przetargowej.
11.	Po zatwierdzeniu przez dowódcę wniosku w sprawie ustalenie trybu postępowania komisja przystępuje do przygotowania niezbędnej dokumentacji, przede wszystkim „Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia" (SIWZ). Specyfikacja ta jest najważniejszym dokumentem dotyczącym postępowania. Obowiązkowo przy ustalaniu warunków do specyfikacji musi uczestniczyć osoba realizująca dany zakup i posiadająca największą wiedzę w tej dziedzinie np. szef zaopatrzenia żywnościowego w przypadku zakupu środków żywności.

12.	Specyfikacja istotnych warunków zamówienia powinna zawierać w szczególności: – określenie zamawiającego, – określenie przedmiotu zamówienia, – informacje czy zamawiający dopuszcza składanie ofert częściowych, – istotne elementy zamówienia, – termin realizacji zamówienia, – kryterium i sposób dokonywania oceny ofert, – sposób przygotowania ofert i obliczenie ceny oferty, – warunki, jakie musi spełnić dostawca aby mógł ubiegać się o udzielenie zamówienia, – informacje o oświadczeniach i dokumentach jakie musi dostarczyć ubiegający się o udział w postępowaniu, – informacje na temat wadium, – miejsce i termin składania ofert, termin otwarcia ofert, – podpisy członków komisji przetargowej.
13.	Po przygotowaniu niezbędnej dokumentacji komisja przygotowuje ogłoszenie o postępowaniu. Ogłoszenie wywiesza się w siedzibie jednostki w miejscu ogólnie dostępnym. dopuszcza się zamieszczanie ogłoszenia w inny sposób na warunkach określonych w ustawie.
14.	Po upływie terminu składania ofert, komisja przetargowa przystępuje do ich rozpatrzenia. Otwarcie ofert musi odbyć się w tym samym dniu, w którym upłynął termin ich składania. Przy otwarciu ofert mogą uczestniczyć wszystkie osoby zainteresowane. Otwarcie ofert jest jawne.
15.	Przed otwarciem ofert przewodniczący komisji informuje zainteresowanych o wielkości środków jakie jednostka planuje przeznaczyć na realizację zamówienia. W przypadku gdy najkorzystniejsza oferta przekroczy planowaną kwotę przeznaczona na ten cel postępowanie unieważnia się.
16.	Komisja dokonuje oceny ofert pod katem ich zgodności z warunkami zawartymi w specyfikacji. Sposób postępowania w przypadku ofert niezgodnych ze specyfikacją określa ustawa oraz regulamin wewnętrzny udzielania zamówień publicznych.
17.	Ze wszystkich czynności sporządzana jest dokumentacją w formie protokołu. Wzór protokołu oraz zakres informacji w nim zawartych określają oddzielne przepisy.
18.	Po wyborze najkorzystniejszej oferty komisja sporządza protokół, w którym przedstawia wnioski dla dowódcy dotyczące propozycji zawarcia umowy z dostawcą oferującym najlepsze warunki dostawy.
19.	Dowódca po zapoznaniu się z protokołem i wnioskami komisji przetargowej zatwierdza protokół i poleca przygotowanie umowy.
20.	Umowa w szczególności powinna zawierać: – tytuł umowy (rodzaj umowy), – numer umowy, miejsce, data zawarcia, – oznaczenie stron z użyciem pełnej nazwy, wskazaniem siedziby i sposobu reprezentacji, – przedmiot umowy (opis pozwalający na jednoznaczna identyfikację, ilość i zakres usługi), – cenę umowy, – warunki realizacji umowy, – termin realizacji umowy, – warunki płatności (rodzaj, terminy, dokumenty), – gwarancje, rękojmie, – kary umowne i inne sankcje za uchybienia w wykonaniu umowy, – wejście w życie umowy, czas jej trwania, wykaz załączników.
21.	Umowa podlega kontroli zgodności z przepisami prawa i warunkami zawartymi w specyfikacji przez radcę prawnego, który potwierdza jej prawidłowość poprzez złożenie podpisu i odciśnięcie pieczęci.
22.	Stroną umowy jest dowódca jednostki, jako dysponent III stopnia uprawniony do zaciągania zobowiązań finansowych. Umowę podpisuje również główny księgowy, który swoim podpisem stwierdza zabezpieczenie środków w planie finansowym danej służby na jej realizację.
23.	Po podpisaniu przez obie strony oraz radcę prawnego, umowa przekazywana jest do głównego księgowego celem zarejestrowania. Po zarejestrowaniu umowy nadawany jest numer zgodnie rejestrem, w którym dokonuje się również wpisów dotyczących realizacji umowy.
24.	Umowę sporządza się w 3 egzemplarzach. Jeden egzemplarz umowy przekazywany jest dostawcy, drugi pozostaje w dokumentacji przetargowej, trzeci egzemplarz pozostaje w pionie głównego księgowego, na podstawie którego dokonuje się zapisów w księgowości finansowej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Graficzną prezentacje procedur przedstawia załącznik 3.

Procedury kontroli finansowej dotyczące zaciągania zobowiązań winny minimalizować możliwość wystąpienia sytuacji, kiedy:

1. Zaciągnięcie zobowiązania dokonywane jest bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań,
2. Niewykonane są zobowiązania, których skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat,
3. Dowódca jednostki dopuścił do niewykonania zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął, wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej.

Wystąpienie wymienionych powyżej przypadków jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest również:

1. Udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;
2. Zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego:

- bez zachowania formy pisemnej;
- na czas nieoznaczony, z wyłączeniem przypadków określonych w przepisach o zamówieniach publicznych;
- na czas dłuższy niż 3 lata bez wymaganej zgody Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych;
- przed ostatecznym rozstrzygnięciem protestu z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych,

3. Unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, określających przesłanki upoważniające do unieważnienia tego postępowania,
4. Niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych.

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych następuje również poprzez dopuszczenie przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej do popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w podanych powyżej sytuacjach wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej[412].

[412] Por. art. 15-17 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

IV. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących wydatków rzeczowych w wojskowej jednostce budżetowej

	Procedura realizacji wydatków budżetowych z tytułu wydatków rzeczowych
1.	Otrzymaną fakturę od dostawcy rejestruje się w Rejestrze otrzymanych rachunków w kasie jednostki, zgodnie z zasadami określonymi w części instrukcji dotyczącej zakupu składników majątkowych.
2.	Po zarejestrowaniu, dokument zakupu (towaru, usługi) przekazywany jest do komórki ds. rozrachunków i rozliczeń, gdzie faktura sprawdzana jest pod kontem wymagań, jakim powinien odpowiadać taki dokument.
3.	Po sprawdzeniu dowodu, ujmowany jest on na kontach księgi rozrachunków prowadzonej w SI KRAB – Księga pomocnicza, zgodnie z „Instrukcją eksploatacji systemu".
4.	Po zarejestrowaniu w SI KRAB, osoba dokonująca rejestracji potwierdza fakt ujęcia w SI KRAB poprzez umieszczenie pieczęci z dekretem, na której umieszcza się nazwy kont na jakich dana faktura została zarejestrowana, nr pozycji księgowej, kwotę operacji oraz składa swój podpis na potwierdzenie faktu ujęcia faktury w rejestrze rozrachunków.
5.	Następnie faktura zakupu przekazywana jest właściwej służbie odpowiedzialnej za realizację wydatku. Szef służby dokonuje kontroli faktury pod kątem zgodności z zamówieniem (umową).
6.	Po sprawdzeniu dokumentu szef służby przekazuje fakturę do komórki ewidencji ilościowo-wartościowej w celu wystawienia dokumentu materiałowego (jeżeli dowód dotyczy zakupu materiałów, części zamiennych itp.) lub kompletuje inne dokumenty potwierdzające wykonanie usługi (kosztorys powykonawczy, protokół odbioru, raport konieczności itp.).
7.	Dowód będący podstawą wydatkowania środków publicznych musi być sprawdzony przez osobę odpowiedzialną za realizację wydatku pod względem merytorycznym. Na dowodzie tym musi być zamieszczona stosowana informacja (pieczęć) o następującej treści: *Zbadałem pod względem merytorycznym. Wyszczególnione w dowodzie rachunkowym materiały (usługi, roboty) zostały przyjęte i zaprzychodowane w książce. .....str.....poz..... dnia ..... na kwotę ..... zł.....gr.* *Opłacić z § ..... poz. .....* *Data..... podpis szefa realizującego wydatek .....*
8.	Po kontroli dokonanej przez szefa służby i ujęciu w ewidencji pomocniczej służby (książce kontowej) szef służby dokonuje klasyfikacji wydatku zgodnie z klasyfikacją budżetową oraz zasadami określonymi w Zakładowym Planie Kont dla wojskowej jednostki budżetowej z podaniem: – paragrafu wydatku, – pozycji wydatku, – działu i rozdziału którego wydatek dotyczy, – numer analityki ustalonej dla potrzeb wewnętrznych jednostki (nr służby).
8.	Po zakwalifikowaniu wydatku szef służby opatruje dowód datą oraz swoim podpisem i przekazuje do sprawdzenia przez głównego księgowego. Do dowodu załącza wszystkie niezbędne dokumenty pozwalające na właściwe rozliczenie wydatku.
9.	Główny księgowy (osoba przez niego upoważniona) dokonuje kontroli dowodów wraz załącznikami. Sprawdza dowód pod kątem zgodności z wymaganiami, jakim powinien odpowiadać dowód zakupu, prawidłowości naliczenia kwoty wydatku, dowód przyjęcia materiału lub usługi oraz czy dokument został prawidłowo zakwalifikowany do realizacji.
10.	Jeżeli dowód sporządzony jest prawidłowo i zawiera wszystkie wymagane elementy, główny księgowy potwierdza dokonanie sprawdzenia dowodu zamieszczając informację (pieczęć) o treści: *Sprawdzono pod względem formalno-rachunkowym.*
11.	Na potwierdzenie dokonania kontroli dowodu główny księgowy opatruje dowód datą oraz składa swój podpis.

12.	Jeżeli dowód jest niekompletny, błędny lub zawiera nieprawidłowe dane główny księgowy zwraca dokument osobie odpowiedzialnej za jego prawidłowe sporządzenie celem usunięcia błędów lub uzupełnienia.
13.	Główny księgowy odmawia podpisania dowodu, nawet jeżeli jest on sporządzony prawidłowo, jeżeli brak jest pokrycia środków w planie finansowym danej służby.
14.	Podpis złożony przez głównego księgowego oznacza, że nie wnosi on zastrzeżeń do przedstawionej operacji oraz że jednostka posiada środki w planie finansowym na jego uregulowanie.
15.	Główny księgowy przedkłada dokumenty dotyczące danej operacji do zatwierdzenia przez dowódcę jednostki do realizacji, jako zgodne z prawem. Dowódca przed zatwierdzeniem wydatku do wypłaty ponownie sprawdza dowód wraz z załącznikami i jeżeli nie wnosi zastrzeżeń zatwierdza dokument do realizacji składając datę i podpis na pieczęci o treści: *Zatwierdzam do wypłaty na kwotę .....*
16.	Po zatwierdzeniu do wypłaty dokument wraz z załącznikami przekazywany jest do komórki rozrachunków i rozliczeń – jeżeli zapłata nastąpić ma za pośrednictwem polecenia przelewu lub do kasy w celu wypłaty równowartości gotówki wynikającej z dowodu.
17.	Po ponownym sprawdzeniu dowodu (podpisów osób uprawnionych, załączników itp.), sporządzeniu przelewu i uregulowaniu zobowiązania, po otrzymaniu potwierdzenia z banku w postaci wyciągu bankowego, osoba odpowiedzialna za prowadzenie księgi pomocniczej – Rozrachunków, ujmuje w niej dowód na potwierdzenie dokonania rozliczenia (uregulowania zobowiązania).
18.	Po zaksięgowaniu operacji w księdze pomocniczej ponownie dokonuje dekretacji na dowodzie podając: – pozycję pod jakim został zrealizowany wydatek, – konta, na których zarejestrowano uregulowanie zobowiązania, – kwotę wydatku oraz pozycje księgowe. Fakt ten potwierdza datą oraz swoim podpisem.
19.	Po zrealizowaniu wydatku za pomocą polecenia przelewu do wyciągu bankowego dołącza wszystkie dokumenty dotyczące tej operacji i przekazuje je wraz z wyciągiem bankowym do ponownego sprawdzenia głównemu księgowemu (osobie przez niego upoważnionej).
20.	Główny księgowy dokonuje kontroli dowodu wraz z innymi dokumentami zawartymi w wyciągu bankowym. Po sprawdzeniu przekazuje dowód do księgowości syntetycznej, gdzie dowód jest sprawdzany ponownie, dekretowany i ujmowany na właściwych kontach księgi głównej.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Graficzną prezentacje procedur przedstawia załącznik 4.

Procedury kontroli finansowej dotyczące dokonywania wydatków winny ograniczać możliwość dokonania wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia. W innym przypadku stanowić to będzie naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest także dopuszczenie przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej[413].

[413] Por. art. 11 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

3.2.2. Procedury kontroli dotyczące gospodarowania mieniem

Gospodarowanie mieniem powinno być prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami i uregulowaniami wewnętrznymi wojskowych jednostek budżetowych z zapewnieniem odpowiedniej ochrony, ewidencji i okresowej weryfikacji stanu wszystkich składników majątkowych. Wszystkie składniki majątkowe powinny być w sposób właściwy i terminowy ujęte w ewidencji księgowej oraz odpowiednio zabezpieczone przed utratą lub zniszczeniem.

Wypełnianiu tych zadań w wojskowej jednostce budżetowej służy inwentaryzacja. Inwentaryzacja składników majątkowych winna być przeprowadzana, jak też rozliczana, w sposób rzetelny i terminowy oraz powinno być prawidłowo prowadzone postępowanie wyjaśniające powstanie ewentualnych nadwyżek bądź niedoborów lub strat.

W związku z charakterem wojskowych jednostek budżetowych, znajdujących się zazwyczaj na terenie zamkniętym – strzeżonym, termin prowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury wynosi dla zapasów materiałów – raz w ciągu dwóch lat, a dla środków trwałych – raz w ciągu czterech lat.

Praktyka działalności wskazuje, iż prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja jest najbardziej wiarygodną, bezpośrednia formą kontroli majątku wojskowej jednostki budżetowej, a stwierdzane błędy w przeprowadzaniu inwentaryzacji majątku często skutkują: naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, ocenami niedostatecznymi w innych kontrolowanych zagadnieniach, obniżeniem lub spowodowaniem oceny niedostatecznej za całą kontrolę (np. w: 2 OSK Ostróda, 14 ppanc Suwałki, 1 BA Węgorzewo, 5 OPS N. Dwór Maz.). Dlatego celem tej części dysertacji jest próba zaprezentowania uniwersalnych procedur kontrolnych dotyczących inwentaryzacji w wojskowej jednostce budżetowej.

Z punktu widzenia gospodarowania mieniem i ochrony majątku jednostki newralgicznym obszarem są zagadnienia dotyczące szkód w mieniu wojskowym. Główne błędy dotyczące tego obszaru to: niewłaściwa kwalifikacja (trudności w odróżnieniu szkód od innych niedoborów), niedotrzymywanie terminów zakończenia postępowań wyjaśniających, nieterminowe ujawnianie i rozliczanie szkód (zmiany w ewidencji majątku oraz w ewidencji szkód), niewłaściwie prowadzone lub niepełne akta dotyczące szkód.

Skutki błędów to także obniżenie lub spowodowanie oceny niedostatecznej za całą kontrolę (np. w: 2 OSK Ostróda, 7 dl N. Glinnik, 5 OPS N. Dwór Maz.). Stąd też w analizie uwzględniono również zagadnienia dotyczące procedur w postępowaniu i kontroli w sprawach szkód w mieniu wojskowym.

V. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących inwentaryzacji majątku wojskowej jednostki budżetowej

	Procedury kontroli finansowej dotyczących inwentaryzacji w drodze spisu z natury
1.	Za przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury odpowiada dowódca wojskowej jednostki budżetowej i zgodnie z ustawą o rachunkowości nie ma on możliwości powierzenia tego obowiązku innej osobie.
2.	Spis z natury rzeczowych i pieniężnych składników majątku jednostki wojskowej polega na ustaleniu rzeczywistej ich ilości.
3.	W celu właściwego przygotowania spisu z natury w jednostce wojskowej dowódca w rozkazie dziennym powołuje komisję inwentaryzacyjną, której zadaniem jest planowanie, kierowanie i koordynowanie przebiegu procesu inwentaryzacji.
4.	Komisja inwentaryzacyjna opracowuje harmonogram inwentaryzacji, który określa etapy i terminy realizacji procesu inwentaryzacji.
5.	Komisja inwentaryzacyjna odpowiada ponadto za: – ustalenie składów podkomisji do przeprowadzenia spisu z natury – przygotowanie druków i formularzy do przeprowadzenia spisu z natury, – przeprowadzenia szkolenia osób uczestniczących w spisie, – przygotowanie ewidencji do spisu, – przeprowadzenie spisu z natury wszystkich składników objętych inwentaryzacją, – opracowanie protokołu końcowego oraz propozycji wynikających z inwentaryzacji, – złożenie meldunku i przedstawienie protokołu inwentaryzacji do zatwierdzenia przez dowódcę.
6.	Termin i miejsce szkolenia komisji jest ogłoszony w „Rozkazie Dziennym Dowódcy Jednostki". W szkoleniu biorą udział wyznaczeni rozkazem: członkowie komisji i zespołów spisowych, kontrolerzy spisowi, osoby materialnie odpowiedzialne za składniki majątku jednostki i księgowi prowadzący ewidencję inwentaryzowanych składników.
7.	Szkolenie obejmuje zagadnienia: – sposób przygotowania pól spisowych (wywieszek, narzędzi pomiarowych, uporządkowania zapasów, kolejności ich ułożenia, pryzmowania zapasów sypkich itp.), – konieczność uzgodnienia ewidencji magazynowej z księgową, – sposób wypełniania arkuszy spisowych i dokonywania poprawek.
8.	Przed przystąpieniem do porównania stanów spisanych z natury ze stanami wynikającymi z ewidencji księgowej należy uzgodnić dane ewidencji syntetycznej ze stanem wynikającym z ewidencji pomocniczej (np. w służbach logistycznych).
9.	Spis z natury przeprowadza się w terminach podanych w „Rozkazie Dziennym Dowódcy Jednostki".
10.	Osoby materialnie odpowiedzialne składają pisemne oświadczenie o tym, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu powierzonych im składników zostały przekazane do księgowości.
11.	Arkusze spisowe są ponumerowane i ewidencjonowane w sposób uniemożliwiający ich zamianę, a ich dystrybucją zarządza przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.
12.	Ustalenie rzeczywistej ilości rzeczowych i pieniężnych składników odbywa się poprzez mierzenie, ważenie, liczenie i dokonuje się w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za inwentaryzowane składniki lub osoby przez nią upoważnioną, w sytuacjach szczególnych dowódca jednostki może wyznaczyć społecznego przedstawiciela.
13.	Bezpośrednio po ustaleniu rzeczywistego stanu składników wpisuje się wyniki spisu do arkuszy. Arkusze podpisują członkowie zespołu i osoba materialnie odpowiedzialna.
14.	Jeżeli spis z natury nie może odbyć się w dniu przewidzianym dla jego przeprowadzenia, to w danych spisu z natury należy uwzględnić udokumentowane przychody i rozchody do dnia faktycznego dokonania spisu.
15.	W trakcie spisu nie wydaje się ani nie przyjmuje składników objętych spisem, a w razie odstępstw należy o tym powiadomić przewodniczącego zespołu spisowego.
16.	Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, w porozumieniu z dowódcą jednostki organizuje wyrywkową kontrole spisu, pod względem: kompletności, rzetelności spisanych ilości, także w opakowaniach, prawidłowości wypełniania arkusza spisowego. Z wyrywkowych kontroli spisuje się protokół.
17.	Po zakończonym spisie zespoły spisowe składają przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej informację, o wszelkich nieprawidłowościach ujawnionych w trakcie dokonywania spisu, szczególnie w zakresie zabezpieczenia składników jednostki przed zniszczeniem lub kradzieżą, oraz przekazują arkusze spisowe.

18.	Spis z natury kończy: – wskazanie pozycji, na której spis zakończono, – złożenie na piśmie oświadczeń osoby materialnie odpowiedzialnej, iż nie ma zastrzeżeń do kompletności i poprawności spisu z natury oraz pracy zespołu spisowego i osób kontrolujących.
19.	Zespół spisowy opracowuje sprawozdanie z przeprowadzonego spisu, które zawiera uwagi dotyczące przygotowania i przebiegu spisu, oraz sposób przechowywania składników i ich zabezpieczenia.
20.	W zakresie inwentaryzacji kasy jednostki sprawozdanie dotyczy ponadto: – zabezpieczenia pomieszczenia kasowego oraz przechowywanej gotówki, – zabezpieczenia wszelkich kluczy do kasy, – zabezpieczenia transportu gotówki z kasy do banku i odwrotnie, – prawidłowości udokumentowania wpływów i rozchodów gotówki w kasie i ujęcia ich w raporcie kasowym, – sprawdzenia istnienia pisemnego oświadczenia kasjera o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie.
21.	Do sprawozdania zespołu spisowego dołącza się: – arkusze spisowe: wykorzystane, niewykorzystane, tj. czyste i anulowane, – materiały pomocnicze, np. obliczenia, rysunki itp., – oświadczenia wstępne i ostateczne osób odpowiedzialnych materialnie, – protokoły dotyczące składników niepełnowartościowych i uszkodzonych.
22.	Przewodniczący zespołu spisowego przekazuje sprawozdanie wraz z dołączonymi dokumentami przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.
23.	Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej sprawdza: kompletność arkuszy, prawidłowość ich wypełnienia, poprawność dokonanej wyceny.
	Wycena rzeczowych składników majątkowych
1.	Wycenę rzeczowych składników majątkowych ujętych na arkuszach spisu z natury dokonuje główny księgowy lub pracownicy pionu głównego księgowego.
2.	Wycena polega na przemnożeniu stwierdzonych w czasie spisu z natury faktycznych ilości, przez stosowaną w księgowości cenę ewidencyjna oraz ustalenie łącznej ich wartości w podziale na osoby materialnie odpowiedzialne i konta syntetyczne.
3.	Po dokonaniu wyceny główny księgowy (osoba odpowiedzialna) ustala różnice inwentaryzacyjne przez porównanie stanu faktycznego ujętego w arkuszach spisu z natury ze stanem wynikającym z ewidencji ilościowo-wartościowej jednostki.
4.	Różnice inwentaryzacyjne mogą wystąpić jako: – niedobory – gdy stan ewidencyjny jest wyższy od rzeczywistego, – nadwyżki – gdy stan ewidencyjny jest niższy od rzeczywistego, – szkody – gdy nastąpiła całkowita lub częściowa utrata pierwotnej wartości inwentaryzowanego składnika majątku.
5.	Niedobory w jednostce wojskowej kwalifikuje się jako: – ubytki naturalne, – zawinione i niezawinione, – nadzwyczajne.
6.	W przypadku stwierdzenia różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna przeprowadza postępowanie wyjaśniające, powiadamia o stwierdzonych różnicach osoby materialnie odpowiedzialne i pobiera od nich pisemne wyjaśnienia, a następnie opracowuje protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, który wraz z wnioskami przedkłada dowódcy jednostki wojskowej.
7.	Po zatwierdzeniu wniosków komisji przez dowódcę jednostki, radca prawny przygotowuje ewentualne dokumenty spraw spornych do sądu, a w przypadku niedoborów wskazujących na poważne nadużycia – do organów ścigania.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

VI. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących szkód w mieniu wojskowej jednostki budżetowej

Procedura postępowania i kontroli w sprawie szkód w mieniu wojskowym	
W zakresie ustalenia odpowiedzialności i dochodzenia naprawienia szkody zastosowanie mają: – dla żołnierzy: o Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. *o odpowiedzialności materialnej żołnierzy* (DzU 2001, nr 89, poz. 967), o Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z 21 listopada 2001 r. *w sprawie odpowiedzialności majątkowej żołnierzy za wyrządzone przez nich szkody* (DzU 2001, nr 138, poz. 1557); – dla pracowników: o Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – *Kodeks pracy* (DzU 1998, nr 21, poz. 94), o Rozporządzenie Rady Ministrów z 04 października 1974 r. *w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie* (DzU 1996, nr 143, poz. 663), o Rozporządzenie Rady Ministrów z 10.10.1975 r. *w sprawie warunków odpowiedzialności materialnej pracownika za szkodę w powierzonym mieniu* (DzU 1996, nr 143, poz. 662).	
Pojęcie **szkody** obejmuje również uszczerbek w mieniu wojska spowodowany przez osobę nie związaną z wojskiem stosunkiem służbowym lub stosunkiem pracy. W tej sytuacji podstawą dochodzenia naprawienia szkody jest Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny* (DzU 1964, nr 16, poz. 93), a szczególnie art. 361-363, 415-422, 440.	
1.	Za datę ujawnienia szkody uważa się dzień podjęcia przez dowódcę jednostki wiadomości o jej powstaniu.
2.	Po ujawnieniu szkody dowódca jest obowiązany niezwłocznie wszcząć postępowanie wyjaśniające podając w rozkazie dziennym: – datę ujawnienia szkody, – rodzaj służby w której mieniu szkoda powstała, – określenie przedmiotu szkody, – szacunkową wysokość szkody, – osobę wyznaczoną do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, – termin zakończenia postępowania wyjaśniającego.
3.	Po ujawnianiu szkody szef służby w mieniu której szkoda powstała, osoba sprawująca nadzór lub inna osoba wyznaczona przez dowódcę sporządza protokół szkody, który stanowi podstawę dokonania zmian ewidencyjnych w majątku służby oraz ujęcia w urządzeniach księgowych.
4.	Po sporządzeniu protokołu szkody jeden egzemplarz przekazywany jest do komórki ewidencji ilościowo-wartościowej celem dokonania zmian w ewidencji mienia służby.
5.	Po sporządzeniu dokumentów ilościowo-wartościowych protokół szkody wraz z dokumentami materiałowymi przekazywany jest do komórki księgowości syntetycznej celem dokonania rejestracji powstania szkody w urządzeniach księgowych.
6.	Drugi egzemplarz wraz z meldunkiem i wyciągiem z rozkazu przekazywany jest osobie prowadzącej postępowanie wyjaśniające.
7.	Postępowanie wyjaśniające nie powinno trwać dłużej niż 14 dni, w sprawach zawiłych termin ten może być przedłużony przez dowódcę o dalszy czas oznaczony, niezbędny do przeprowadzenia czynności.
8.	Po zakończeniu postępowania wyjaśniającego, osoba prowadząca to postępowanie sporządza sprawozdanie zawierające opis czynności wykonanych podczas postępowania wraz z wnioskami co do sposobu naprawienia szkody.

9.	Sprawozdanie wraz z wnioskami zatwierdza dowódca jednostki.
10.	Dowódca jednostki może podjąć decyzję o uznaniu szkody za zawinioną, niezawinioną, umorzyć należność, rozłożyć na raty, przyjąć zobowiązanie osoby winnej za powstanie szkody do zapłaty odszkodowania, lub wyrazić zgodę o naprawienie szkody w naturze.
11.	W zależności od podjętej decyzji sporządza się odpowiednie dokumenty, które stanowią podstawę do zdjęcia szkody z ewidencji. Są to: – zobowiązanie do zapłaty odszkodowania, – umowa o rozłożeniu na raty spłaty należności, – umowa o odroczeniu terminu zapłaty należności, – umowa o umorzeniu należności.
12.	Dokumenty dotyczące szkód przechowywane są w: – pionie głównego księgowego – jeden komplet, – w służbie w mieniu której szkoda powstała.
13.	W przypadku naprawienia przez sprawcę szkody niezwłocznie po jej ujawnieniu, nie później niż w ciągu 14 dni, albo gdy w terminie 14 dni od jej ujawnienia sprawca złoży zobowiązanie do dobrowolnej zapłaty odszkodowania – nie prowadzi się postępowania wyjaśniającego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

W procedurach dotyczących szkód w mieniu wojskowym istotne jest, iż dowódca wojskowej jednostki budżetowej obowiązany jest wykazać okoliczności uzasadniające odpowiedzialność majątkową żołnierza oraz wysokość wyrządzonej szkody.

3.2.3. Procedury kontroli dotyczące sprawozdawczości finansowej

Sprawozdawczość finansowa wojskowej jednostki budżetowej jest ostatnim etapem generowania informacji, na podstawie której można kontrolować i oceniać proces gromadzenia dochodów budżetowych i wydatkowania środków publicznych.

Sprawozdania budżetowe odwzorowują przebieg i wynik wykonania zadań wojskowej jednostki budżetowej dostarczając tym samym informacji, która jest niezbędna do podejmowania odpowiednich decyzji oraz do kontroli i oceny prawidłowości wykorzystanych środków budżetowych.

Wojskowa jednostka budżetowa jednostka, jako dysponent III stopnia zobowiązana jest do sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych oraz dochodów własnych: Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-Z, Rb-N, Rb-70, oraz Rb-34 dotyczące dochodów własnych.

Celem tej części dysertacji jest próba określenia uniwersalnych procedur kontrolnych dotyczących sprawozdawczości finansowej wojskowej jednostki budżetowej.

VII. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdawczości wojskowej jednostki budżetowej

Ogólne procedury sporządzania, przekazywania i kontroli sprawozdań	
1.	Dane w sprawozdaniach wykazuje się: – w zakresie planu - w kwotach wynikających z planu finansowego jednostki, po uwzględnieniu zmian dokonanych w trybie ustawy o finansach publicznych; – w zakresie wykonania - narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego lub w przypadkach określonych w sprawozdaniach, według stanu na określony dzień.
2.	Sprawozdania są zatwierdzane przez dowódcę jednostki na podstawie ksiąg rachunkowych.
3.	Sprawozdania sporządza się w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych.
4.	Dowódca jednostki jest obowiązany doprowadzić do tego, aby sprawozdania były wykonane rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.
5.	Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.
6.	Ujawnione nieprawidłowości w sprawozdaniach, powinny być usunięte przez dowódcę jednostki sporządzającego sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać także odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.
7.	Sprawozdania należy sporządzać w sposób czytelny i trwały. Podpisy na sprawozdaniach składa się odręcznie na każdym formularzu w miejscu oznaczonym. Pod podpisem umieszcza się pieczątkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej.
8.	Sprawozdania sporządza się w ilości egzemplarzy równej liczbie jednostek, którym mają być złożone, powiększonej o egzemplarz przeznaczony do akt jednostki. Jednostce uprawnionej do otrzymywania sprawozdań przekazuje się pierwszy egzemplarz (oryginał) sprawozdania.
9.	Dowódcy wojskowych jednostek budżetowych, sporządzający sprawozdania w formie elektronicznej, zachowują na dowolnym nośniku elektronicznym kopie tych sprawozdań.
10.	Dowódcy wojskowych jednostek budżetowych sporządzający sprawozdania jednostkowe, są obowiązani do przekazywania sprawozdań odbiorcom sprawozdań, w terminach umożliwiających sporządzanie sprawozdań łącznych.
11.	Okresy sprawozdawcze: – sprawozdania miesięczne sporządza się za każdy kolejny miesiąc kalendarzowy. – sprawozdania kwartalne sporządza się za każdy kolejny kwartał roku budżetowego. – sprawozdanie półroczne sporządza się za pierwsze półrocze roku budżetowego. – sprawozdanie roczne sporządza się za rok budżetowy, z tym że w zakresie budżetu państwa – z uwzględnieniem operacji finansowych związanych z rozliczeniami w okresie przejściowym.
12.	Uzgadnianie sprawozdań – wykazywane w sprawozdaniach Rb-23, stany rachunków bieżących uzgadnia się na koniec okresu sprawozdawczego z oddziałami okręgowymi Narodowego Banku Polskiego. – oddziały okręgowe Narodowego Banku Polskiego potwierdzają fakt uzgodnienia odciśnięciem na sprawozdaniach stempla dziennego.
13.	Oddziały okręgowe Narodowego Banku Polskiego potwierdzają fakt uzgodnienia sprawozdań : – miesięcznych, z wyłączeniem miesięcznych za grudzień - według stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego; – miesięcznych za grudzień – według stanu na dzień 8 stycznia; – rocznych - według stanu na dzień 16 stycznia,
14.	Jednostka nadrzędna, przyjmując sprawozdania jednostkowe, jest obowiązana sprawdzić fakt potwierdzenia sprawozdania przez oddział okręgowy NBP.
15.	Sprawozdanie Rb-23 uzgadniane jest za wszystkie okresy sprawozdawcze - w zakresie kwot środków otrzymanych i przekazanych – z dysponentami środków budżetu państwa wyższego stopnia.
16.	Sprawozdania (z wyjątkiem sprawozdania Rb-70) sporządza się w oparciu o SI SFINKS zgodnie z instrukcją eksploatacji systemu. Sprawozdanie Rb-70 sporządza się w SI PROSTA K, SI PROSTA C.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

VIII. **Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdania Rb-23 - miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych.**

Procedura sporządzania i kontroli sprawozdania Rb-23	
Dokonując kontroli sprawozdań jednostkowych miesięcznych i rocznych, należy sprawdzić, czy dane wykazane w sprawozdaniu zawierają:	
1.	W wierszu 11 - dochody wykonane według sprawozdania Rb-27 sporządzonego za dany okres sprawozdawczy;
2.	W wierszu 12 - dochody przekazane na rachunek bieżący budżetu państwa;
3.	W wierszu 13 - stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym dochodów z wyszczególnieniem: dochodów wojskowej jednostki budżetowej (wiersz 14) oraz pozostałych wpływów niezaliczonych do dochodów budżetu państwa i nieujętych w sprawozdaniu Rb-27 (wiersz 15);
4.	W wierszu 21 wojskowa jednostka budżetowa wykazuje środki otrzymane od dysponenta drugiego stopnia, na realizację planu wydatków bieżącego roku;
5.	W wierszu 22 - wykonane wydatki według sprawozdania Rb-28 sporządzonego za dany okres sprawozdawczy;
6.	W wierszu 24 - stan środków na rachunku bieżącym wydatków - obejmujący sumę kwot wykazanych w wierszach 25 i 26;
7.	W wierszu 25 - środki dotyczące wydatków danego roku budżetowego;
8.	W wierszu 31 - środki na wynagrodzenia wypłacone „z dołu" za dany miesiąc i zaliczone do wydatków danego okresu sprawozdawczego (ujęte w sprawozdaniu Rb-28), które zostały pobrane z banków krajowych, z wyjątkiem banków spółdzielczych, w ramach zastępczej obsługi bankowej, lecz nie obciążają jeszcze rachunków bieżących wydatków wojskowych jednostek budżetowych w oddziałach okręgowych Narodowego Banku Polskiego;
9.	W wierszu 32 - środki na wynagrodzenia wypłacone „z góry" - przekazane do końca okresu sprawozdawczego na rachunki pracowników lub przekazane na rachunki pomocnicze w bankach spółdzielczych z rachunków bieżących wojskowych jednostek budżetowych prowadzonych w oddziałach okręgowych Narodowego Banku Polskiego, na wypłatę wynagrodzeń w następnym miesiącu (okresie sprawozdawczym), które obciążają rachunki bieżące wydatków wojskowych jednostek budżetowych, a nie dotyczą danego okresu sprawozdawczego (nieujęte w sprawozdaniu Rb-28);
10.	W wierszach 42-47 - środki na rachunkach: dochodów własnych, sum depozytowych;
11.	W wierszu 51 - wpłaty z tytułu dochodów dokonane w kasie jednostki i nieprzekazane na moment sprawozdawczy na rachunek NBP oraz wpłaty przekazane do banków w ramach zastępczej obsługi kasowej, które nie wpłynęły na rachunek bieżący NBP do końca okresu sprawozdawczego.
12.	W sprawozdaniu jednostkowym rocznym kwoty wykazane w wierszu 11 powinny być zgodne z kwotami wykazanymi w wierszu 12, a kwoty wykazane w wierszu 21 powinny być zgodne z kwotami wykazanymi w wierszu 22.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

IX. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdania Rb-27 - miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych.

	Procedura sporządzania sprawozdań Rb-27 miesięcznych/rocznych z wykonania planu dochodów budżetowych
1.	Kontrolując dane wynikające ze sprawozdania, należy uwzględnić, iż w sprawozdaniach miesięcznych i rocznych, wypełnia się następujące kolumny: – w sprawozdaniach miesięcznych za: styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, październik, listopad, grudzień – „Plan", „Dochody wykonane"; – w sprawozdaniach miesięcznych za: marzec, czerwiec, wrzesień oraz w sprawozdaniu rocznym – „Plan", „Należności", „Potrącenia i inne zmniejszenia dochodów", „Dochody wykonane" oraz dotyczące salda końcowego kolumny: „należności pozostałe do zapłaty, ogółem", w tym zaległości netto oraz „nadpłaty".
2.	Sprawozdania, odpowiednio do okresów sprawozdawczych, sporządza się następująco: W kolumnie „Plan" wykazuje się kwoty planu wynikające z układu wykonawczego na dany rok;
3.	W kolumnie „Należności" wykazuje się: salda początkowe (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty), powiększone o kwoty przypisów z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypada na dany rok budżetowy, po zmniejszeniu o kwoty odpisów; jeżeli kwota nadpłat i odpisów przewyższa kwotę należności pozostałych do zapłaty i przypisów, wówczas różnicę wykazuje się jako liczbę ujemną; jeżeli dochody budżetowe zostały wykonane bez przypisu należności, a przepisy odrębne nie przewidują przypisu dla tego rodzaju dochodów, w kolumnie „Należności" należy wykazać kwotę zrealizowanych dochodów na podstawie ewidencji analitycznej do konta rachunku bieżącego dochodów jednostki budżetowej;
4.	W kolumnie „Potrącenia i inne zmniejszenia dochodów" wykazuje się zmniejszenia dochodów, dokonane na podstawie odrębnych przepisów, w tym Ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. *o postępowaniu egzekucyjnym w administracji* (DzU 2002,nr 110, poz. 968), Ustawy *o finansach publicznych* (odpis na fundusz motywacyjny);
5.	W kolumnie „Dochody wykonane" wykazuje się dochody wykonane na podstawie księgowości analitycznej do rachunku bieżącego dochodów;
6.	W odpowiednich kolumnach salda końcowego (11-13) wykazuje się, na podstawie księgowości analitycznej do konta należności z tytułu dochodów budżetowych, należności pozostałe do zapłaty, w tym zaległości netto (należności pozostałe do zapłaty, których termin zapłaty minął) oraz nadpłaty (kwoty nadpłacone). W kolumnie „zaległości netto" nie należy wykazywać zaległości płatnych w ratach (jeżeli termin spłaty raty nie minął), odroczonych (w przypadku gdy odroczony termin płatności nie minął), kwot objętych wstrzymaniem wykonania decyzji na mocy postanowienia organu podatkowego lub sądu administracyjnego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

X. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdania Rb-28 - miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa.

Procedura sporządzania sprawozdania Rb-28 miesięczne/roczne z wykonania planu wydatków budżetu państwa	
1.	Kontrola danych wynikających ze sprawozdania uwzględnia i korzysta z zasad dotyczących sporządzania sprawozdania. Sprawozdanie sporządza się w szczegółowości: dział, rozdział, paragraf; sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach.
2.	Sprawozdanie sporządza (kontroluje) się w zakresie następujących danych: w sprawozdaniu miesięcznych za: styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, październik, listopad – „Plan" i „Wykonanie"; za grudzień - wymienione w lit. a oraz „Zobowiązania według stanu na koniec okresu sprawozdawczego" (kolumny 9-11) i „Wydatki, które nie wygasły z upływem bieżącego roku budżetowego" (kolumna 12); w sprawozdaniach miesięcznych za: marzec, czerwiec, wrzesień – „Plan", „Zaangażowanie", „Wykonanie" oraz „Zobowiązania według stanu na koniec okresu sprawozdawczego" (kolumny 9-11);
3.	W sprawozdaniu rocznym - dane wymienione w pkt 2 oraz „Wydatki, które nie wygasły z upływem bieżącego roku budżetowego".
4.	Sprawozdanie sporządza się następująco W kolumnie „Plan" (po zmianach) wykazuje się dane o planowanych wydatkach według układu wykonawczego z uwzględnieniem zmian dokonanych w trybie określonym w ustawie *o finansach publicznych*;
5.	W kolumnie „Zaangażowanie" wykazuje się obroty strony Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego";
6.	W kolumnie „Wykonanie" wykazuje się wykonane wydatki, na podstawie danych księgowości analitycznej do konta rachunek bieżący jednostki budżetowej;
7.	W kolumnie „Zobowiązania ogółem" wykazuje się wszystkie uznane przez jednostkę zobowiązania, niespłacone do końca okresu sprawozdawczego;
8.	W kolumnie „Zobowiązania wymagalne powstałe w latach ubiegłych" wykazuje się nieprzedawnione i nieumorzone zobowiązania, które przed upływem danego okresu sprawozdawczego nie zostały uregulowane, a których termin zapłaty minął przed dniem 1 stycznia bieżącego roku;
9.	W kolumnie „Zobowiązania wymagalne powstałe w roku bieżącym" wykazuje się nieumorzone zobowiązania powstałe w okresie od dnia 1 stycznia roku bieżącego do końca okresu sprawozdawczego, które przed upływem danego okresu sprawozdawczego nie zostały uregulowane, a których termin zapłaty minął;
10.	W kolumnie „Wydatki, które nie wygasły z upływem bieżącego roku budżetowego" wykazuje się wydatki ujęte w ustalonym przez Radę Ministrów planie finansowym, o którym mowa w art. 102 Ustawy *o finansach publicznych*; kolumnę tę wypełnia się w sprawozdaniu miesięcznym za grudzień i w sprawozdaniu rocznym.
11.	Niewłaściwe obciążenia oraz uznania rachunków bieżących wykazuje się, wprowadzając symbol 4990 zamiast paragrafu; niewłaściwe obciążenie wykazuje się zapisem zwykłym, a niewłaściwe uznania rachunku - jako liczbę ujemną.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

XI. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdania Rb-Z - kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń, oraz Rb-N - kwartalne sprawozdanie o stanie należności.

Procedura sporządzania sprawozdania Rb-Z kwartalne o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń	
Dokonując kontroli sprawozdań należy uwzględnić, iż:	
1.	Wojskowe jednostki budżetowe sporządzają sprawozdania w zakresie danych dotyczących wierszy ze strony pierwszej formularza, oznaczonych symbolami: E, E4 i E41.
2.	W przypadku kiedy stan zobowiązań za dany okres sprawozdawczy uległ zmianie po złożeniu sprawozdania, korekty sprawozdań Rb-Z są przekazywane w ciągu 5 dni od dnia stwierdzenia rozbieżności.
Procedura sporządzania sprawozdania Rb-N kwartalne o stanie należności	
1.	Wojskowe jednostki budżetowe sporządzają sprawozdania w zakresie danych dotyczących wierszy oznaczonych symbolami: N, N4 i N41.
2.	W przypadku kiedy stan należności za dany okres sprawozdawczy uległ zmianie po złożeniu sprawozdania, korekty sprawozdań Rb-N przekazywane są w ciągu 5 dni od dnia stwierdzenia rozbieżności.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

XII. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących sprawozdania Rb-34 – kwartalne sprawozdanie z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków nimi sfinansowanych.

Procedura sporządzania sprawozdania Rb-34 kwartalne z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków nimi sfinansowanych	
1.	Kontrolując dane wynikające ze sprawozdania należy brać pod uwagę fakt, iż sprawozdanie jednostkowe sporządza się oddzielnie dla poszczególnych tytułów pozyskiwania dochodów, w szczegółowości: dział, rozdział, paragraf; sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. W kolumnie identyfikującej źródło powstania dochodów należy wprowadzić odpowiedni symbol.
2.	Przyjmuje się następujące symbole identyfikujące źródło powstania dochodów własnych: A - dochody z opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej; B - dochody ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej; C - dochody z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź użytkowanie; G - dochody ze sprzedaży zapasów mobilizacyjnych; J - dochody z Narodowego Funduszu Zdrowia za udzielanie świadczeń zdrowotnych z zakresu podstawowej opieki zdrowotnej i podstawowych świadczeń lekarza dentysty w wojskowych jednostkach budżetowych;
3.	W dziale A „Dochody" w kolumnach: „Plan" i „Wykonanie" wykazuje się: – w szczegółowości dział, rozdział, paragraf - wpływy środków pieniężnych na wydzielony rachunek dochodów własnych; – w wydzielonym wierszu „K 150" - stan środków pieniężnych na wydzielonym rachunku dochodów własnych na początku okresu sprawozdawczego.
4.	W dziale B „Wydatki" w kolumnach: „Plan" i „Wykonanie" wykazuje się: – w szczegółowości: dział, rozdział, paragraf - poniesione wydatki; – w wydzielonym wierszu „P 150" - stan środków pieniężnych na wydzielonym rachunku dochodów własnych na koniec okresu sprawozdawczego.
5.	W dziale C wykazuje się według stanu na początek i koniec okresu sprawozdawczego: – w wierszu W 020 - należności; – w wierszu W 040 - zobowiązania.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

XIII. Propozycja procedur kontroli finansowej dotyczących Rb-70 - kwartalne sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach.

Procedura sporządzania sprawozdanie Rb-70 kwartalne o zatrudnieniu i wynagrodzeniach	
1.	Kontrolując dane wynikające ze sprawozdania należy kierować się zasadami: sprawozdanie jednostkowe Rb-70 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach sporządzają, na oddzielnych formularzach dla każdego z występujących rodzajów zadań i form organizacyjno-prawnych, dowódcy wojskowych jednostek budżetowych - w szczegółowości: dział, rozdział, status zatrudnienia.
2.	Wojskowe jednostki budżetowe sporządzają sprawozdania Rb-70, bez uwzględnienia osób zatrudnionych do wykonywania prac interwencyjnych i robót publicznych, zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 13 lipca 2004 r. *w sprawie szczegółowego sposobu i trybu organizowania prac interwencyjnych i robót publicznych oraz jednorazowej refundacji kosztów z tytułu opłaconych składek na ubezpieczenia społeczne* (DzU, nr 161, poz. 1683 i nr 257, poz. 2576).
3.	Zatrudnienie i wynagrodzenia, dla zadania wymienionego wyżej, wykazuje się na oddzielnym formularzu, z dokładnym określeniem w tytule formy organizacyjno-prawnej i rodzaju zadania, wyłącznie w zakresie wykonania. W kolumnie 14 – „Wykonanie wynagrodzeń osobowych" należy podać wysokość wynagrodzeń finansowanych przez daną jednostkę organizacyjną (bez ujmowania wynagrodzeń w części finansowanej z Funduszu Pracy).
4.	Wojskowe jednostki budżetowe sporządzają sprawozdania dla wszystkich zatrudnionych według statusu zatrudnienia; w odrębnych pozycjach należy wymienić oddzielnie: osoby nieobjęte mnożnikowymi systemami wynagrodzeń; żołnierzy i funkcjonariuszy.
5.	W poszczególnych kolumnach sprawozdania ujmuje się: - w kolumnie 1 - symbol części budżetowej; - w kolumnie 2 - symbol statystyczny województwa; - w kolumnie 3 - dysponenci części budżetowych mogą wprowadzać oznaczenie dysponentów podległych (nie należy wypełniać w sprawozdaniu łącznym dysponenta części budżetowej i wprowadzać do rekordu na dyskietce); - w kolumnie 4 - wykazuje się odpowiednie symbole przyjęte do oznaczenia form organizacyjno-prawnych - 020 - jednostki budżetowe, - w kolumnie 5 - wykazuje się odpowiednie symbole przyjęte do oznaczenia rodzaju zadania: A - podstawowa działalność jednostki organizacyjnej (nie obejmuje zadań wymienionych jako B, N i Z),
6.	W kolumnach 6 i 7 - wprowadza się odpowiednio dział i rozdział według klasyfikacji budżetowej;
7.	W kolumnie 8 - podaje się następujące symbole dla statusu zatrudnienia: - 01 - osoby nieobjęte mnożnikowymi systemami wynagrodzeń, 10 - żołnierze i funkcjonariusze,
8.	W kolumnie 9 – „Plan po zmianach" wykazuje się zatrudnienie, na które jednostka sprawozdawcza otrzymała wynagrodzenia osobowe; przyznane zwiększenie zatrudnienia w ciągu roku, z późniejszym terminem uruchomienia, a także w odniesieniu do jednostek, które w danym roku uległy likwidacji lub przekształceniu, należy wykazać w planie, w ujęciu średniorocznym; w odniesieniu do pracowników nieobjętych mnożnikowymi systemami wynagrodzeń jest to plan zatrudnienia jednostki;

9.	W kolumnie 10 – „Przeciętne wykonanie w okresie sprawozdawczym" wykazuje się przeciętną liczbę zatrudnionych, w przeliczeniu na pełnozatrudnionych (z dokładnością do osoby) w okresie sprawozdawczym, przy czym: - przeciętną liczbę zatrudnionych w okresie sprawozdawczym oblicza się, dodając przeciętne liczby zatrudnionych, w tym także na zastępstwo, w poszczególnych miesiącach roku, które upłynęły od początku roku do końca okresu sprawozdawczego, i dzieli otrzymaną sumę przez liczbę tych miesięcy; przeciętną liczbę zatrudnionych w danym miesiącu oblicza się, dodając połowę stanu zatrudnionych na początku miesiąca, stan zatrudnionych w 15 dniu miesiąca oraz połowę stanu w ostatnim dniu miesiąca; otrzymaną sumę dzieli się przez 2, - do stanu zatrudnionych nie wlicza się osób będących na urlopach bezpłatnych, wychowawczych i macierzyńskich oraz zasiłkach chorobowych, tj. osób, które nie otrzymują za dany okres wynagrodzenia od zakładu pracy, - w odniesieniu do jednostek, które w danym roku uległy przekształceniu lub likwidacji, podaje się w wykonaniu przeciętną liczbę zatrudnionych za okres, w którym te jednostki funkcjonowały w państwowej sferze budżetowej; oznacza to, że jeżeli jednostka np. funkcjonowała przez 4 miesiące i zatrudniała 15 osób, to średniorocznie wykazuje 5 osób (15 osób x 4 miesiące : 12 miesięcy), - zatrudnienie osób niepełnosprawnych należy ujmować tylko z tych miesięcy, w których wynagrodzenia tych osób były finansowane z wynagrodzeń danej jednostki, w przeliczeniu na przeciętną liczbę zatrudnionych w okresie sprawozdawczym;
10.	W kolumnie 11 – „Stan na koniec okresu sprawozdawczego" wykazuje się liczbę zatrudnionych w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego w przeliczeniu na pełnozatrudnionych (z dokładnością do osoby), tj. podaje się stan ewidencyjny pełnozatrudnionych (po przeliczeniu);
11.	W kolumnach 12 i 13 - wykazuje się wysokość wynagrodzeń osobowych, dodatkowe wynagrodzenie roczne, uposażenia żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy oraz dodatkowe uposażenia roczne żołnierzy zawodowych i nagrody roczne funkcjonariuszy (§ 401-405 i 407 klasyfikacji budżetowej) ustalone dla jednostki sprawozdawczej w ramach wynagrodzeń określonych w ustawie budżetowej na dany rok, tj. plan po zmianach wprowadzonych na podstawie obowiązujących przepisów przez dysponentów środków budżetowych; w kolumnie „Plan po zmianach":
12.	W kolumnach 14-16 - wykazuje się wykonanie wynagrodzeń osobowych, dodatkowego wynagrodzenia rocznego, uposażeń oraz nagród i zapomóg żołnierzy zawodowych - Ustawy z dnia 11 września r. *o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych* (DzU 2005 nr 122, poz. 1025), dodatkowego uposażenia rocznego żołnierzy zawodowych oraz uposażenia i nagród rocznych funkcjonariuszy od początku roku do końca okresu sprawozdawczego. Wynagrodzenia w kolumnach 14-16 należy wykazywać w ujęciu kosztowym, a w odniesieniu do dodatkowego wynagrodzenia rocznego, dodatkowego uposażenia rocznego żołnierzy zawodowych i nagród rocznych funkcjonariuszy - w ujęciu kasowym.
13.	Dysponenci środków budżetowych nie mogą zwiększać planu wynagrodzeń.
14.	W kolumnach 14-16 kwoty wynagrodzeń powinny być ujmowane w wysokości zgodnej z kwotami brutto listy płac (łącznie ze składkami na ubezpieczenia społeczne opłacanymi przez ubezpieczonych oraz z zaliczką na podatek dochodowy od tych wynagrodzeń, niezależnie od terminu płatności). Dane liczbowe wykazane w „Wykonaniu" według list płac brutto nie mogą przekraczać ustalonego planu po zmianach wynagrodzeń.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

Z punktu widzenia kontroli finansowej istotną cechą sprawozdań finansowych. wojskowej jednostki budżetowej jest terminowość sprawozdań (zob. tabela 17).

Tabela 17. Terminy przekazywania sprawozdań finansowych przez wojskową jednostkę budżetową

Rodzaj sprawozdania	Jednostki przekazujące sprawozdania	Jednostki otrzymujące oryginał sprawozdań	Termin złożenia sprawozdania po upływie okresu sprawozdawczego[1)]
1	2	3	4
A. Sprawozdania miesięczne			
Rb - 23 **Rb - 27** **Rb - 28**	wojskowa jednostka budżetowa	dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	10 dni (miesięczne za grudzień – 8 dni później)
Rb - 70	wojskowa jednostka budżetowa	dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	10 dni
B. Sprawozdania kwartalne			
Rb - Z **Rb - N**	wojskowa jednostka budżetowa	dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	12 dni
Rb - 34	wojskowa jednostka budżetowa	dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	15 dni za I, II i III kw. 31 stycznia za IV kw.
C. Sprawozdania roczne			
Rb - 23 **Rb - 27** **Rb - 28**	wojskowa jednostka budżetowa	dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	31 stycznia

[1)] W przypadku gdy dzień złożenia sprawozdania jest dniem wolnym od pracy - pierwszy dzień roboczy następujący po tym dniu.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).

Wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych[414].

[414] Por. art. 18 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie...*, op. cit.

3.3. Modyfikacje zadań audytowych w wojskowej jednostce budżetowej

Uniwersalnym celem prowadzenia audytu w wojskowej jednostce budżetowej jest dostarczenie dowódcy jednostki, odpowiedzi na pytanie, czy w badanym obszarze zadania realizowane są efektywnie, ekonomicznie, wydajnie i zgodnie z prawem, a odstępstwa są raportowane. Realizacji tak sformułowanego celu w wojskowej jednostce budżetowej służą zadania audytowe.

Pierwszym krokiem w przygotowaniach zadania audytowego jest wyodrębnienie procesu lub grupy procesów, które staną się przedmiotem audytu. W niniejszym podrozdziale za takie uznano procesy dotyczące zamówień publicznych, inwentaryzacji i sprawozdawczości finansowej, a więc obszary, które w wojskowej jednostce budżetowej obarczone są najwyższym ryzykiem. Korespondują one z badanymi w dysertacji zagadnieniami dotyczącymi kontroli finansowej.

W realizacji zadania audytowego wyróżnia się kilka faz. W praktyce audytorskiej wojskowej jednostki budżetowej do najistotniejszych faz zalicza się:

1. Wstępny przegląd – identyfikacja ryzyk w badanym procesie.
2. Planowanie szczegółowe audytu – program zadania audytowego,
3. Dokumentowanie czynności audytorskich – podstawowe dokumenty zadania audytowego.

Źródłem danych do przeprowadzenia badań w tym obszarze były, oprócz wywiadów z przedstawicielami organów kontroli i audytorami wewnętrznymi, materiały wewnętrzne wybranych wojskowych jednostek budżetowych, oraz opracowania pochodzące z profesjonalnego Serwisu Internetowego Audyt. Net[415], stworzonego głównie dla potrzeb praktyków – audytorów wewnętrznych i osób audytem wewnętrznym zainteresowanych.

W celu weryfikacji posiadanej wiedzy oraz publikacji i materiałów dotyczących audytu wewnętrznego zaproponowałem Administratorowi serwisu stworzenie w ramach forum dyskusyjnego, panelu dyskusyjnego zatytułowanego „Wojskowe Jednostki Budżetowe". Dzięki uprzejmości Administratora, moja propozycja została przyjęta i forum to zostało dodane do serwisu 10 stycznia 2006 r.[416].

Korzystanie z możliwości prowadzenia dyskusji z audytorami wewnętrznymi w ramach tego forum, stanowiło źródło uzupełnienia wiedzy i dało mi możliwość weryfikacji teoretycznych zagadnień dotyczących audytu wewnętrznego na płaszczyźnie praktycznego ich zastosowania w wojskowych jednostkach budżetowych.

---

[415] Internet, http://www.audyt.net
[416] Internet, http://www.audyt.net/forum/index.php?forum=19

Celem tej części dysertacji jest przedstawienie propozycji praktycznej realizacji poszczególnych faz, wraz z niezbędną dokumentacją wybranych zadań audytowych wojskowej jednostki budżetowej.

3.3.1. Audyt organizacji systemu zamówień publicznych

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, określa zasady i tryb udzielania zamówień publicznych. Głównymi adresatami są podmioty zobowiązane do udzielania zamówień zgodnie z procedurami określonymi w ustawie, a więc i wojskowe jednostki budżetowe. Większość przepisów ustawy jest sformułowana w postaci obowiązków nałożonych na zamawiających. Powoduje to, iż działania gospodarcze wojskowych jednostek budżetowych są w znacznej części uregulowane przepisami ustawy, a odpowiedzialność za właściwe stosowanie norm ustawowych ponoszą dowódcy jednostek.

Z punktu widzenia interesu publicznego, wśród celów stawianych systemowi zamówień publicznych wojskowej jednostki budżetowej wymienić należy przede wszystkim racjonalność i efektywność gospodarowania środkami publicznymi oraz przeciwdziałanie korupcji.

Audyt wewnętrzny zamówień publicznych wojskowej jednostki budżetowej ma wspomóc realizacji tak przyjętych celów, ukierunkować działania na jego skuteczną realizację, a w razie nieprawidłowości zasygnalizować ich wystąpienie i zaproponować środki zaradcze. Praktyczna realizacja tego przedsięwzięcia w wojskowej jednostce budżetowej opiera się o zadanie audytowe: „Organizacja systemu zamówień publicznych wojskowej jednostki budżetowej".

W praktyce realizacja tego zadania wymaga identyfikacji ryzyka związanego z dokonywaniem zamówienia publicznego w wojskowej jednostce budżetowej. Wykonaniu zadania wspomogą dokumenty pomocnicze audytu, tj. Kwestionariusz kontroli wewnętrznej KKW (regulacje wewnętrzne, zasady organizacji systemu w jednostce a ustawowe zasady udzielania zamówień w jednostce) i Lista kontrolna LK (ogłoszenia, postępowanie o udzielanie zamówienia publicznego oraz ich dokumentowanie).

Tabela 17. Identyfikacja ryzyk w procesie dokonywania zamówień publicznych

Faza	Kategoria ryzyk	Opis ryzyka	Mechanizm kontrolny
Przygotowanie zamówienia publicznego.	Opis przedmiotu zamówienia.	Ryzyko dokonania niewłaściwego opisu przedmiotu zamówienia.	CPV*, SIWZ**
	Wartość szacunkowa zamówienia.	Ryzyko zaniżenia wartości zamówienia oraz wyboru niewłaściwej procedury przetargowej.	Pisemne ustalenie wartości szacunkowej, rozporządzenie w sprawie średniego kursu złotego w stosunku do euro stanowiącego podstawę przeliczania wartości zamówień.
	Komisja przetargowa.	Ryzyko prowadzenia przetargu przez osoby niekompetentne.	Zarządzenie powołujące komisję przetargową.
		Ryzyko udziału w czynnościach przetargowych osoby powiązanej z oferentami.	Oświadczenia członków komisji o braku powiązań z oferentami (art.17 ust 2 pzp).
	Ogłoszenie o zamówieniu publicznym.	Ryzyko nie poinformowania o przeprowadzaniu zamówienia publicznego.	SIWZ, protokół z przetargu, wewnętrzne procedury.
Przeprowadzenie czynności związanych z wyborem oferty	Dokumentowanie czynności.	Ryzyko braku wymaganej dokumentacji.	Wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych.
	Wybór oferty.	Ryzyko wyboru oferty, która nie jest najkorzystniejsza.	SIWZ, protokół z przetargu.
		Ryzyko wyboru oferty, na podstawie innych kryteriów niż określone przez zamawiającego w ogłoszeniu.	Ogłoszenie, SIWZ, protokół z przetargu.
	Odrzucenie ofert	Ryzyko nie odrzucenia oferty pomimo wystąpienia okoliczności określonych w art. 89 Pzp.	SIWZ, wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych.
	Wykluczenie oferentów.	Ryzyko nie wykluczenia oferentów pomimo wystąpienia okoliczności określonych w art. 24 Pzp.	SIWZ, wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych
	Unieważnienie postępowania.	Ryzyko nie unieważnienia postępowania pomimo wystąpienia przesłanek określonych w art.93 Pzp.	SIWZ, wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych.
	Przestrzeganie terminów.	Ryzyko nie zachowania wymaganego terminu składania ofert od dnia ogłoszenia o zamówieniu publicznym.	Ogłoszenie o przetargu, SIWZ, wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych.
		Ryzyko nie zachowania terminu od dnia wyboru oferty do dnia podpisania umowy.	SIWZ, wewnętrzne procedury, ustawa prawo zamówień publicznych.
Realizacja zamówienia	Zapłata za zrealizowane zamówienie publiczne.	Ryzyko dokonania płatności w kwocie wyższej niż w ofercie.	Oferta, umowa z wybranym oferentem.
		Ryzyko dokonania zapłaty przed odbiorem końcowym robót.	Umowa z wybranym oferentem, wewnętrzne procedury.

* - **CPV** - Wspólny Słownik Zamówień. Jest on systemem klasyfikacji produktów, usług i robót budowlanych stworzonym na potrzeby zamówień publicznych. Zgodnie z postanowieniami Rozporządzenia[417] stosowanie kodów CPV do określania przedmiotu zamówienia przez zamawiających z obecnych Państw Członkowskich UE stało się obowiązkowe z dniem 20 grudnia 2003 r. Polskie Prawo zamówień publicznych przewiduje obowiązek stosowania klasyfikacji CPV począwszy od dnia akcesji Polski do UE, tzn. od 1 maja 2004.
** - **SIWZ** – Specyfikacja istotnych warunków zamówienia.

[417] *Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 2151/2003 z 16 grudnia 2003 r. zmieniające Rozporządzenie (WE) Nr 2195/2002 Parlamentu Europejskiego oraz Rady w sprawie Wspólnego Słownika Zamówień (CPV).*

I. Propozycja programu zadania audytowego w obszarze zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej.

	PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO
Numer zadania	AW. X/200Y.
Temat zadania	ORGANIZACJA SYSTEMU ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ W ŚWIETLE USTAWY Z DNIA 29 STYCZNIA 2004R. PRAWO ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH.
Cel zadania	Dokonanie oceny organizacji systemu w celu dostarczenia kierownictwu jednostki racjonalnego zapewnienia, że: 1. Przyjęte w jednostce procedury i wewnętrzne rozwiązania są zgodne z przepisami ustawy, 2. Funkcjonujący system kontroli wewnętrznej gwarantuje zgodny z zasadami i prawidłowo zorganizowany sposób postępowania w sprawach o udzielanie zamówień publicznych, 3. Ustanowione mechanizmy systemu kontroli wewnętrznej są skuteczne i przestrzegane. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, celem zadania jest przedstawienie uwag i wniosków dotyczących usprawnienia badanego systemu.
Zakres przedmiotowy zadania	1. Przyjęte w formie dokumentu rozwiązania wewnętrzne definiujące zasady funkcjonowania systemu udzielania zamówień publicznych w jednostce oraz ich zgodność z przepisami ustawy i wewnętrznymi zasadami kontroli. 2. Środki kontroli określone w regulacjach wewnętrznych, zakresach obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień. 3. Organizacja procesu postępowania o udzielenie zamówienia obejmuje: – planowanie zamówień publicznych, – powołanie komisji przetargowej, – przygotowanie postępowania, – specyfikacja istotnych warunków zamówienia, – wybór trybu udzielania zamówień, – obowiązkowe ogłoszenia, – wybór najkorzystniejszej oferty, – kontrola i nadzór nad postępowaniami o udzielenie zamówienia. 4. Dokumentacja przetargowa postępowań przeprowadzonych na zasadach określonych przepisami Prawa zamówień publicznych. 5. Zgodność postępowań z zasadami udzielania zamówień publicznych.
Zakres podmiotowy zadania	Wojskowa jednostka budżetowa (Jednostka Wojskowa XXXX).
Analiza ryzyka	Od 2 marca 2004r. obowiązuje nowa ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. – Prawo zamówień publicznych (DzU 2004, nr19, poz. 177). W kolejnych miesiącach w życie weszły nowe rozporządzenia wykonawcze wydane na tej podstawie. Za przygotowanie i przeprowadzanie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego odpowiada dowódca jednostki. Inne osoby odpowiadają tylko w zakresie, w jakim powierzono im czynności w postępowaniu i związane z jego przygotowaniem. Zmiany przepisów prawnych stanowią czynnik zewnętrzny wpływający na podwyższenie stopnia ryzyka obszaru, którego dotyczą. Czynności audytowe, zgodnie z zakresem przedmiotowym zadania, zostaną skierowane na organizację systemu (sposobu postępowania o udzielanie zamówień publicznych) w zakresie zapobiegania ryzykom: 1. Braku przyjętych w formie dokumentu rozwiązań wewnętrznych definiujących organizację i zasady funkcjonowania systemu zamówień publicznych w jednostce, 2. Braku aktualności bądź niezgodności istniejących pisemnych regulacji wewnętrznych z przepisami nowej ustawy, 3. Nieprzestrzegania zasad i mechanizmów kontroli wewnętrznej(finansowej) określonych przez dowódcę jednostki, 4. Braku w unormowaniach wewnętrznych i zakresach obowiązków służbowych sprecyzowanej: odpowiedzialności, uprawnień i środków kontroli,

	5. Nieskuteczności systemu kontroli wewnętrznej (finansowej), 6. Niezgodności sposobu postępowania z obowiązującymi zasadami, 7. Nieprawidłowemu dokumentowaniu postępowań, 8. Braku planowania zamówień publicznych, 9. Braku dokumentacji grupowania i sumowania powtarzających się okresowo usług (dostaw) wg Wspólnego Słownika Zamówień (CPV). Kryteria oceny: 1. Przepisy powszechnie obowiązujące: ustawa o finansach publicznych Prawo zamówień publicznych oraz wydane na tej podstawie akty wykonawcze; 2. Określone przez dowódcę jednostki unormowania wewnętrzne (regulaminy, instrukcje, rozkazy dowódcy jednostki, podział obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień). Opis kategorii ryzyka: – wysokie – oznacza, że dana kategoria nieprawidłowości stanowi ryzyko obarczone poważnymi następstwami, bądź mającymi duże znaczenie dla efektywności lub funkcjonowania badanego systemu; niezbędna jest niezwłoczna reakcja dowódcy; – średnie – oznacza słabe punkty, które nie mają implikacji tak istotnych dla funkcjonowania systemu, jak wymienione powyżej, stanowią jednakże ryzyko i muszą zostać usprawnione, by obniżyć ryzyko do akceptowalnego poziomu; niskie – oznacza drobne uchybienia, sytuacje lub czynności, które wymagają usprawnienia w celu poprawienia, skuteczności lub efektywności działania.
Metodyka audytu	Techniki przeprowadzenia zadania 1. Zapoznanie się z dokumentami służbowymi. 2. Analiza przepisów wewnętrznych i dokumentów służbowych. 3. Pozyskanie kserokopii regulacji wewnętrznych ustalających zasady udzielania zamówień publicznych w jednostce oraz innych dokumentów niezbędnych do udokumentowania ustaleń audytu, w celu włączenia ich do akt bieżących. 4. Uzyskanie informacji i wyjaśnień od dowództwa jednostki i osób odpowiedzialnych oraz bezpośrednio związanych z przebiegiem badanego procesu. 5. Uzupełnienie dokumentów roboczych załączonych do programu. Sposób realizacji zadania: 1. Czynności należy przeprowadzić zgodnie ze standardami audytu oraz praktyką określoną w procedurach audytu i zakresem przedmiotowym zadania. 2. W trakcie narady otwierającej należy: przedstawić cel, tematykę i założenia organizacyjne zadania oraz ustalić wstępne zasady funkcjonowania systemu, osoby odpowiedzialne i uczestniczące w nim oraz kryteria oceny i osoby wyznaczone do bezpośredniej współpracy z audytorem w trakcie realizacji czynności w jednostce. 3. Ocenę należy poprzedzić analizą unormowań wewnętrznych oraz zasad funkcjonowania badanego systemu. Wszelkie informacje opisujące system, należy udokumentować w aktach bieżących. 4. W trakcie narady zamykającej, po podsumowaniu wyników audytu, omówieniu sposobu usunięcia ewentualnych niedociągnięć, należy: zapoznać się ze stanowiskiem jednostki audytowanej; poinformować o sposobie i terminie przekazania sprawozdania; przysługującym 14-dniowym terminie na pisemne zgłoszenie wyjaśnień, zastrzeżeń. Wskazane jest ustalenie wstępnego terminu realizacji rekomendacji. Problemy na które należy zwrócić szczególną uwagę: istnienie, aktualność i zgodność z ustawą przepisów wewnętrznych regulujących sposób i organizację postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w jednostce. Przestrzeganie ustawowych zasad obowiązujących w jednostce. Planowanie i kontrola zamówień. Przegląd przykładowej dokumentacji przetargowej w celu zwrócenia uwagi na sposób ich grupowania, zatwierdzania, przechowywania oraz kompletność. Dowody niezbędne do dokonania ustaleń 1. Przepisy wewnętrzne (regulaminy, instrukcje, zarządzenia) dotyczące organizacji zamówień publicznych w jednostce. 2. Zakresy obowiązków i uprawnień osób wskazanych w przepisach wewnętrznych do realizacji postępowania o udzielenie zamówień publicznych. 3. Dokumentacja związana z planowaniem zamówień publicznych (w tym dokumentacja agregowania i sumowania wartości powtarzających się okresowo usług według kategorii i dostaw według grup określonych we Wspólnym Słowniku Zamówień

	(CPV). 4. Przykładowa dokumentacja przetargowa i dokumentacja dotycząca realizacji zamówień publicznych nie podlegających ustawie.
Założenia organizacyjne	1. Realizację zadania audytor poprzedza pisemnym zawiadomieniem jednostki o terminie przeprowadzenia narady otwierającej, przedmiocie i czasie trwania zadania. 2. Ustalenia audytu, odbiegające od przyjętych kryteriów, mające istotne znaczenie dla sprecyzowania wniosków. 3. W ostatnim dniu czynności audytowych audytor organizuje naradę zamykającą z udziałem dowódcy jednostki i osoby odpowiedzialnej za badany system. 4. Po zakończeniu czynności, audytor sporządza dwa egzemplarze sprawozdania, w którym przedstawia ustalenia i wnioski poczynione w trakcie audytu. 5. Po naradzie zamykającej, audytor sporządza sprawozdanie z realizacji zadania w dwóch egzemplarzach (jeden egzemplarz przekazuje drogą korespondencyjną kierownikowi jednostki audytowanej, drugi włącza do akt bieżących). 6. W sprawozdaniu audytor zamieszcza informację, iż: – jednostce audytowanej przysługuje 14-dniowy termin na zgłoszenie dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń dotyczą-cych ustaleń stanu faktycznego, analizy przyczyn i skutków ewentualnych uchybień oraz uwag i wniosków zawartych w sprawozdaniu; – brak odpowiedzi w podanym terminie zostanie przyjęty jako zgoda jednostki audytowanej ze wszystkimi ustaleniami zawartymi w sprawozdaniu, co skutkować będzie jego zatwierdzeniem i uznaniem treści sprawozdania za ostateczną 7. W przypadku zgłoszenia dodatkowych wyjaśnień lub zastrzeżeń, o których mowa w pkt. 6a, audytor: – po stwierdzeniu ich zasadności, uzupełnia lub zmienia treść sprawozdania; ostateczną jego wersję sporządzoną w trzech egzemplarzach przekazuje dowódcy jednostki audytowanej i kierownikowi komórki zamówień publicznych, trzeci egzemplarz włącza do akt bieżących; – w razie ich nieuwzględnienia, przekazuje uzasadnienie swojego stanowiska na piśmie dowódcy jednostki audytowanej. 8. W przypadku odpowiedzi, o której mowa w pkt.6b, sprawozdanie podlega zatwierdzeniu. Audytor zawiadamia dowódcę jednostki audytowanej o uznaniu treści sprawozdania za ostateczną. 9. Dokumenty robocze zebrane w trakcie realizacji zadania należy oznaczać numeracją od pierwszego do ostatniego (analogicznie dla każdej jednostki audytowanej) i grupować w odrębnych dla każdej jednostki audytowanej skoroszytach. Skoroszyty stanowić będą grupowy zbiór dokumentów roboczych, oznaczony pojedynczym numerem referencyjnym, wynikającym z kolejności realizowania czynności audytowych i w takiej formie zostaną włączone do akt bieżących audytu.
Harmonogram zadania	30 osobo/dni w tym: 1. Czynności wstępne – zapoznanie się z problematyką i komórką audytowaną: 2 dni 2. Planowanie zadania i sporządzenie programu zadania: 4 dni 3. Właściwe czynności audytowe – przeprowadzenie audytu: 20 dni 4. Sporządzenie sprawozdania wstępnego i końcowego: 3 dni 5. Inne - nieprzewidziane planem, a konieczne do wykonania czynności audytowe: 1 dzień
Wykaz załączników	Wykaz załączników: 1. Lista (informacje ogólne oraz liczba, wartość i tryb postępowań przeprowadzonych w 200X r. na podstawie Prawa zamówień publicznych). 2. Kwestionariusz kontroli wewnętrznej KKW (regulacje wewnętrzne, zasady organizacji systemu w jednostce a ustawowe zasady udzielania zamówień w jednostce) – załącznik nr 5 rozprawy. 3. Lista kontrolna LK (ogłoszenia, postępowanie o udzielanie zamówienia publicznego oraz ich dokumentowanie) – załącznik 6 rozprawy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Od audytu wewnętrznego w tym obszarze oczekuje się, iż w wojskowej jednostce budżetowej spowoduje on:

1. Ścisłe i konsekwentne przestrzeganie przepisów Ustawy prawo zamówień publicznych oraz rozporządzeń wykonawczych dotyczących wymaganych dokumentów od oferentów oraz przy formułowaniu warunków stawianych oferentom. Prowadzenie właściwego nadzoru przez pracowników komórki zamówień publicznych nad realizacją i dokumentowaniem postępowań o udzielenie zamówienia publicznego.
2. Ścisłe przestrzeganie przepisów nakazujących wykluczenie z postępowania o zamówienia publiczne ofert, jeżeli są sprzeczne z ustawą lub specyfikacją istotnych warunków zamówienia. Unikanie sytuacji dowolnej interpretacji postanowień specyfikacji lub dokumentacji przetargowej.
3. W przypadku postępowań o zamówienia publiczne na roboty budowlane, ścisłe przestrzeganie obowiązku sporządzania kosztorysu inwestorskiego oraz dokumentacji technicznej (projektowej).
4. W przypadku porozumiewania się w formie innej niż pisemna, niezwłoczne potwierdzenie treść przekazanej informacji na piśmie.
5. Odpowiedni nadzór nad sporządzaniem przewidzianej prawem dokumentacji. Dokumentacja powinna być sporządzana w sposób rzetelny, w szczególności powinna zawierać wymagane podpisy.
6. Ścisłe przestrzeganie reguły wszczynania postępowania o zamówienia publiczne tylko na wniosek osób uprawnionych.
7. Ścisłe przestrzeganie obowiązujących regulacji wewnętrznych.
8. Zwrócenie przez komórkę zamówień publicznych szczególnej uwagi na weryfikację istnienia źródeł finansowania wnioskowanych zamówień publicznych i jednoznaczne potwierdzanie przez głównego księgowego istnienia środków finansowych.
9. Potwierdzanie przyjęcia ofert przez komórkę zamówień publicznych w sposób jednoznaczny i spójny dla wszystkich postępowań o zamówienie publiczne.

Wprowadzenie jednolitych uregulowań dotyczących stosowanych dokumentów w postępowaniu o zamówienie publiczne.

3.3.2. Audyt weryfikacji inwentaryzacji składników majątku

Inwentaryzacja w znacznym stopniu warunkuje rzetelne, prawidłowe i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej wojskowej jednostki budżetowej. Traktowana jest jako jedno z najbardziej wiarygodnych źródeł potwierdzenia stanów aktywów i pasywów jednostki, stąd w praktyce audytu zalicza się ją do mechanizmów kontroli prewencyjnych.

Podstawową metodą dokonywania inwentaryzacji w wojskowych jednostkach budżetowych jest spis z natury, polegający na policzeniu, zważeniu lub zmierzeniu ilości danego składnika aktywów, wyceny tych ilości, porównaniu wartości z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnieniu i rozliczeniu ewentualnych różnic. Wielość zadań jaka jest stawiana spisowi z natury, oraz wielkość majątku tak ilościowo, jak i wartościowo jakim dysponują wojskowe jednostki budżetowe, sprawia iż proces ten jest obarczony dużym ryzykiem. Powoduje to, że audyt wewnętrzny inwentaryzacji w wojskowej jednostce budżetowej staje się misją mającą chronić majątek jednostki, oraz dać rękojmię dowódcy jednostki, iż gospodarka majątkiem wojskowym w jednostce przebiega w sposób prawidłowy.

Praktyczna realizacja tego przedsięwzięcia w wojskowej jednostce budżetowej opiera się o zadanie audytowe tytułowane jako: „Audyt weryfikacji inwentaryzacji składników majątkowych wojskowej jednostki budżetowej."

W praktyce realizacja tego zadania wymaga identyfikacji ryzyka związanego z przeprowadzaniem inwentaryzacji w wojskowej jednostce budżetowej, a jego przeprowadzenie wspiera „Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) – badanie inwentaryzacji drogą spisu z natury".

Tabela 17. Identyfikacja ryzyk w procesie inwentaryzacji składników majątkowych drogą spisu z natury w wojskowej jednostce budżetowej

Faza procesu	Kategoria ryzyk	Opis ryzyka	Mechanizm kontrolny
Przygotowanie inwentaryzacji.	Osoby odpowiedzialne materialnie.	Ryzyko strat, zniszczeń lub uszkodzeń składników majątkowych.	Umowa odpowiedzialności materialnej.
		Ryzyko braku odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa powierzonych składników majątkowych.	Umowa ubezpieczenia składników majątkowych.
	Pisemne procedury wewnętrzne – Komisja Inwentaryzacyjna	Ryzyko braku procedur wewnętrznych (nadzoru prac inwentaryzacyjnych).	Instrukcja inwentaryzacyjna.
		Ryzyko nieprawidłowego przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji (błędna weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych).	Ewidencja ilościowo-wartościowa.

		Ryzyko zakłóceń w terminowości i ciągłości realizacji procesu inwentaryzacji.	Harmonogram i terminarz prac inwentaryzacyjnych.
	Pola spisowe	Ryzyko zakłóceń i opóźnień w czynnościach spisowych.	Harmonogram i terminarz prac inwentaryzacyjnych.
		Ryzyko utrudnień w zakresie wyodrębnienia obcych składników majątku oraz depozytów.	Umowa użyczenia składników majątkowych oraz protokoły przekazania i odbioru (szczególnie AMW).
		Ryzyko utrudnień w określaniu stanu jakościowego składników majątkowych.	Protokoły spisu i wyceny składników niepełnowartościowych.
		Ryzyko właściwej identyfikacji składników majątkowych (rodzaj, nazwa itp.) – brak oznakowania numerami inwentarzowymi.	Norma magazynowa.
Realizacja czynności spisowych.	Dokumentowanie czynności spisowych	Ryzyko błędów formalnych w arkuszach spisu z natury, niekompletność spisu z natury.	Instrukcja inwentaryzacyjna.
		Ryzyko nieprawidłowego rozliczenia arkuszy spisu z natury.	Ewidencja kontrolna arkuszy spisu z natury.
	Czynności spisowe.	Ryzyko prowadzenia spisu na podstawie udostępnionej ewidencji składników majątkowych.	Instrukcja inwentaryzacyjna.
		Ryzyko realizacji fikcyjnych spisów uzupełniających, w celu tuszowania niedoborów i nadwyżek.	Instrukcja inwentaryzacyjna oraz ewidencja kontrolna arkuszy spisu.
		Ryzyko niskiej jakości spisu – brak odpowiedniego przygotowania żołnierzy (pracowników) realizujących spis z natury.	Instrukcja inwentaryzacyjna karty szkoleń żołnierzy (pracowników).
		Ryzyko przesunięć składników majątkowych pomiędzy polami spisowymi.	Instrukcja magazynowa, inwentaryzacyjna. Arkusze spisu z natury.
Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.	Kompensaty.	Ryzyko kompensowania różnic stwierdzonych w ramach różnych spisów, w różnych polach spisowych, dotyczących różnych osób odpowiedzialnych materialnie.	Umowa o odpowiedzialności materialnej.
	Wycena majątku.	Ryzyko kwalifikacji licznych niedoborów jako niezawinionych.	Dowody LT, protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych..
		Ryzyko błędnej wyceny wartości aktywów.	Ewidencja księgowa.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, pod red. H. Grocholskiego, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa 2004, s. 66 i nast.

II. **Propozycja programu zadania audytowego dotyczącego weryfikacji trybu, zasad przeprowadzania inwentaryzacji, przestrzegania terminowości jej realizacji oraz rozliczenia.**

PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO	
Numer zadania	AW. X/200Y.
Temat zadania	AUDYT WERYFIKACJI INWENTARYZACJI SKŁADNIKÓW MAJĄTKOWYCH WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ.
Cel zadania	1. Weryfikacja prawidłowości prowadzenia gospodarki składnikami majątkowymi wojskowej jednostki budżetowej (JW. XXXX) w aspekcie legalności, gospodarności i efektywności. 2. Uzyskanie racjonalnej pewności, że istniejące struktury wewnętrzne oraz funkcjonujący system kontroli finansowej gwarantują odpowiedni poziom i jakość w zakresie przeprowadzenia i rozliczenia procesu inwentaryzacji składników majątkowych. 3. Dostarczenie dowódcy jednostki obiektywnych analiz i ocen dotyczących badanego obszaru.
Zakres przedmiotowy zadania	1. Faza przygotowawcza inwentaryzacji składników majątkowych: – regulacje i przepisy wewnętrzne przyjęte przez wojskową jednostkę budżetową w zakresie przygotowania, prowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji składników majątkowych, – weryfikacja organizacji ogólnej procesu inwentaryzacji: o przygotowanie organizacyjne zespołów i pól spisowych, o szkolenia, przygotowanie i jakość kadr w zakresie zadań realizowanych podczas procesu. 2. Faza realizacyjna – proces inwentaryzacji: – weryfikacja obiegu dokumentacji w trakcie procesu inwentaryzacji, – sprawdzenie przyjętych zasad nadzoru prac, rozdziału obowiązków pomiędzy uczestnikami procesu, – ocena rzetelności i jakości przeprowadzanego spisu z natury. 3. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych: – weryfikacja zasadności przeprowadzania spisów uzupełniających, – ocena sposobu dokonywania kompensat, – weryfikacja przyjętych zasad rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, sposobu rozliczenia niedoborów i nadwyżek, – ocena wiarygodności uzyskanych wyników w aspekcie sprawdzenia rzeczywistego stanu składników majątkowych.
Zakres podmiotowy zadania	Wojskowa jednostka budżetowa (Jednostka Wojskowa XXXX).
Analiza ryzyka	1. Faza przygotowawcza inwentaryzacji składników majątkowych: – ryzyko strat, zniszczeń lub uszkodzeń składników majątkowych, braku odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa powierzonych składników majątkowych, – ryzyko braku procedur wewnętrznych (nadzoru prac inwentaryzacyjnych, – ryzyko zakłóceń w terminowości i ciągłości realizacji procesu inwentaryzacji lub w czynnościach spisowych, – ryzyko utrudnień w zakresie wyodrębnienia obcych składników majątku oraz depozytów; w określaniu stanu jakościowego składników majątkowych; we właściwej identyfikacji składników majątkowych. 2. Faza realizacyjna – proces inwentaryzacji: – ryzyko błędów formalnych w arkuszach spisu z natury, niekompletność spisu z natury,

	nieprawidłowe rozliczenie arkuszu spisu z natury, – ryzyko prowadzenia spisu na podstawie udostępnionej ewidencji składników majątkowych, – ryzyko realizacji fikcyjnych spisów uzupełniających, w celu tuszowania niedoborów i nadwyżek, – ryzyko niskiej jakości spisu – brak odpowiedniego przygotowania żołnierzy (pracowników) realizujących spis z natury, – ryzyko przesunięć składników majątkowych pomiędzy polami spisowymi. 3. Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych: – ryzyko kompensowania różnic stwierdzonych w ramach różnych spisów, w różnych polach spisowych, dotyczących różnych osób odpowiedzialnych materialnie, – ryzyko kwalifikacji licznych niedoborów jako niezawinionych, – ryzyko błędnej wyceny wartości aktywów.
Metodyka audytu	1. Przegląd dokumentacji: – przegląd istniejących w wojskowej jednostce budżetowej regulacji wewnętrznych w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych, ocena identyfikacja kluczowych „punków kontrolnych" procesu, – przegląd dokumentacji inwentaryzacyjnej zgromadzonej w jednostce (harmonogramy, arkusze spisu, ewidencja rozliczenia arkuszy), – przegląd dostępnej dokumentacji inwentaryzacyjnej i opiniującej (kontrolującej) z lat ubiegłych. 2. Wywiady: – przeprowadzenie spotkania z przewodniczącym i członkami Komisji Inwentaryzacyjnej w celu omówienia przyjętych w wojskowej jednostce budżetowej zasad wewnętrznych w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji, – zorganizowanie spotkania z członkami zespołów spisowych oraz osobami odpowiedzialnymi materialnie – w celu omówienia przebiegu procesu inwentaryzacji. – inne spotkania według potrzeb. 3. Kwestionariusze: – wypełnienie Kwestionariusza kontroli wewnętrznej (KKW) – badanie inwentaryzacji drogą spisu z natury. 4. Wizytacja na miejscu – inspekcja: – uczestniczenie na zasadach obserwacji w spisie prowadzonym przez określony zespół spisowy, – osobista wizytacja wybranego pola spisowego (magazynu), sprawdzenie przygotowania miejsc do składowania materiałów oraz sposobu przygotowania i zabezpieczenia składników majątkowych poddawanych inwentaryzacji droga spisu z natury. 5. Weryfikacja dokumentacji wewnętrznej: – weryfikacja sposobu wypełniania arkuszy spisu z natury (statystyczny dobór próby), – weryfikacja zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, ich rozliczenia oraz wyceny składników majątkowych, – inne weryfikacje według potrzeb. 6. Testy „walk through": – powtórzenie spisu drogą spisu z natury dla wybranego pola spisowego, a następnie porównanie uzyskanych przez audytora rezultatów z wynikami zespołu spisowego, – powtórzenie procesu wyceny składników majątkowych dla wybranej grupy składników, – inne powtórzenia według potrzeb. 7. Potwierdzenie pozytywne: uzyskanie potwierdzeń od jednostek (pododdziałów gospodarczych) będących na zaopatrzeniu wojskowej jednostki budżetowej w zakresie użytkowanych składników majątkowych (np. sprzętu. komputerowego).
Założenia organizacyjne	Przeprowadzenie inwentaryzacji w wojskowej jednostce budżetowej jest wymogiem unormowanym prawnie w ustawie o rachunkowości, która określa tryb, zasady, terminy,

	sposoby rozliczania i odpowiedzialność za dokonanie inwentaryzacji. Wszelkie czynności dotyczące planowania, realizacji, rozliczania i kontroli inwentaryzacji winny wynikać i być spójne z ustawowymi zapisami.
Harmonogram zadania	15 styczeń 200X – narada otwierająca, 15 styczeń – 20 luty - właściwe czynności audytowe, 20 luty 200X – narada zamykająca, 20 luty 200X – sprawozdanie wstępne (projekt), 01 marzec 200X – sprawozdanie końcowe.
Wykaz załączników	Wykaz załączników: 1. Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) – badanie inwentaryzacji drogą spisu z natury – załącznik 7 rozprawy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

W wojskowej jednostce budżetowej czynności audytowe dotyczące inwentaryzacji to, oprócz weryfikacji dokumentacji wewnętrznej jednostki, liczne rozmowy i wywiady z odpowiednimi pracownikami i wypełnianie odpowiednich kwestionariuszy audytowych.

Uzyskanie wiarygodnego potwierdzenia jest osiągane dzięki komplementarnemu uzupełnianiu się stosownych technik audytowych. Testowanie działania można przeprowadzić poprzez powtórzenie pewnych czynności inwentaryzacyjnych i porównaniu wyników powtórzeń z wynikami pierwotnymi.

Dość istotnym elementem oceny poprawności inwentaryzacji może stać się obserwacja spisu z natury, dlatego planując w wojskowej jednostce budżetowej zadanie audytowe, warto ująć je w terminie, który umożliwi taką obserwację.

3.3.3. Audyt sporządzania sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe wojskowych jednostek budżetowych są źródłem wiedzy do podejmowania decyzji i dokonywania ocen na różnych szczeblach hierarchii wojskowej.

Sprawozdania jednostki obrazują jej sytuację gospodarczo – finansową, a zbiorczo, za poszczególne jednostki, mogą być źródłem wiedzy ekonomicznej w różnym ujęciu, np. za związek taktyczny, rodzaje sił zbrojnych (dysponenta II stopnia), okręg wojskowy, garnizon itp. To m.in. dlatego poprawność wykonania sprawozdań ma istotne znaczenie dla dokonywanych ocen i podejmowanych decyzji. Audyt wewnętrzny sprawozdań finansowych wojskowych jednostek budżetowych stoi ma straży ich poprawności, daje zapewnienie decydentom różnych szczebli, że korzystają oni z wiarygodnych źródeł wiedzy o sytuacji gospodarczej jednostek, a dla dowódcy jednostki są gwarantem prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych i wypełniania prawnie usankcjonowanych obowiązków. Praktyczna realizacja tego przedsięwzięcia w wojskowej jednostce budżetowej opiera się o zadanie

audytowe: „Sprawozdania finansowe wojskowej jednostki budżetowej z zakresu wydatków i dochodów."

W praktyce realizacja tego zadania wymaga identyfikacji ryzyka związanego z wykonywaniem sprawozdań finansowych w wojskowej jednostce budżetowej a jego wykonanie wspomagają „Testy zgodności" poszczególnych sprawozdań finansowych wojskowej jednostki budżetowej i „Kwestionariusz samooceny" (rzetelność, prawidłowość wykonywania sprawozdań finansowych).

Identyfikacja ryzyk w procesie wykonywania sprawozdań finansowych w wojskowej jednostce budżetowej.

Identyfikacja ryzyk w procesie wykonywania sprawozdań finansowych dochodów i wydatków wojskowej jednostki budżetowej - Arkusz oceny systemu wewnętrznej kontroli finansowej.			
Główne czynniki ryzyka	Obecne i pożądane mechanizmy kontroli ryzyka	Określenie metody testowej	Poziom/istotność ryzyka
Na czym polega ryzyko?	jak można neutralizować ryzyko?	Testy badające, skuteczność mechanizmów kontroli.	Co się stanie, gdy spełni się ryzyko?
Czy sporządzono wszystkie wymagane sprawozdania za badany okres i terminowo przekazano je do jednostki nadrzędnej	- przestrzeganie powszechnie obowiązujących przepisów prawa z zakresu sprawozdawczości budżetowej, - kontrola wewnętrzna procesu sprawowana przez Gł. Księgowego, – prowadzenie rejestrów sporządzanych i przekazywanych sprawozdań.	– test: ocena terminowości i zakresu przedmiotowego sprawozdawczości finansowej.	Istotność: wysoka ryzyko niesporządzenia kompletu wymaganych sprawozdań finansowych oraz nieprzekazania ich do jednostki nadrzędnej w wymaganych przepisami o sprawozdawczości budżetowej terminach.
Czy sprawozdania zostały sporządzone prawidłowo pod względem formalno-rachunkowym?	– bieżąca, systematyczna kontrola poprawności rachunkowej wykazywanych danych, – nadzór kierowniczy nad procesem sprawozdawczości-autoryzacja sprawozdań.	– sprawdzenie sprawozdań finansowych pod względem formalno-rachunkowym.	Istotność: wysoka, ryzyko nieadekwatnego obrazu sytuacji finansowej jednostki, ryzyko błędnej oceny ewentualnych zagrożeń w sytuacji finansowej jednostki.
Czy sprawozdania zostały sporządzone rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym – na podstawie danych z ksiąg rachunkowych?	– -funkcjonowanie wewnętrznych zasad prowadzenia rachunkowości, – -systematyczna kontrola zgodności danych w sprawozdaniach z zapisami w księgach rachunkowych jednostki, – -przestrzeganie ogólnych zasad sprawozdawczości budżetowej i rachunkowości.	testy: badanie rzetelności sprawozdań finansowych poprzez: – sprawdzenie zgodności danych w sprawozdaniach z zapisami w księgach rachunkowych, – sprawdzenie prawidłowości trendu wydatków i dochodów budżetowych, – sprawdzenie powiązań pomiędzy poszczególnymi sprawozdaniami.	Istotność: wysoka , ryzyko nierzetelności sprawozdań finansowych, ryzyko naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ryzyko nieskutecznego zarządzania ryzykiem finansowym.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie K. Gąsiorek, *Gospodarka finansowa jednostek budżetowych*, Infor, Warszawa 2005 i Internet, http://www.audyt.net/.

III. Propozycja programu zadania audytowego dotyczącego sprawozdawczości finansowej wojskowej jednostki budżetowej.

	PROGRAM ZADANIA AUDYTOWEGO
Numer zadania	AW. X/200Y
Temat zadania	SPRAWOZDANIA FINANSOWE WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ Z ZAKRESU WYDATKÓW I DOCHODÓW.
Cel zadania audytowego	Dostarczenie, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej racjonalnego zapewnienia, że sporządzanie sprawozdań finansowych w wojskowej jednostce budżetowej przebiega prawidłowo, dane wykazywane w sprawozdaniach wynikają z ksiąg rachunkowych jednostki., sprawozdania są przekazywane w odpowiednich terminach do instytucji nadrzędnych, a kontrola finansowa sporządzania sprawozdań jest efektywna, skuteczna i adekwatna na poszczególnych etapach badanego procesu.
Zakres zadania audytowego	Przedmiotowy zakres zadania audytowego: - sprawozdania z zakresu wydatków i dochodów wraz z załącznikami - bilans za rok 200X wraz z załącznikami - miesięczne wydruki obrotów i sald z księgi rachunkowej za badany okres - potwierdzenia przyjęcia sprawozdań od jednostek nadrzędnych . - dokumenty źródłowe, na podstawie których sporządzano sprawozdania w 200X r. Podmiotowy zakres zadania audytowego: Obejmuje działalność wojskowej jednostki budżetowej (Jednostki Wojskowej XXXX) Okres objęty badaniem: rok 200Xr.
Metodyka /techniki audytu	- zapoznawanie się z dokumentacją źródłową, tj. sprawozdaniami, wydrukami z ksiąg rachunkowych i innymi dokumentami źródłowymi, - uzyskiwanie wyjaśnień i informacji od pracowników zajmujących się sporządzaniem sprawozdań, - wykonanie testów przeglądowych, testów zgodności, kwestionariuszy kontroli wewnętrznej.
Założenia organizacyjne	1. Zgromadzenie informacji o audytowanej komórce, niezbędnych do przeprowadzenia zadań audytorskich, 2. Powiadomienie kierownika audytowanej komórki o przewidywanym terminie przeprowadzenia audytu, 3. Przeprowadzenie narady wstępnej, 4. Wstępne zapoznanie się z procesem sporządzania sprawozdań finansowych (obowiązujące przepisy prawa, istniejąca dokumentacja, procedury, rozmowy z pracownikami biorącymi udział w tym procesie), 4. Zidentyfikowanie ryzyk w procesie, analiza ryzyka, 5. Dobór obiektów audytu, 6. Przeprowadzenie właściwych czynności audytorskich 7. Sporządzenie wstępnego sprawozdania z audytu – wstępne ustalenia i rekomendacje 8. Narada zamykająca – przedstawienie ustaleń i rekomendacji kierownikowi komórki audytowanej lub osobie przez niego wskazanej, 9. Sporządzenie sprawozdania z audytu sprawozdań finansowych – ostateczne ustalenia audytu i rekomendacje do realizacji, 10. Przekazanie sprawozdania kierownikowi komórki audytowanej oraz dowódcy jednostki
Problemy, na które należy zwrócić szczególną uwagę w badaniach	1.Efektywność systemu kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania sprawozdań - na każdym etapie ich sporządzania. 2. Zarządzanie procesem sporządzania sprawozdań (ustalenie właścicieli ryzyk). 3. Kompletność sporządzanej sprawozdawczości. 4. Terminowość przekazywania sprawozdań do jednostek nadrzędnych. 5. Adekwatność sporządzanych sprawozdań do zapisów w księgach rachunkowych
Dowody niezbędne do dokonania ustaleń	1.Obowiązujące przepisy prawa tym zakresie. 2.Istniejące procedury w wojskowej jednostce budżetowej regulujące proces sprawozdawczości finansowej 3.Dokumenty robocze: - sprawozdania z zakresu wydatków i dochodów wraz z załącznikami,

<table>
<tr><td></td><td>- bilans za rok 200X wraz z załącznikami,
- miesięczne wydruki obrotów i sald z księgi rachunkowej za badany okres,
- potwierdzenia otrzymania sprawozdań od jednostek nadrzędnych,
- dokumenty źródłowe, na podstawie których sporządzano sprawozdania w 200X r.</td></tr>
<tr><td>Analiza ryzyka</td><td>Audytor przeprowadził analizę ryzyka w oparciu o czynniki ryzyka. Zidentyfikowano następujące czynniki ryzyka i uszeregowano je wg wagi i poziomu ryzyka:
<table>
<tr><td>Czynnik ryzyka</td><td>Waga</td><td>Ocena poziomu ryzyka</td><td>Wynik</td></tr>
<tr><td></td><td>a</td><td>b</td><td>a x b</td></tr>
<tr><td>Czy sporządzono wszystkie wymagane sprawozdania za badany okres (zgodnie z rozporządzeniem MF w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz ustawą o rachunkowości)?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy sprawozdania zostały sporządzone prawidłowo pod względem formalno-rachunkowym?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy sprawozdania zostały sporządzone rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym – na podstawie danych z ksiąg rachunkowych?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy zostały zachowane terminy przekazywania sporządzonych sprawozdań do jednostek nadrzędnych?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy wszystkie sprawozdania zostały zatwierdzone przez uprawnione osoby?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy istnieją procedury określające sposób sporządzania i przekazywania sprawozdań do instytucji do tego uprawnionych?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Czy istnieje wykaz osób odpowiedzialnych za terminowe i rzetelne sporządzanie sprawozdań?</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Ogólny wynik:</td><td></td></tr>
</table>
Na podstawie analizy ryzyka ustalono następujące obiekty audytu:
1. Sprawozdania z zakresu wydatków i dochodów - rodzaje i obowiązujące terminy ich sporządzania.
2.Rzetelność i adekwatność sporządzanych sprawozdań.
3.Kontrola wewnętrzna procesu sprawozdawczości z zakresu dochodów i wydatków.

Skala ryzyka:
Ryzyko bardzo wysokie – jest poważnym zagrożeniem dla funkcjonowania procesu, prowadzi lub doprowadziło do strat finansowych, przez co wpływa na kluczową działalność jednostki, należy podjąć natychmiastowe działania naprawcze – wartość punktowa 4.
Ryzyko wysokie – wiąże się z poważnymi brakami w środowisku kontroli i procedurach kontrolnych, które mogą potencjalnie wpłynąć na kluczową działalność jednostki, niezbędne są działania naprawcze – wartość punktowa 3.
Ryzyko średnie – nieprecyzyjne procedury , które w przypadku zmian, wciąż mogą wywierać wpływ na kluczową działalność jednostki, należy monitorować i sprawdzać – wartość punktowa 2.
Ryzyko niskie – pojedyncze błędy i braki w dokumentacji, nie zmieniające obrazu całego procesu, posiadające niewielkie znaczenie dla jednostki, należy monitorować i w miarę potrzeby sprawdzać, czy jest prawidłowo kontrolowane – wartość punktowa 1.</td></tr>
<tr><td>Harmonogram zadania</td><td>30 osobo/dni w tym:
1. Czynności wstępne – zapoznanie się z problematyką i komórką audytowaną: 2 dni
2. Planowanie zadawania i sporządzenie programu zadania: 4 dni
3. Właściwe czynności audytowe – przeprowadzenie audytu: 20 dni
4. Sporządzenie sprawozdania wstępnego i końcowego: 3 dni
5. Inne- nieprzewidziane planem, a konieczne do wykonania czynności audytowe: 1 dzień</td></tr>
<tr><td>Wykaz załączników</td><td>Wykaz załączników:
1. Testy zgodności poszczególnych sprawozdań finansowych wojskowej jednostki budżetowej – załącznik 8 rozprawy.
2. Kwestionariusz samooceny (rzetelność, prawidłowość wykonywania sprawozdań finansowych) – załącznik 9 rozprawy.</td></tr>
</table>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów otrzymanych w wojskowych jednostkach budżetowych (wg. wykazu na s. 245).

Audyt wewnętrzny sprawozdania finansowego ma na celu stwierdzenie przez audytora (na podstawie jego wiedzy, doświadczenia, znajomości jednostki oraz dokonanych analiz, zapytań i wglądu w księgi rachunkowe, przy zastosowaniu technik audytowych), czy poszczególne sprawozdania przedstawiają wierny, rzetelny i transparentny obraz sytuacji majątkowej i finansowej wojskowej jednostki budżetowej, czy są terminowo sporządzone i przedkładane do odpowiednich organów i czy konieczne jest dokonanie w sprawozdaniu finansowym jednostki istotnych zmian dla uznania, że wymagania te zostały spełnione.

Istotne jest, aby audytor wewnętrzny przystępując do wykonania tego zadania audytowego uzyskał, względnie zaktualizował wiedzę o działalności gospodarczej jednostki, w tym o jej organizacji i systemie księgowości, cechach działalności operacyjnej, rodzaju posiadanych aktywów, zobowiązań, oraz dochodach i wydatkach.

Niewątpliwie powodzenie w wykonaniu tegoż zadania audytowego wiąże się ze ścisłą współpracą audytora wewnętrznego z głównym księgowym i pracownikami poszczególnych komórek pionu głównego księgowego, oraz – podobnie jak i przy innych zadaniach audytowych – od zrozumienia konieczności prowadzenia audytu wewnętrznego przez dowódców wojskowych jednostek budżetowych oraz ich przełożonych i podwładnych.

ZAKOŃCZENIE

Podjęte i przeprowadzone w niniejszej rozprawie rozważania, analizy, oceny i propozycje w kwestii dotyczącej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w wojskowej jednostce budżetowej upoważniają do sformułowania istotnych wniosków. Potwierdzają one celowość wyboru tematu, w realizacji którego należało uwzględnić istotne zmiany w prawie regulującym problemy stanowiące przedmiot pracy, niedostatek określonych analitycznych i syntetycznych informacji, zwłaszcza związanych z prowadzonym w wojskowych jednostkach budżetowych audytem wewnętrznym, oraz niepewność co do przyszłych decyzji dotyczących struktur organizacyjnych jednostek wojskowych, wykonujących w Siłach Zbrojnych RP funkcje gospodarcze.

Zasadnicze konkluzje sformułowałem w formie sześciu wniosków.

Pierwszy. Świadczenie usług publicznych związanych z bezpieczeństwem i obroną narodową związane jest z gromadzeniem znacznych środków publicznych i ich wydatkowaniem. Efektywne i racjonalne zarządzanie tymi środkami wymaga określenia ścisłych reguł gospodarki finansowej wojska i jej skutecznej kontroli.

Drugi. Zasoby publicznych środków pieniężnych mają, ze swojej natury, ograniczony charakter, zaś potrzeby zgłaszane pod adresem władz publicznych są nieograniczone. Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny spełniają współcześnie wiele funkcji, których istota wyraża się w ocenie efektywności pozyskanych i wydatkowanych środków pieniężnych.

Trzeci. Konieczność wypełnienia wymogów wynikających z członkostwa Polski w Unii Europejskiej, mająca swoje odzwierciedlenie w zapisach polskiego prawa odnoszącego się do Sił Zbrojnych RP sprawia, iż odpowiedzialni za gospodarkę finansową dowódcy wojskowych jednostek budżetowych zobowiązani są do stosowania kontroli finansowej, a w określonych prawem finansowym sytuacjach, polegających na dokonywaniu wydatków o znacznych rozmiarach, także audytu wewnętrznego.

Czwarty. Rosnąca złożoność zagadnień gospodarczych, oraz prawnie usankcjonowana i zagrożona sankcjami odpowiedzialność dowódców i pracowników pionu finansowego wojskowych jednostek budżetowych za decyzje dotyczące gospodarki finansowej, wymusza konieczność stosowania przez cały stan osobowy jednostek procedur kontroli finansowej, szczególnie w obszarze dochodów i wydatków jednostek, gospodarowania ich majątkiem i sprawozdawczością. Działaniem wspierającym, wspomagającym, doradczym oraz oszacowującym skutki decyzji gospodarczych i finansowych, jak również wskazującym ewentualne zagrożenia z nim związane, coraz

powszechniej stają się realizowane przez audytorów wewnętrznych wojskowych jednostek budżetowych, zadania audytowe.

Piąty. Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w wojskowej jednostce budżetowej tworzy zintegrowany z gospodarką finansową jednostki i jej rachunkowością system usprawniający wydajność i efektywność gospodarowania oraz zwiększający skuteczność realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych. Jednocześnie umożliwia on wykazanie: utraconych szans, marnotrawstwa pieniędzy i wskazanie negatywnych zjawisk dotyczących nadużyć, oszustw, kradzieży. Systemowi temu należy przypisać funkcję działalności profilaktycznej.

Szósty. Współcześnie wielu dowódców wojskowych jednostek budżetowych postrzega audyt wewnętrzny jedynie jako narzuconą prawem konieczność, marginalizując zakres prac audytorów wewnętrznych, oraz ich funkcje doradcze. Prowadzona centralizacja zadań gospodarczych w wojsku wymusza konieczność zrozumienia i wykorzystania zalet stosowania audytu wewnętrznego w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania mechanizmów (procedur) kontroli finansowej oraz wykrywania, określania i eliminowania ryzyka, a także zapewnienia ochrony majątku jednostki.

Odnosząc się do problemów badawczych pracy, starano się szeroko scharakteryzować istotę oraz współczesny charakter kontroli finansowej i audytu wewnętrznego z punktu widzenia funkcjonowania gospodarki finansowej wojskowej jednostki budżetowej. Wskazano na korzyści płynące z ich wdrażania oraz racjonalizowania w ramach sił zbrojnych.

Przeanalizowane propozycje zmian organizacyjnych nie dają jednoznacznej odpowiedzi na przyszły kształt organizacji jednostek gospodarczych i prowadzących działalność finansową w wojsku. Podejmowane działania w tym zakresie charakteryzują się pewną niekonsekwencją. Polega ona na tym, że podejmowane eksperymenty nie kończą się konkretnymi rozwiązaniami i decyzjami wykonawczymi.

Treść rozprawy i sformułowane na jej podstawie wnioski weryfikują przyjęte hipotezy robocze, w myśl których przesłanką zapewniającą racjonalne funkcjonowanie wojskowych jednostek budżetowych jest stosowanie się do zaprezentowanych reguł gospodarki finansowej oraz stała kontrola ich przestrzegania. Zgodność gospodarki finansowej z celami działalności wojskowej jednostki budżetowej i przepisami prawa w tym zakresie zapewnia właściwy podział kompetencji dokonany przez dowódcę jednostki, prawidłowa struktura organizacyjna, wykorzystanie procedur kontroli finansowej i stosowanie zadań audytu wewnętrznego. Stosowanie procedur kontroli finansowej i zadań audytu wewnętrznego w wojskowej

jednostce budżetowej jest nie tylko koniecznością określoną prawem, lecz również współczesną metodą racjonalnego wykorzystania publicznych środków pieniężnych.

Prezentowane badania i analizy jednoznacznie wskazują, że kontrola finansowa i audyt wewnętrzny, jak również prawidłowo zorganizowana rachunkowość w wojskowej jednostce budżetowej mają decydujący wpływ na prawidłowe, zgodne z prawem, celowe, racjonalne, przejrzyste i odpowiedzialne prowadzenie gospodarki finansowej.

Wyrażam przekonanie, że analizy i propozycje rozwiązań zawarte w rozprawie posłużą jako materiał do dyskusji nad kształtem gospodarki finansowej, ze szczególnym uwzględnieniem jednostek organizacyjnych funkcjonujących w strukturach Sił Zbrojnych RP, i w podmiotach sektora finansów publicznych. Ponadto, przedstawione w pracy koncepcje mogą zainteresować decydentów wojskowych, w szczególności wojskowych jednostek budżetowych jako materiał źródłowy w tworzeniu wewnętrznego systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

Zawarte w rozprawie treści – jak się wydaje – powinny być zatem wykorzystane przede wszystkim przez dowódców wojskowych jednostek budżetowych w realizacji codziennych, trudnych, choć niezbędnych decyzji gospodarczych. Praca jest również adresowana do współtwórców decyzji gospodarczych podejmowanych przez dowódców, tj. szczególnie do kadry i pracowników służb logistycznych i pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej, a także organów doradczych, m.in. zatrudnionych w jednostkach audytorów wewnętrznych i radców prawnych.

Praca może stać się źródłem wiedzy, mogącym wspomóc działalność dydaktyczną z zakresu finansów publicznych i gospodarki finansowej w środowisku zarówno wojskowym jak i cywilnym.

Prezentowane w pracy rozważania dotyczące kontroli finansowej i audytu wewnętrznego wojskowych jednostek budżetowych wzbogacają ponadto dotychczasowy dorobek teoretyczny tego obszaru.

Wyrażam przekonanie, że cel dysertacji został zrealizowany, dokonano bowiem identyfikacji i diagnozy, oraz wskazano propozycje dotyczące doskonalenia problematyki funkcjonowania w ramach wojskowej jednostki budżetowej systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego.

BIBLIOGRAFIA

A. Pozycje zwarte

1. Benaszkiewicz J., Bejm T., Bryl A., Górnik J., Kozera I., Leski J., Łapiński G., Wietrzyk A., *Audyt wewnętrzny – spojrzenie praktyczne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
2. Bittel L., *Krótki zarys zarządzania*, PWN, Mc Graww-Hill Book Company Europ, Warszawa - Londyn 1998.
3. Bolland S., *Wstęp do nauki finansów*, PWE, Warszawa 1986.
4. Borodo A., *Finanse publiczne RP, zagadnienia prawne*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz 2001.
5. Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Lexis Nexis, Warszawa 2000.
6. Brink V. Z., Cashim J. A., Witt H., *Modern Internal Auditing*, Ronald Press, New York 1973.
7. Buk H., *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, Serwis Finansowo Księgowy, Warszawa 1998.
8. Burkhead J., *Government budgeting*, New York – London 1956.
9. Cadmus B., *Operational Auditing Handbook*, Institute of Internal Auditors, New York 1964.
10. Cewke J., Zieliński T., *Rachunkowość jednostek i zakładów budżetowych*, PWE, Warszawa 1980.
11. Chechliński J., Dziarmakowski M., *Finanse wojska*, cz. 1, *Istota i funkcje finansów wojska*, WAP. Warszawa 1972.
12. Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*,. Lexis Nexis, Warszawa 2003.
13. Colm G., *Essays in Public Finance and Fiscal Policy*, New York 1955.
14. Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, InfoAudit, Warszawa 2005.
15. Dawidowicz W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, PWN, Warszawa 1970.
16. Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, PWN, Warszawa 2001.
17. Dolnicki B., *Samorząd terytorialny*, Zakamczyce, Kraków 2001.
18. Dylewski M., Filipiak B., Szewczuk A., *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004.
19. *Ekonomika wojskowa*, pod red. M. Kocha, Wyd. MON, Warszawa 1979.
20. Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, PWE, Warszawa 1965.
21. Fedorowicz Z., *Podstawy teorii finansów*, Poltext, Warszawa 1993.
22. Fight A., *Measurement and Internal Audit*, Capstone Publishing, Oxford 2002.
23. Filipiak – Dylewska B., *Procedury budowy strategii finansowania zadań własnych gminy*, Wyd. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2002.
24. *Finanse*, pod red. Z. Brodeckiego, Lexis Nexis, Warszawa 2004.
25. *Finanse przedsiębiorstwa*, pod red. L. Szyszko, PWN, Warszawa 2000.
26. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego, E. Ruśkowoskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
27. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego, Wyd. Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2000.
28. *Finanse publiczne*, pod red. E. Denek, PWN, Warszawa 1999.
29. Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, PWN, Warszawa 1993.

30. Gajoch H., *Rachunkowość budżetowa 2005. Zbiór przepisów z wprowadzeniem*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2005.
31. Gaudemet P. M., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 1990.
32. Gaudemet P., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
33. Gaweł A., *Rewizja działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1964.
34. Gąsiorek K., *Gospodarka finansowa jednostek budżetowych*, Infor, Warszawa 2005.
35. *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2005.
36. Głuchowski J., Huterski R., Kołosowska B., Patyk J., Wiśniewski J., *Finanse publiczne*, Wyd. Wyższej Szkoły Bankowej – TNOiK, Toruń 2005.
37. Godunow A., *Wwiedientje reoriju uprawlienija*, Moskwa 1967.
38. Górecki E., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym*, Wyd. Agencji Wydawniczej Interfart, Łódź 1999.
39. Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2004.
40. Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1982.
41. Jarocka E., *Finanse, finanse systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń, przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2002.
42. Jaroszyński M., *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1952.
43. Juszczyk M., *Funkcjonowanie Rejonowych Baz Materiałowych w łańcuchu logistycznym podsystemu zaopatrywania SZ RP*, AON, Warszawa 2005.
44. Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, PWE, Warszawa 1977.
45. Kałużny S., *Leksykon kontroli*, Wyd. Dosko, Warszawa 2002.
46. Kałużny S., *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy dla kontrolujących i kontrolowanych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1997.
47. Kałużny S., Zawadzak T., *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, Wyd. Kwantum, Warszawa 1999.
48. Karwowski E., *Organizacja i kontrola wewnętrzna na przykładzie spółki prawa handlowego*, Wyd. Perfekt-Audit Doradcy Finansowo-Księgowi, Gdańsk 1996.
49. Kieżuń W., *Sprawne zarządzanie organizacją*, Warszawa 1997.
50. Knedler K., Stasiak M., *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005.
51. Koch M., *Oddział gospodarczy*, Wyd. Ministerstwa Obrony Narodowej, Warszawa 1983.
52. *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, raport Komitetu Organizacji Sponsorujących TREADWAY (COSO), Wyd. Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1999.
53. *Kontrola wewnętrzna*, praca zbiorowa zespołu Price Waterhouse Coopers, Wyd. Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
54. Kosikowski C., *Finanse publiczne*. Komentarz,. Lexis Nexis, Warszawa 2003.
55. Kuc B., *Audyt wewnętrzny. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
56. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000.
57. Kurowski L., Sochacka - Krysiak H., *Kontrola finansowa, organizacja i kierowanie*, PWE, Warszawa 1990.
58. Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971.
59. *Leksykon finansowo – bankowy*, pod red. W. Jaworskiego, PWE, Warszawa 1991.
60. *Leksykon rachunkowości*, pod red. E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996.
61. Leś R., *Oddział gospodarczy*, WAP, Warszawa 1983.

62. *Mała Encyklopedia Ekonomiczna*, PWE, Warszawa 1974.
63. *Mała Encyklopedia Wojskowa*, MON, Warszawa 1967.
64. *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1968.
65. Matuszeiwcz J. i P, *Rachunkowość od podstaw w świetle ustawy o rachunkowości*, Finans Serwis, Warszawa 1999.
66. Nahotko S., *Kontrola finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem w aspekcie standardów europejskich,* Oficyna Wydawnicza Ośr. Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000.
67. Nowak W., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa 1998.
68. Owsiak S., *Finanse publiczne teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999.
69. Owsiak S., *Podstawy nauki finansów*, PWE, Warszawa 2002.
70. Pacioli L., *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, Venezia 1494 r.
71. Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
72. Piaszczyk A., *Audyt wewnętrzny*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.
73. Pieńkos J., *Słownik Łacińsko-Polski. Łacina w nauce i kulturze*, Wydawnictwa Prawnicze, Warszawa 1996.
74. *Podręcznik audytu wewnętrznego w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, publikowany w Internecie, www.mofnet.gov.pl, 2003.
75. *Podstawy rachunkowości*, pod red. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002.
76. *Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem*, pod red. H. Bienioka, Akademia Ekonomiczna, Katowice 1998.
77. Polak R., Telep J., *Armia zawodowa – uwarunkowania organizacyjne i ekonomiczne*, Bellona, Warszawa 2003.
78. Polak R., Telep J., *Kierunek armia zawodowa – aspekty ekonomiczne przebudowy i modernizacji Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej*, Bellona, Warszawa 2002.
79. *Poradnik wykorzystania rachunku ekonomicznego w gospodarce wojskowej*, pod red. T. Kamińskiego, WAP, Warszawa 1989.
80. Potoczny K., *Rachunkowość budżetowa*, Wyd. eMPi2, Poznań 2001.
81. *Praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, pod red. H. Grocholskiego, Instytut Rachunkowości i Podatków, Warszawa 2004.
82. Rola Z., *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, Alpha, Ostrołęka 2003.
83. Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
84. *Samorząd terytorialny. Zagadnienia prawne i administracyjne*, pod red. A. Piekara, Z. Niewiadomiskiego, Wydawnictwa Prawnicze, Warszawa 1998.
85. Sawyer L. B., Dittehofer M. A., Scheiner J. H., *Sawyer's Internal Auditing*, Wyd. IV, Altamonte Springs 1996.
86. Sczepański J., Szyszko L., *Propedeutyka finansów przedsiębiorstwa*, Wyższa Szkoła Ekonomiczno – Informatyczna, Warszawa 1999.
87. *Słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1984.
88. Słownik języka polskiego, t. 1, PWN, Warszawa 1979.
89. *Słownik terminologii związanej z kontrolą i audytem systemów informatycznych*, Stowarzyszenie do spraw audytu i kontroli systemów informatycznych ISACA, Internet, http//isaca.org.pl/standardy.html.
90. *Słownik terminów z zakresu bezpieczeństwa narodowego*, pod red. B. Balcerowicza, AON, Warszawa 1999.

91. *Słownik wojskowej terminologii ekonomiczne,* pod red. W. Stankiewicza, *WAP, Warszawa 1976.*
92. Sobieszek G., Rola Z., *Kontrola wewnętrzna*, Wyd. Skigraf, Warszawa 2000.
93. Stankiewicz W., *Ekonomika wojenna*, Warszawa 1970.
94. Stańczyk K., *Zarys rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych*, AON 2004.
95. Starościak J., *Elementy nauki w administracji*, PWN, Warszawa 1957.
96. Stepniewski J., *Audyt i diagnostyka firmy*, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 2001.
97. Stoner J. A. F, Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1992.
98. Stoner J. A. F., Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1997.
99. Sylwestrzak A., *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2004.
100. *System finansowy w Polsce*, pod red. B. Pietrzaka, Z. Polańskiego, B. Woźniak, PWN, Warszawa 2003.
101. Terebucha E., *Zasady wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej w przedsiębiorstwach transportowych*, Warszawa 1965.
102. Uryga J., Kośmider A., *Problemy kontroli gospodarczej*, PWE, Warszawa 1984.
103. Wasylko M., *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Łódź 2001.
104. Wasylko M., *Kontrola jako system sterowania procesami gospodarczymi*, PWE, Warszawa 1980.
105. *Wielka Encyklopedia Powszechna*, PWN, Warszawa 1964.
106. Wierzbicki K., *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Wyd. UNIVERS-D.K.M., Warszawa-Zielona Góra 1996.
107. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin 2005.
108. Winiarska K., Wołoszyn A, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
109. Wójtowicz W., *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
110. *Wykaz uzbrojenia i sprzętu wojskowego o charakterze środków trwałych*, Wyd. Sztabu Generalnego, Szt.Gen 1482/97, Warszawa 1997.
111. Wypych M., *Finanse i instrumenty finansowe*, Wyd. Absolwent, Łódź 2001.
112. *Wytyczne do samooceny kontroli finansowej w jednostce sektora finansów publicznych*, Ministerstwa Finansów, Warszawa 2004.
113. *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
114. *Zarządcze aspekty rachunkowości*, pod red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003.
115. *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2003.
116. Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1969.
117. Ziółkowska W., *Finanse publiczne – teoria i zastosowanie*, WSB, Poznań 2002.
118. Zysnarska A., *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośr. Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999.

B. Artykuły

1. Adalberg A. H., *Auditing on the March: Ancient Times to the Twentieth Century*, „Internal Auditor", November-December 1975.
2. Augustyniak-Górna T., *Podmiotowość finansowo-prawna jednostek budżetowych*, „Zeszyty Naukowe UŁ" 1979, nr 65.
3. Biuletyn Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, Warszawa, 1995, nr 21.
4. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, „Kontrola Państwowa" 2004, nr 4.

5. Chojna-Duch E., *Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli*, „Kontrola Państwowa", 2002, nr 1.
6. Dittenhofer M. A., Filios V. P., *Internal Auditing – Past, Present and Future*, „Internal Auditor" June 1984.
7. Dooley D. E., *Nothing New Under the Sun?*, „The Internal Auditor", Summer 1965.
8. Frydlender A., Collins L., *L'audit et le contrôle interne. Cahiers Français*, „Enterprise et Comptabilité" 1983, nr 210.
9. Gołębiowski G., Marchewka-Bartkowiak K., *Audyt i kontrola zarządzania długiem publicznym*, „Materiały i Studia NBP", nr 181, 2004.
10. Gupta P. P.,. Ray M. R, *The Changing Roles of the Internal Auditor*, „Managerial Auditing Journal", vol. 7, 1992.
11. Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa" 2003, nr 3.
12. Juszczyk M., Stańczyk K., *Badanie tendencji w wydatkach wojskowych Polski w latach 1990-2003,* [w]: *Stan i prognoza rozwoju wydatków wojskowych w Polsce na tle tendencji światowych*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2004.
13. Juszczyk M., Stańczyk K., *Kształtowanie wydatków wojskowych Polski do 2008 roku*, [w]: *Stan i prognoza rozwoju wydatków wojskowych w Polsce na tle tendencji światowych*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2004.
14. Kołodziej B., *Zasady gospodarki finansowej środkami specjalnymi w jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość budżetowa", 2003, nr 18.
15. Kubik A, *Funkcjonowanie Publicznej Wewnętrznej Kontroli Finansowej w Polsce*, „Kontrola Państwowa", 2005, nr 1.
16. Kubik A., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, [w]: *Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, pod red. B. Kuca, L. Smolaka, Wyd. MSWiA, Warszawa 2004.
17. Kuc B. R., *Niektóre problemy autonomizacji kontroli*, „Prakseologia" 1973, nr 3-4.
18. Materiały z III Międzynarodowego Kongresu Kontroli i Audytu Wewnętrznego, Kraków 17-18 czerwca 2004 r., na temat: *Kontrola i Audyt w procesach zapobiegania i wykrywania oszustw w Polsce po wejściu do Unii Europejskie*j, wystąpienie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego: *Rola kontroli finansowej (wewnętrznej) i audytu wewnętrznego w zapobieganiu niepożądanym zjawiskom (patologie, korupcja, nadużycia zawodu itp.)*, Ministerstwo Finansów (www.mofnet.gov.pl).
19. Płaczek J., Stańczyk K., *Tendencje w wydatkach wojskowych Polski w latach 2001-2004*, „Zeszyty Naukowe AON" 2005, nr 3.
20. Pogodzińska-Mizdrak E., *Summa de Arithmetica Luca Pacioli i jej walory*, „Rachunkowość" 2005, nr 1.
21. Smolak L., *Audyt w Unii Europejskiej*, „Gazeta Prawna" 2003, nr 24.
22. Stachowiak Z., *O integracji wojskowej myśli ekonomicznej – inaczej*, [w]: *Na drodze do integracji wojskowej myśli ekonomicznej*, AON, Warszawa 1994.
23. Stańczyk K., *Identyfikacja zasobów finansowych przeznaczonych na obronność*, [w]: *Zarządzanie zasobami obronnymi w Polsce – stan i perspektywy*, pod red. J. Płaczka, AON, Warszawa 2005.
24. Stańczyk K., *Obowiązki dowódcy wojskowej jednostki budżetowej w zakresie kontroli finansowej i audytu wewnętrznego z punktu widzenia obowiązującego prawa* „Zeszyty Naukowe AON" 2006, nr 1.
25. Stańczyk K., *Organizacyjne i prawne uwarunkowania kształtowania budżetu MON*, „Myśl Wojskowa" 2005, nr 2.

26. Szewczuk A., *Gospodarka finansowa gmin – słabe i mocne strony*, [w]: *Prawne i finansowe aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego*, pod red. S. Dolata, Opole 2000.
27. Winiarska K., *Zasady gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość budżetowa" 2003, nr 13-14.
28. Wolf, Bachow, Stober, *Komunalrecht*, [w:] *„Verwaltungsrecht"*, Band 2, 5, Aufl, Munchen 1987.
29. Ziętowska I., *Organizacja rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość budżetowa" 1999, nr 3.

C. Dokumenty

1. *Communication to the Commission, Clarification of the responsibilities of the key factors in the domain of internal audit and internal control in the Commission*, SEC (2003) 59 z 17 stycznia 2003 r.; *A New Framework for Resource Management and Internal Auditing in the Commission* z 22 lutego 2000 r.
2. Decyzja nr 106/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 18 kwietnia 2005 r. *w sprawie powołania zespołu do opracowania koncepcji oddzielenia w wojskowych jednostkach budżetowych funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno-szkoleniowych.*
3. Decyzja nr 19/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 24 stycznia 2002 r. *w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej.*
4. Decyzja nr 38/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 22 lutego 2005 r. *w sprawie upoważnienia dowódców rodzajów Sił Zbrojnych i Dowódcy Garnizonu Warszawa do powierzania żołnierzom zawodowym pełnienia funkcji dowódcy garnizonu oraz zwalniania z tej funkcji.*
5. Decyzja nr 236/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 10 października 2001 r. *w sprawie kontroli gospodarowania środkami publicznymi w resorcie obrony narodowej.*
6. Decyzja nr 381/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 20 grudnia 2004 r. *w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej.*
7. Doktryna Logistyczna Sił Zbrojnych RP DD/4, Wyd. MON/Sztab Generalny Wojska Polskiego, Szt. Gen. 1566/2004, Warszawa 2004.
8. Jednolity zakładowy plan kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej, Fin 91/2002, Wyd. Departamentu Budżetowego MON, Warszawa 2002.
9. Kodeks Cywilny (DzU. 1964, nr 16, poz. 93).
10. *Kodeks etyki audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych,* Ministerstwo Finansów, Warszawa 2004 r.
11. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU 1997, nr 78, poz. 483).
12. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 lipca 2004 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 2004, nr 163, poz. 1711).
13. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 października 2004 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej* (DzU 2004, nr 241, poz. 2416).
14. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2002 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zamówieniach publicznych* (DzU 2002, nr 72, poz. 664).

15. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 marca 2002 r. w *sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości* (DzU 2002, nr 76, poz. 694).
16. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2000 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000, nr 54, poz. 654).
17. Obwieszczenie Prezesa GUS z 12 maja 2001 r. (MP 2001, nr 15, poz. 245).
18. Obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 3 lipca 1998 r. *w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zamówieniach publicznych* (DzU 1998, nr 119, poz. 773).
19. Pismo Dyrektora Departamentu Budżetowego MON Nr 3954/4 z 10 listopada 2001 r., dotyczące: sum na zlecenie.
20. Raport COSO: *Kontrola wewnętrzna - Zintegrowana Koncepcja Ramowa.*
21. Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 2151/2003 z 16 grudnia 2003 r. zmieniające Rozporządzenie (WE) Nr 2195/2002 Parlamentu Europejskiego oraz Rady w sprawie Wspólnego Słownika Zamówień (CPV).
22. Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2002 r. *w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (DzU 2002, nr 234, poz. 1970).
23. Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 września 2002 r. *w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej* (DzU 2002, nr 166, poz. 1364).
24. Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa* (DzU 2003, nr 122, poz. 1335).
25. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2001, nr. 24, poz. 279).
26. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU 2001, nr 153, poz. 1752).
27. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU 2005, nr 170, poz. 1426).
28. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 r. *w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (DzU 2002, nr 234, poz. 1970).
29. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (DzU 2004, nr 209, poz. 2132).
30. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 września 1999 r. *w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów* (DzU 1999, nr 78, poz. 880).
31. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (DzU 2003, nr 68, poz. 634).

32. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. *w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu* (DzU 2005, nr 23, poz. 190).
33. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 r. *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa* (DzU 2004, nr 285, poz. 2854).
34. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. *w sprawie szczególnych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczególnych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych* (DzU 2000, nr 122, poz. 1333).
35. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU 2002 nr 111, poz. 973).
36. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2004 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu organizowania i przeprowadzania egzaminu na audytora wewnętrznego oraz działania Komisji Egzaminacyjnej* (DzU 2004 nr 74, poz. 671).
37. Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 19 marca 2003 r. *w sprawie utworzenia ambulatoriów – publicznych zakładów opieki zdrowotnej i ambulatoriów z izbą chorych – publicznych zakładów opieki zdrowotne*j (DzU 2003, nr 49, poz. 416).
38. Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z 21 listopada 2001 r. *w sprawie odpowiedzialności majątkowej żołnierzy za wyrządzone przez nich szkody* (DzU 2001, nr 138, poz. 1557).
39. Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 21 października 2004 r. *w sprawie utworzenia garnizonów oraz określenia zadań, siedzib i terytorialnego zasięgu właściwości ich dowódców* (DzU 2004, nr 242, poz. 2423).
40. Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 czerwca 2005 r. *w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych* (DzU. 2005, nr 133, poz. 1120).
41. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 października 1974 r. *w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie* (DzU 1996, nr 143, poz. 663).
42. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 października 1975 r. *w sprawie warunków odpowiedzialności materialnej pracownika za szkodę w powierzonym mieniu* (DzU 1996, nr 143, poz. 662).
43. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 2001 r. *w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa*, (DzU 2001, nr 6, poz. 54).
44. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 1999 r. *w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej* (DzU 1999, nr 69, poz. 763).
45. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 1997 r. *w sprawie szczegółowego trybu przekazywania mienia Skarbu Państwa Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 1997, nr 100, poz. 620).
46. Rozporządzenie Rady Unii Europejskiej nr 762/2001 z 9 kwietnia 2001 r.
47. *Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych*, (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2003 r., nr 3, poz. 13.

48. Ustawa Budżetowa na rok 2004 z dnia 23 stycznia 2004 r (DzU 2004 nr 17, poz. 167).
49. Ustawa z dnia 10 czerwca 1994 r. *o zamówieniach publicznych* (DzU 1994, nr 76, poz. 344).
50. Ustawa z dnia 11 września 2003 r. *o zmianie ustawy o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (DzU 2003, nr 180, poz. 1759).
51. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. *o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników* (DzU 1995, nr 142, poz. 702).
52. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania* (DzU 1992, nr 21, poz. 26).
53. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2005, nr 14, poz. 114).
54. Ustawa z dnia 22 czerwca 2001 r. *o ustanowieniu programu wieloletniego „Wyposażenie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w samoloty wielozadaniowe".*
55. Ustawa z dnia 24 listopada 2004 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw* (DzU 2004, nr 273, poz. 2703).
56. Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. *o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2001-2006* (DzU 2001, nr 76, poz. 804).
57. Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. *o odpowiedzialności materialnej żołnierzy* (DzU 2001, nr 89, poz. 967).
58. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – *Kodeks pracy* (DzU 1998, nr 21, poz. 94).
59. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych* (DzU 1998, nr 155, poz. 1014).
60. Ustawa z dnia 26 listopada.1998 r. *o finansach publicznych* (DzU 2003 r. nr 15, poz. 148).
61. Ustawa z dnia 26 października 2000 r. *o sposobie obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto* (DzU 2000, nr 114, poz. 1186).
62. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej* (Dz.U nr 102, poz. 1116).
63. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (DzU 1997, nr 137, poz 926).
64. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych* (DzU 2004, nr 19, poz. 177).
65. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (DzU 1994, nr 121, poz. 591).
66. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005 nr 249, poz. 2104).
67. Ustawa z dnia 30 maja 1996 r. *o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 1996, nr 90, poz 405).
68. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. *o zakładach opieki zdrowotnej* (DzU 1991, nr 91, poz. 408).
69. Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. *Prawo budżetowe* (DzU. 1991, nr 4, poz. 18).
70. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. *o statystyce publicznej* (DzU 1995, nr 88, poz. 439).
71. Zarządzenia Ministra Obrony Narodowej nr 61/org./MON z 9 lipca 1998 r.

SPIS: SCHEMATÓW, TABEL, WYKRESÓW I MAP

Wykaz schematów: **strona**

1. Elementy finansów publicznych 23
2. Istota gospodarki finansowej 27
3. Zadania publiczne i źródła ich finansowania 33
4. Etapy procesu kontrolowania 40
5. Koncentracja na zasobach w procesie kontroli 41
6. Proces badania kontrolnego 43
7. Model tradycyjny cyklu zarządzania 44
8. Model współczesny cyklu zarządzania 45
9. Rodzaje kontroli według przyjętych kryteriów podziału 47
10. Kontrola pełna i częściowa według kryterium przedmiotowego 50
11. Koncepcja systemu kontroli wewnętrznej 53
12. Podział kontroli według kryterium czasu prowadzenia kontroli 59
13. Obowiązujący system kontroli finansów publicznych w Polsce 64
14. Miejsce współczesnej kontroli finansowej 73
15. Ewolucja audytu wewnętrznego 78
16. Relacje między kontrolą a audytem wewnętrznym 85
17. Współczesny audyt wewnętrzny 86
18. Instytucje i jednostki prowadzące audyt wewnętrzny 101
19. Struktura podmiotowa sektora finansów publicznych 105
20. Graficzna prezentacja wojskowych jednostek budżetowych 126
21. Struktura organizacyjna wojskowej jednostki budżetowej 128
22. Model dysponentów budżetu państwa 131
23. Powiązanie wojskowej jednostki budżetowej z budżetem 135
24. Modelowa struktura organizacyjna pionu głównego księgowego wjb 141
25. Rodzaje rachunków bankowych wojskowej jednostki budżetowej 144
26. Metody finansowania przy uwzględnieniu zasad ewidencji księgowej wjb 146
27. Podstawowy podział aktywów trwałych 155
28. Podstawowy podział aktywów obrotowych 158
29. Istota zaangażowania wydatków budżetowych 173
30. Obieg sprawozdań finansowych w sektorze budżetowym 185
31. Funkcje audytu wewnętrznego 210

32. Metodyka tworzenia planu audytu wewnętrznego 214
33. Proponowana struktura organizacyjna Komendy Garnizonu Bydgoszcz 226
34. Przekazanie zadań WAK 234
35. Oddzielenie funkcji finansowo-gospodarczych od operacyjno - szkoleniowych w jednostkach wojskowych garnizonu 237
36. Przykładowy zakres podmiotowy wojskowego oddziału gospodarczego 238
37. Obszary zadaniowe wojskowego oddziału gospodarczego 241

Wykaz tabel:

1. Porównanie finansów prywatnych i finansów publicznych 18
2. Czynności wykonywane w procesie kontroli wewnętrznej na poszczególnych jej etapach 54
3. Sprawowanie kontroli funkcjonalnej 56
4. Porównanie kontroli funkcjonalnej i instytucjonalnej 57
5. Historia audytu 75
6. Ewolucja celów i zakresu audytu 80
7. Różnice i zgodności pomiędzy audytem operacyjnym a finansowym 90
8. Rodzaje audytu wewnętrznego 91
9. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym i zewnętrznym 92
10. Prawny zakres audytu wewnętrznego a Polsce 93
11. Struktura gospodarstw pomocniczych w dziale 752 - w latach 2002 - 2006 119
12. Ilość wojskowych jednostek budżetowych z uwzględnieniem dysponentów środków budżetowych 133
13. Wielkości realizowanych wydatków MON z uwzględnieniem dysponentów środków budżetowych 134
14. Tryby zamówień publicznych 149
15. Zadania dowódcy wojskowej jednostki budżetowej w zakresie audytu wewnętrznego 199
16. Model kompetencji audytora – kierownika komórki 209
17. Terminy przekazywania sprawozdań przez wojskową jednostkę budżetową 268

Wykaz wykresów:

1. Ilość gospodarstw pomocniczych w latach 2002 – 2006 118
2. Ilość wojskowych jednostek budżetowych w latach 2002 – 2005 134

Wykaz map:

1. Rozmieszczenie garnizonów Wojska Polskiego na terenie kraju w 2003 r. 231
2. Rozmieszczenie garnizonów Wojska Polskiego na terenie kraju w 2005 r. 232
3. Zniesione garnizony Wojska Polskiego w latach 2001 - 2005 233

ZAŁĄCZNIKI:

1. Wzór bilansu wojskowej jednostki budżetowej
2. Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących wydatków osobowych dokonywanych przez wojskową jednostkę budżetową
3. Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących realizacji w wojskowej jednostce budżetowej zamówień publicznych
4. Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących realizacji przez wojskową jednostkę budżetową wydatków rzeczowych
5. Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) - organizacja systemu zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej
6. Lista kontrolna (LK) - organizacja systemu zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej
7. Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) – badanie inwentaryzacji drogą spisu z natury
8. Testy do zadania audytowego: Sprawozdania finansowe z zakresu wydatków
9. Kwestionariusz samooceny: Sprawozdania finansowe z zakresu dochodów i wydatków

Wzór bilansu wojskowej jednostki budżetowej

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej Numer identyfikacyjny REGON	**BILANS** **jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej sporządzony** **na dzień.....200...r.**	Adresat Wysłać bez pisma przewodniego

AKTYWA	**Stan na początek roku**	**Stan na koniec roku**	**PASYWA**	**Stan na początek roku**	**Stan na koniec roku**
A. Aktywa trwałe			**A. Fundusz**		
I. Wartości niematerialne i prawne			**I. Fundusz jednostki**		
II. Rzeczowe aktywa trwałe			**II. Wynik finansowy netto**		
1. Środki trwałe			1.1. Zysk netto (+)		
1.1. Grunty			1.2. Strata netto (-)		
1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej			**III. Nadwyżka środków obrotowych (-)**		
1.3. Urządzenia techniczne i maszyny			**IV. Odpisy z wyniku finansowego (-)**		
1.4. Środki transportu			**V. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek**		
1.5. Inne środki trwałe			**VI. Inne**		
2. Inwestycje rozpoczęte (środki trwałe w budowie)			**B. Fundusze celowe**		
3. Środki przekazane na poczet inwestycji			1.1.		
III. Należności długoterminowe			1.2.		
IV. Długoterminowe aktywa finansowe			**C. Zobowiązania długoterminowe**		
1.1. Akcje i udziały			**D. Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne**		
1.2. Papiery wartościowe długoterminowe			**I. Zobowiązania krótkoterminowe**		
1.3. Inne długoterminowe aktywa finansowe			1.1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług		
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek			1.2. Zobowiązania wobec budżetów		
B. Aktywa obrotowe			1.3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych		
I. Zapasy			1.4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń		
1.1. Materiały			1.5. Pozostałe zobowiązania		
1.2. Półprodukty i produkty w toku			1.6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)		
1.3. Produkty gotowe			1.7. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych		
1.4. Towary			1.8. Rezerwy na zobowiązania		
II. Należności krótkoterminowe			**II. Fundusze specjalne**		

1.1. Należności z tytułu dostaw i usług			1.1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych		
1.2. Należności od budżetów			1.2. Inne fundusze		
1.3. Należności z tytułu ubezpieczeń społecznych			**E. Rozliczenia międzyokresowe**		
1.4. Pozostałe należności			**I. Rozliczenia międzyokresowe przychodów**		
1.5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych			**II. Inne rozliczenia międzyokresowe**		
III. Środki pieniężne			**F. Inne pasywa**		
1.1. Środki pieniężne w kasie					
1.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych					
1.3. Inne środki pieniężne					
IV. Krótkoterminowe papiery wartościowe					
V. Rozliczenia międzyokresowe					
C. Inne aktywa					
Suma aktywów			**Suma pasywów**		

A. Objaśnienie - wykazane w bilansie wartości aktywów trwałych i obrotowych są pomniejszone odpowiednio o umorzenie i odpisy aktualizujące.

B. Informacje uzupełniające istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej:

1. Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych .....
2. Odpisy aktualizujące należności .....
3. .....

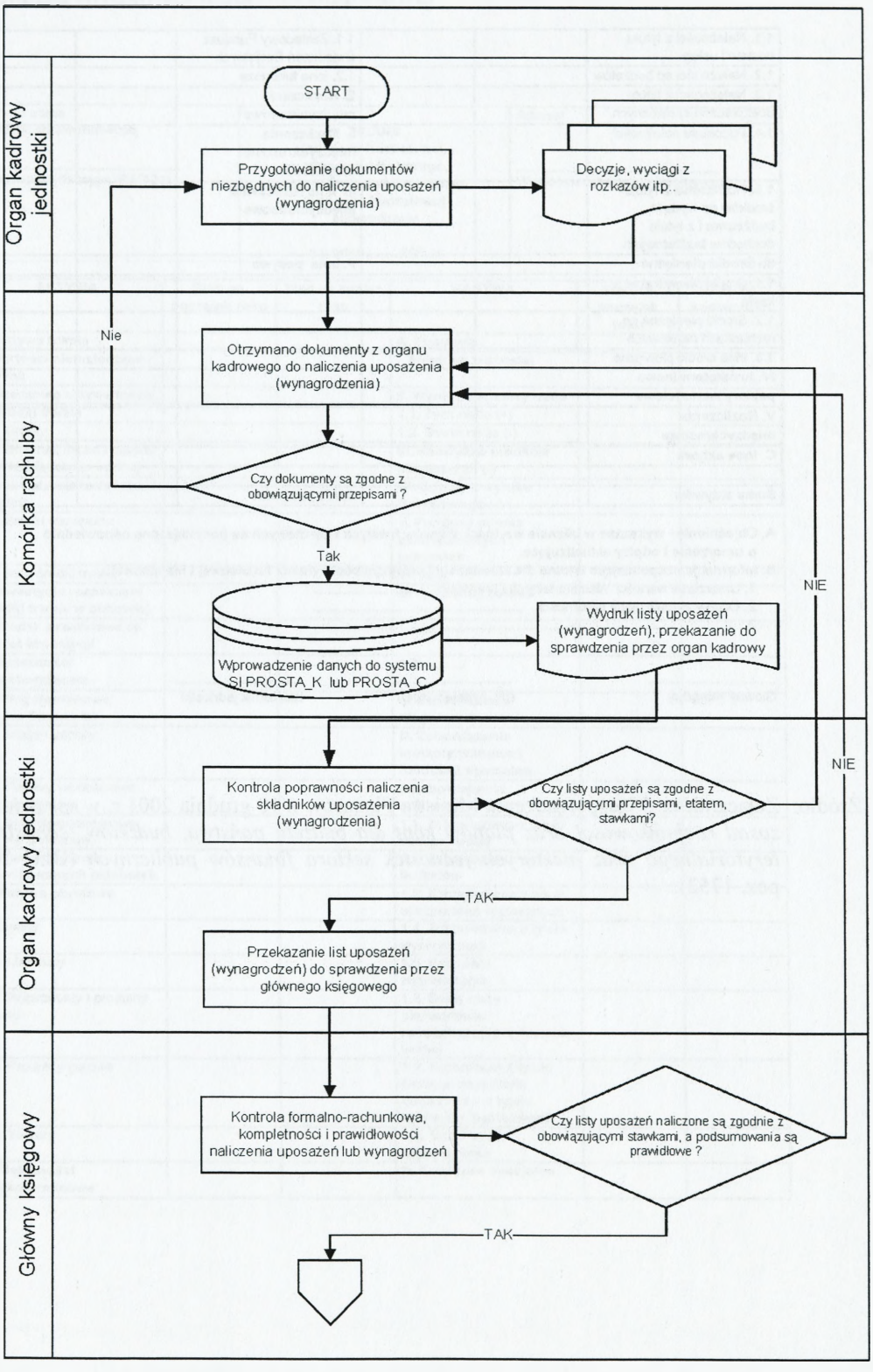
....

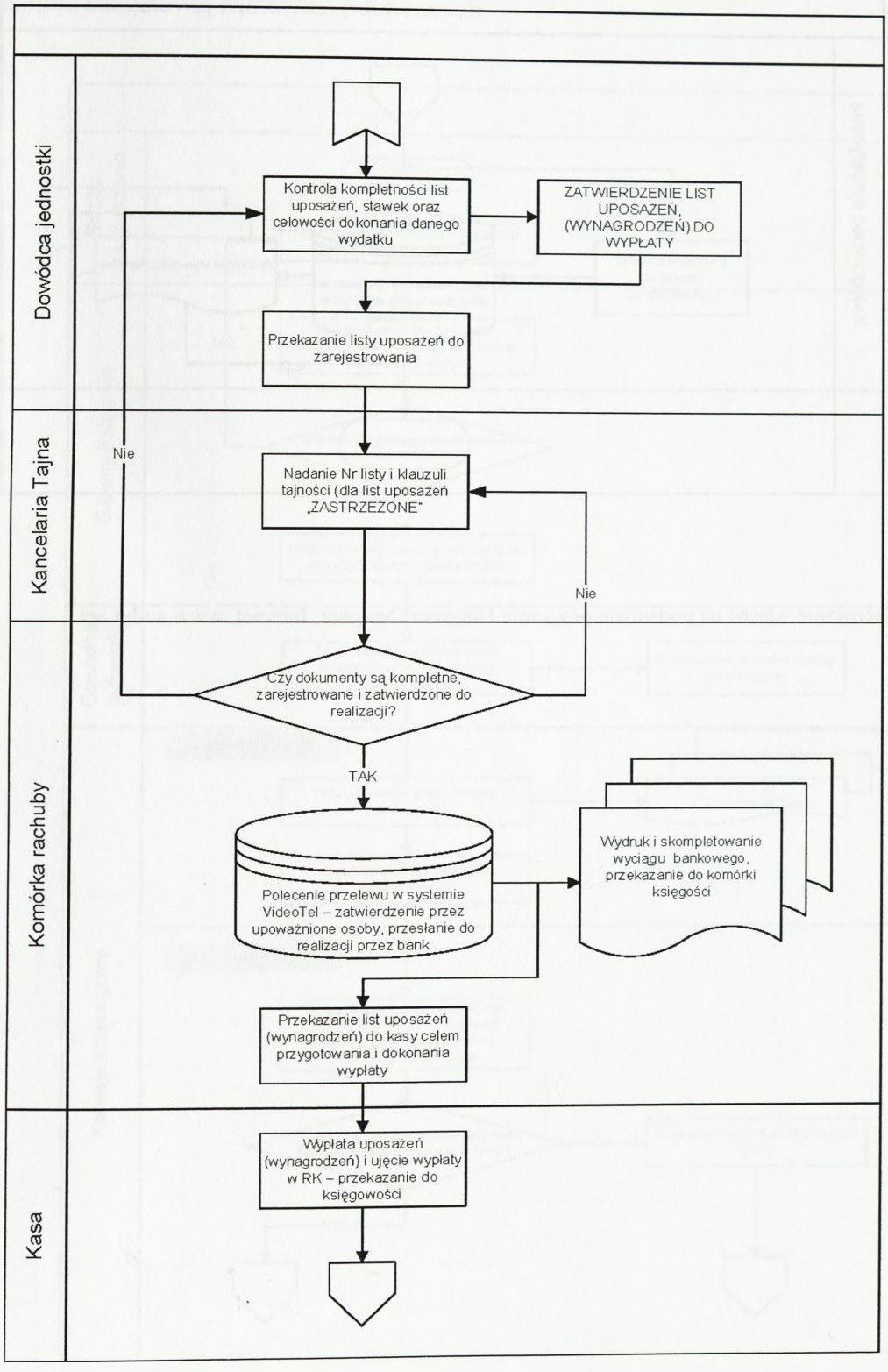
Główny księgowy rok, miesiąc, dzień Kierownik jednostki

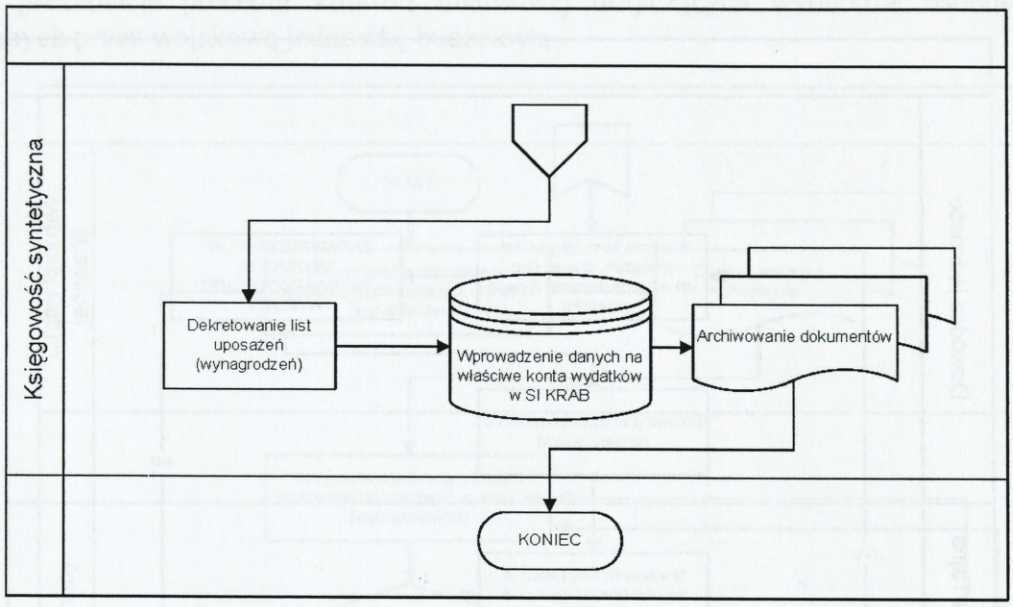
Źródło: Załącznik nr 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z 18 grudnia 2001 r. *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU 2001, nr 153, poz. 1752).

Załącznik 2

Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących wydatków osobowych dokonywanych przez wojskową jednostkę budżetową



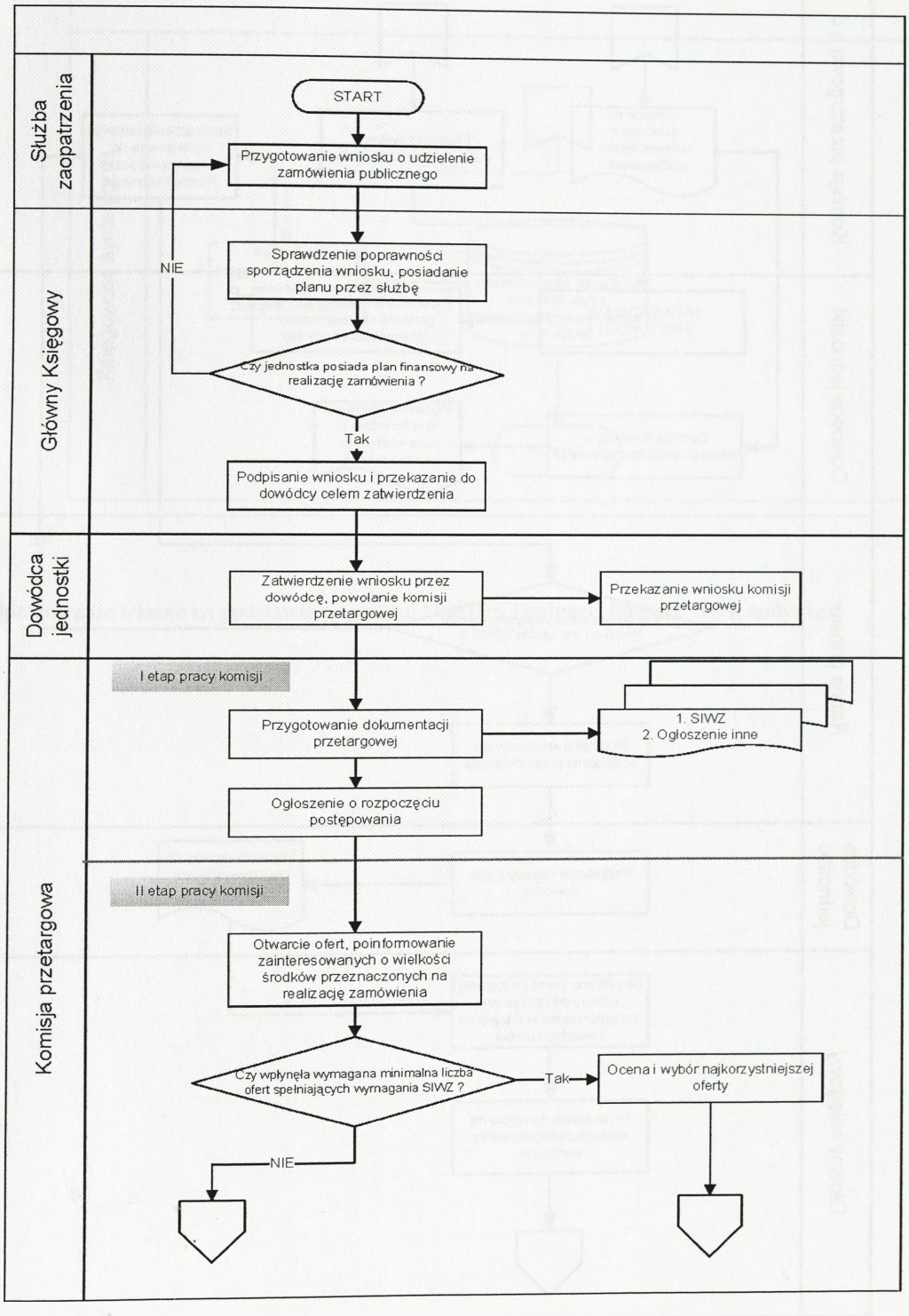

Dowódca jednostki
Kancelaria Tajna
Komórka rachuby
Kasa
Kontrola kompletności list uposażeń, stawek oraz celowości dokonania danego wydatku
ZATWIERDZENIE LIST UPOSAŻEŃ, (WYNAGRODZEŃ) DO WYPŁATY
Przekazanie listy uposażeń do zarejestrowania
Nie
Nadanie Nr listy i klauzuli tajności (dla list uposażeń „ZASTRZEŻONE"
Nie
Czy dokumenty są kompletne, zarejestrowane i zatwierdzone do realizacji?
TAK
Polecenie przelewu w systemie VideoTel – zatwierdzenie przez upoważnione osoby, przesłanie do realizacji przez bank
Wydruk i skompletowanie wyciągu bankowego, przekazanie do komórki księgości
Przekazanie list uposażeń (wynagrodzeń) do kasy celem przygotowania i dokonania wypłaty
Wypłata uposażeń (wynagrodzeń) i ujęcie wypłaty w RK – przekazanie do księgowości

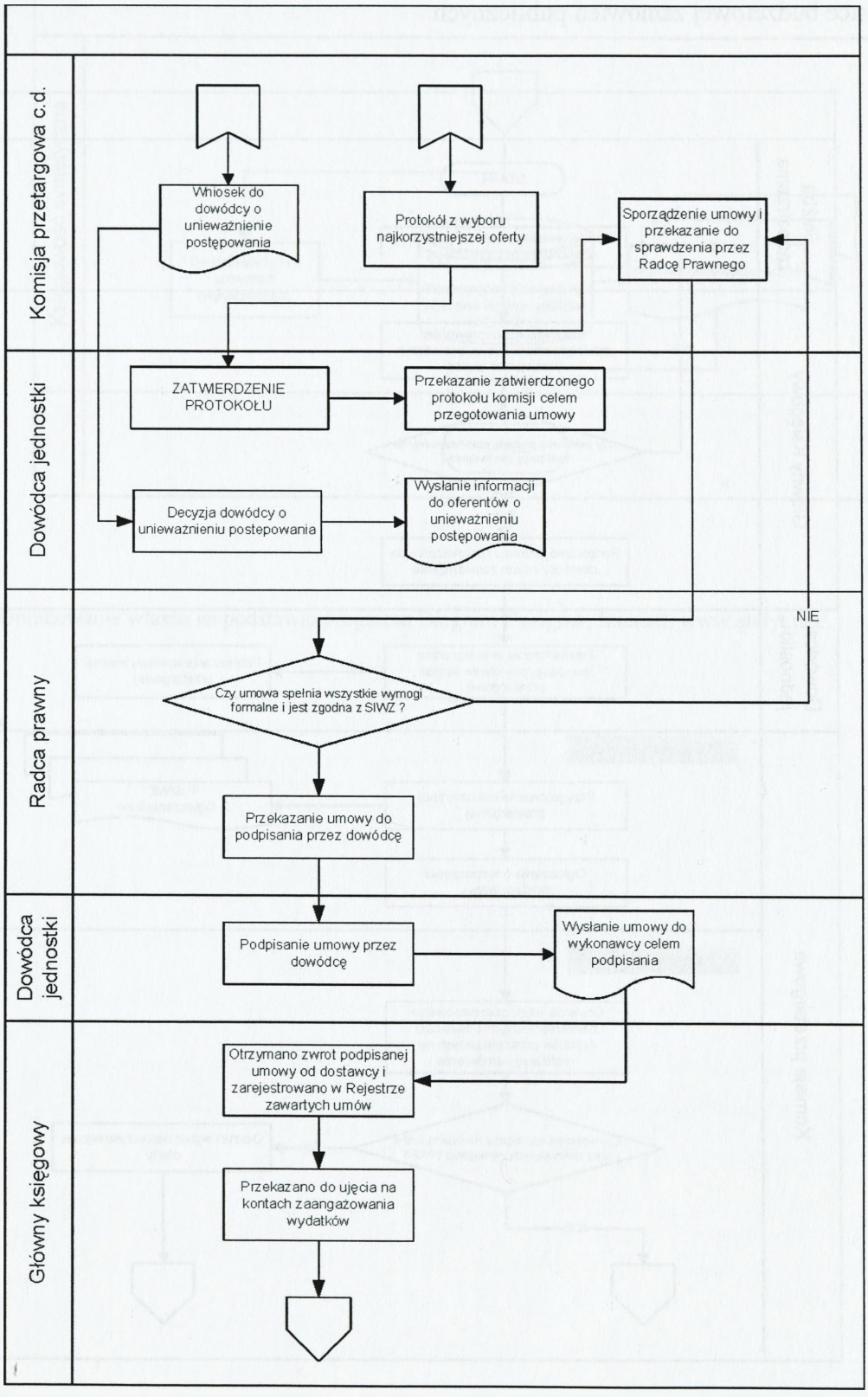


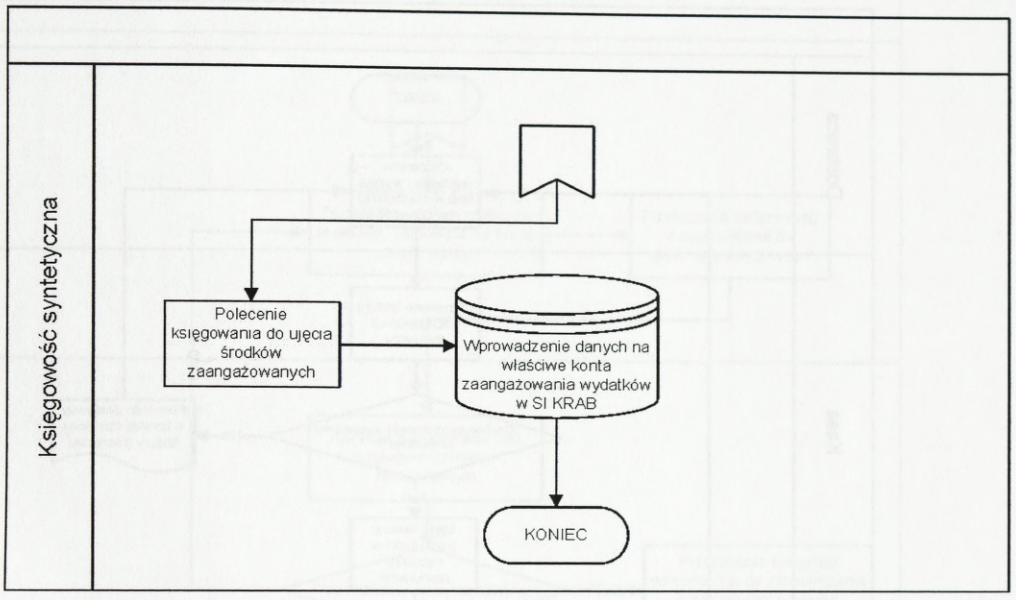
Źródło: Opracowanie własne na podstawie programu Diagram Designer, Internet, www.audyt.net.

Załącznik 3

Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących realizacji w wojskowej jednostce budżetowej zamówień publicznych



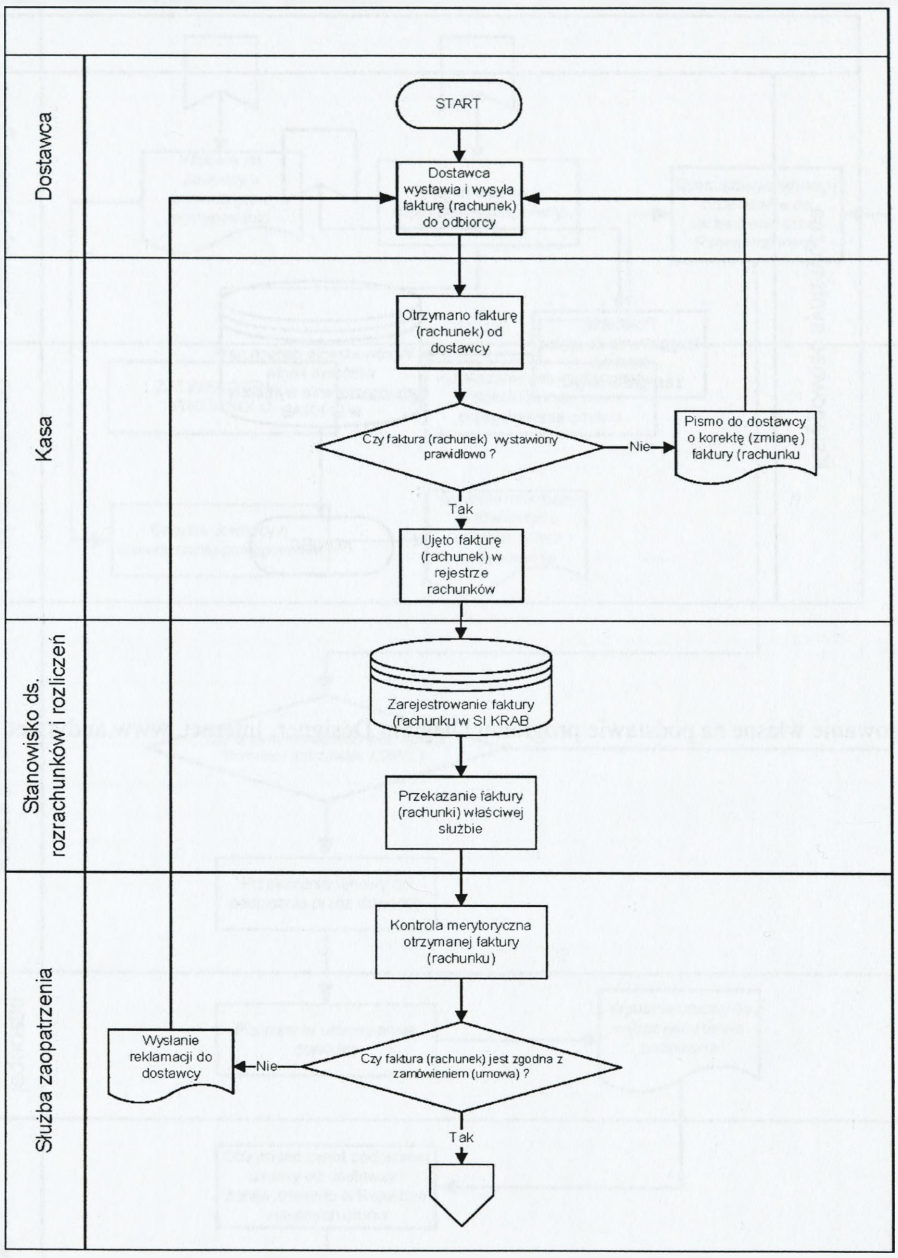

Komisja przetargowa c.d.
Wniosek do dowódcy o unieważnienie postępowania
Protokół z wyboru najkorzystniejszej oferty
Sporządzenie umowy i przekazanie do sprawdzenia przez Radcę Prawnego
Dowódca jednostki
ZATWIERDZENIE PROTOKOŁU
Przekazanie zatwierdzonego protokołu komisji celem przegotowania umowy
Decyzja dowódcy o unieważnieniu postepowania
Wysłanie informacji do oferentów o unieważnieniu postępowania
Radca prawny
NIE
Czy umowa spełnia wszystkie wymogi formalne i jest zgodna z SIWZ ?
Przekazanie umowy do podpisania przez dowódcę
Dowódca jednostki
Podpisanie umowy przez dowódcę
Wysłanie umowy do wykonawcy celem podpisania
Główny księgowy
Otrzymano zwrot podpisanej umowy od dostawcy i zarejestrowano w Rejestrze zawartych umów
Przekazano do ujęcia na kontach zaangażowania wydatków

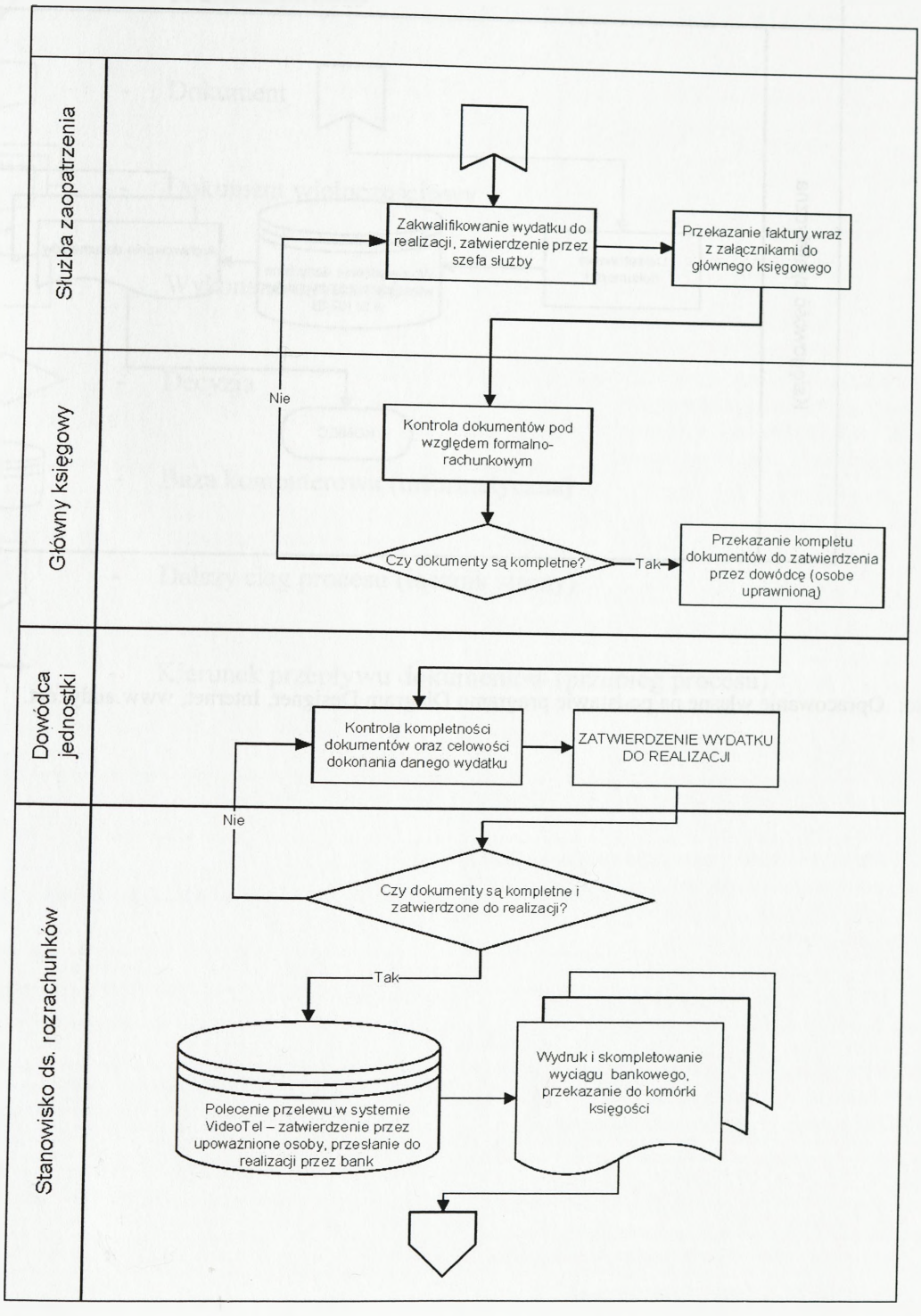


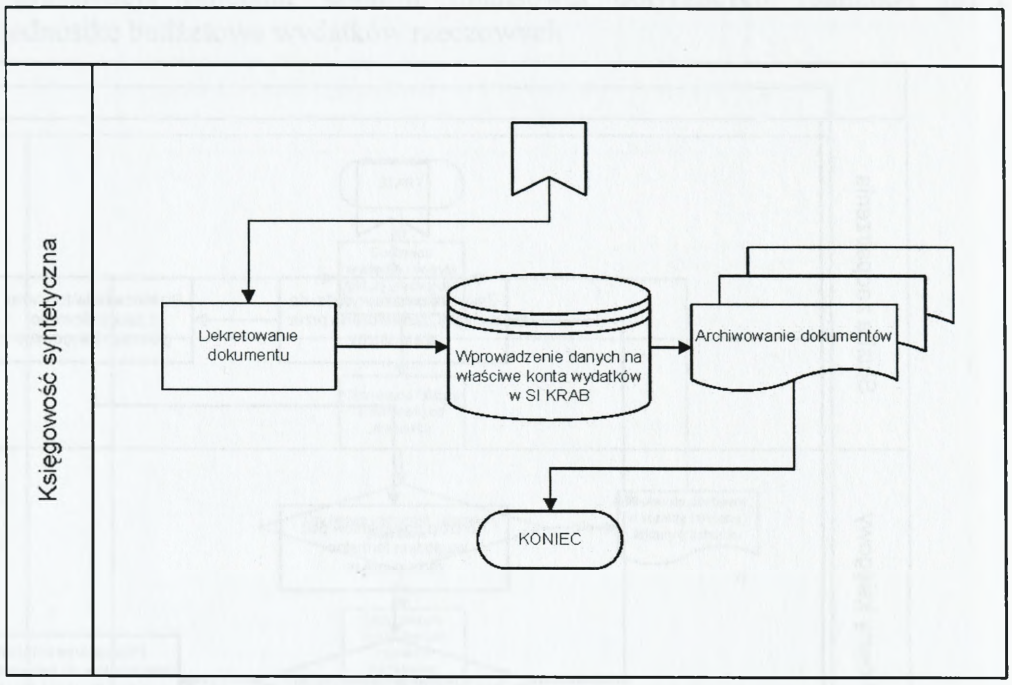
Źródło: Opracowanie własne na podstawie programu Diagram Designer, Internet, www.audyt.net.

Załącznik 4

Graficzna prezentacja procedur kontroli finansowej dotyczących realizacji przez wojskową jednostkę budżetową wydatków rzeczowych



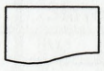

Służba zaopatrzenia
Zakwalifikowanie wydatku do realizacji, zatwierdzenie przez szefa służby
Przekazanie faktury wraz z załącznikami do głównego księgowego
Główny księgowy
Nie
Kontrola dokumentów pod względem formalno-rachunkowym
Czy dokumenty są kompletne?
Tak
Przekazanie kompletu dokumentów do zatwierdzenia przez dowódcę (osobe uprawnioną)
Dowódca jednostki
Kontrola kompletności dokumentów oraz celowości dokonania danego wydatku
ZATWIERDZENIE WYDATKU DO REALIZACJI
Nie
Stanowisko ds. rozrachunków
Czy dokumenty są kompletne i zatwierdzone do realizacji?
Tak
Polecenie przelewu w systemie VideoTel – zatwierdzenie przez upoważnione osoby, przesłanie do realizacji przez bank
Wydruk i skompletowanie wyciągu bankowego, przekazanie do komórki księgości

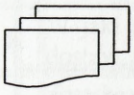


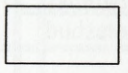
Źródło: Opracowanie własne na podstawie programu Diagram Designer, Internet, www.audyt.net.

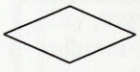
Legenda do załączników 2, 3, 4.

 - Początek procesu

 - Dokument

 - Dokument wieloczęściowy

 - Wykonana czynność

 - Decyzja

 - Baza komputerowa (informatyczna)

 - Dalszy ciąg procesu (łącznik strony)

 - Kierunek przepływu dokumentów (przebieg procesu)

Załącznik 5

Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) - organizacja systemu zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej

L.p.	U S T A L I Ć:	TAK	NIE	U W A G I D O D A T K O W E
A.	Regulacje wewnętrzne definiujące zasady funkcjonowania systemu w wojskowej jednostce budżetowej			
1.	Czy w jednostce opracowano w formie pisemnej Procedury kontroli finansowej?			art.35a ust.3 Uofp, Standard KF-D12
2.	Czy Procedury kontroli finansowej zawierają wewnętrzne unormowania dotyczące zasad udzielania zamówień publicznych?			art.35a ust.2 pkt.2 Uofp
3.	Czy zdefiniowano zasady funkcjonowania systemu udzielania zamówień publicznych w jednostce w innych procedurach, regulacjach wewnętrznych (rozkazy, instrukcje, regulaminy, itp.)?			Standard KF-D12
4.	Czy zobowiązano żołnierzy (pracowników) jednostki (szczególnie członków komisji) do zapoznania się z obowiązującymi w jednostce zasadami oraz ich przestrzegania przy realizacji czynności związanych z przeprowadzaniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego?			art.35a ust.2 pkt.1 i 3 Uofp, Standard KF-C 9 i 10, art.21 ust.3 Pzp
5.	Czy przyjęte w formie dokumentu rozwiązania wewnętrzne, definiujące zasady funkcjonowania systemu w jednostce, są na bieżąco aktualizowane, stosownie do zmian przepisów powszechnie obowiązujących?			
B.	Zasady organizacji systemu w wojskowej jednostce budżetowej			
1.	Czy dowódca jednostki powierza przygotowanie albo przygotowanie i przeprowadzanie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na dostawy, roboty budowlane lub usługi:			art.15 ust.2 i art.18 ust.2 Pzp
	– osobom trzecim?			
	– żołnierzom (pracownikom) jednostki?			
2.	Czy powierzenie zastrzeżonych dla dowódcy jednostki czynności związanych z przygotowaniem i przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia zostało stwierdzone dokumentem?			art.18 ust.1 i 2 Pzp
3.	Czy zespół pomocniczy powołany przez dowódcę jednostki, stanowiący komisją przetargową:			art. 19 -.21 ust.1 i 2 Pzp
	– ma charakter stały?			
	– jest powoływany do określonych postępowań?			
	– składa się co najmniej z trzech osób?			
4.	Czy dowódca jednostki określił:			art.21 ust.3 Pzp
	– organizację,			
	– skład,			
	– tryb pracy,			
	– zakres obowiązków członków komisji przetargowej?			

5.	Czy, jeżeli postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego wymaga wiadomości specjalnych, dowódca jednostki powołuje biegłych?			art.21 ust.4 Pzp
6.	Czy wartości zamówień na usługi i dostawy powtarzające się okresowo są agregowane według kategorii i grup określonych we Wspólnym Słowniku Zamówień (CPV)?			art.34 Pzp
7.	W jaki sposób realizowane są w jednostce zamówienia nie podlegające ustawie?			art. 4.8. Pzp
8.	W jaki sposób realizowane są w jednostce zakupy dostaw, usług i robót budowlanych?			art.35a ust.2 pkt.2 Uofp, Standard KF-D16 i E20
C.	Zasady udzielania zamówień określone Prawem zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej			
1.	Czy przygotowanie i przeprowadzanie postępowania odbywa się w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji?			przepisy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (DzU 2003, nr 153, poz. 1503) Pzp: art.7 ust.1, art.22 ust.2, art.28 ust.1 i 3, art.29 ust.2, art.51 ust.1, art.57 ust.1, art.63 ust.3, art.71 ust.1, art.89 ust.1 pkt.3, art.96 ust.4, art.126 ust.2
2.	Czy przygotowanie i przeprowadzanie postępowania odbywa się w sposób zapewniający równe traktowanie wykonawców?			Pzp: art.7 ust.1, art.22 ust.1, art.24 ust.1, art.24 ust.2, art.57 ust.5 i art. 65
3.	Czy czynności związane z przygotowaniem oraz przeprowadzeniem postępowania wykonują osoby zapewniające bezstronność i obiektywizm?			art.7 ust.2 i art.17 Pzp
4.	Czy zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy?			art.7 ust.3 i art. 91 ust.2 Pzp
5.	Czy postępowanie o udzielenie zamówienia jest jawne?			art. 61 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, Pzp: art.8 ust.1, art.86 ust.2 oraz ust. 4 i 5, art. 95, art.96 ust.3, art.139 ust.3;Ustawa o dostępie do informacji publicznej (DzU 2001, nr 112, poz. 1198)
6.	Czy przestrzegana jest zasada pisemności postępowania o udzielenie zamówienia publicznego?			art.78 Kodeksu cywilnego Pzp: art.9 ust.1 oraz ust. 2 i 3, art. 12 ust.1 i 2, art.27, art.28, art.82 ust.2, art.96 ust.1 i 2, art.97 ust.1, art.98 ust.1 i 2, art.139 ust.2 oraz art. 17 ust.2, art.18 ust.2, art.164 ust.2, art.180 ust.1
7.	Czy jednostka stosuje zasadę prymatu przetargu nieograniczonego i przetargu ograniczonego?			art.10 ust.1 Pzp

WYKAZ SKRÓTÓW:

Uofp	Ustawa z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych (Dz.U.03.15.148 ze zm.)		JA	jednostka audytowana – wojskowa jednostka budżetowa
Pzp	Ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U.04.19.177 ze zm.)		SIWZ	Specyfikacja istotnych warunków zamówienia
KF	Kontrola finansowa		CPV	Wspólny Słownik Zamówień (DzUrz.WE L 340 z 16grudnia 2002r.)
ZP	Zamówienia publiczne			

Załącznik 6

Lista kontrolna (LK) - organizacja systemu zamówień publicznych w wojskowej jednostce budżetowej

L.p.	U S T A L I Ć:	TAK	NIE	U W A G I D O D A T K O W E
A.	OGŁOSZENIA			
1.	Czy ogłoszenia o przeprowadzonych przez jednostkę postępowań były publikowane za pośrednictwem Prezesa UZP w: 1. Biuletynie Zamówień Publicznych? 2. Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej?			art.11 i art.40 ust.2 i 3 Pzp
2.	Ogłoszenia, o których mowa w pkt.A 1, przekazano: 1. pisemnie, 2. faksem, 3.droga elektroniczną.			art.12 ust.1 i 2 Pzp
3.	Czy ogłoszenie o zamówieniu zamieszczono: 1. w siedzibie zamawiającego, w miejscu publicznie dostępnym? 2. w dzienniku lub czasopiśmie o zasięgu ogólnopolskim? 3. na własnej stronie internetowej?			art.40 ust.1 i ust.6 pkt Pzp
4.	Czy dowódca jednostki upoważnił wyznaczoną osobę (ze wskazaniem jej zastępcy) do przekazywania ogłoszeń, zmian w ich treści i dodatkowych informacji na adres poczty elektronicznej?			
5.	Czy ogłoszenia o zamówieniach publicznych: 1. są redagowane zgodnie z formularzami zamieszczonym na stronie internetowej UZP? 2. zawierają elementy wskazane ustawą (stosownie do wybranego trybu)?			art.12 ust.1 i art.92 Pzp art.41, art.48 ust.2, art.56 ust.2 Pzp
6.	Czy, po zawarciu umowy, ogłoszenia o udzieleniu zamówienia publicznego przekazano: 1. Prezesowi UZP? 2. Urzędowi Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich ?			art.95 Pzp
B.	POSTĘPOWANIE O UDZIELENIE ZAMÓWIENIA PUBLICZNEGO			
1.	Czy na etapie przygotowania postępowania, w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, opisano przedmiot zamówienia, z uwzględnieniem wszystkich wymagań i okoliczności mogących mieć wpływ na sporządzenie oferty?			art.29 –31Pzp
2.	Czy ustalenia wartości szacunkowej zamówienia dokonano z należytą starannością, w sposób zgodny z zasadami ustawy?			art.32-35 Pzp
3.	Czy do przeprowadzonych przez jednostkę postępowań opracowano SIWZ?			art.36 Pzp
4.	Czy, stosownie do trybu postępowania, SIWZ zawierają elementy wskazane ustawą?			art.36 ust.1-4 Pzp
5.	Czy za SIWZ pobierana jest opłata?			art.37 w zw. z art.42.ust.2 Pzp
6.	Czy w przeprowadzonych postępowaniach wykonawcy zwracali się o wyjaśnienie treści SIWZ?			art.38 ust.1 Pzp
7.	Czy przy procedurze udzielania wyjaśnień treści SIWZ zachowano pisemność i zasady określone ustawą?			art.38 Pzp
8.	Czy ustalana kwota wadium mieści się w granicach od 0,5 do 3% wartości zamówienia?			art.45 ust4 Pzp

9.	Czy oświadczenia, wnioski, zawiadomienia i informacje zamawiający i wykonawcy przekazują z zachowaniem zasady pisemności postępowania oraz potwierdzania terminów?			art.27 i art.28 Pzp
10.	Czy treść ofert złożonych w przeprowadzonych przez jednostkę postępowaniach odpowiadała treści SIWZ?			art.82 ust.3 Pzp
11.	Czy bezpośrednio przed otwarciem ofert podano kwotę, jaką jednostka zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia?			art.86 ust.3
12.	Czy podczas otwarcia ofert podano informacje dotyczące nazwy i siedziby wykonawców, ceny, terminu wykonania zamówienia, okresu gwarancji i warunków płatności zawartych w ofertach?			art.86 ust.4 Pzp
13.	Czy w toku badania ofert: 1. żądano od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert? 2. dokonywano w tekście ofert poprawek oczywistych omyłek pisarskich lub omyłek rachunkowych w obliczeniu ceny? 3. zawiadomiono wszystkich wykonawców o dokonaniu poprawek, o których mowa w pkt. B 14.2 ? 4. odrzucono oferty nie spełniające ustawowych lub formalnych wymagań? 5. zawiadomiono równocześnie wszystkich wykonawców o odrzuceniu ofert, o których mowa w pkt. B 14.4, z podaniem uzasadnienia faktycznego i prawnego? 6. wezwano do złożenia wyjaśnień wykonawcę oferującego rażąco niską cenę? 7. zastosowano ustawowe procedury postępowania w stosunku do wykonawcy oferującego rażąco niską cenę?			art.87 Pzp art.89 Pzp art.90 Pzp
14.	Czy wyboru najkorzystniejszej oferty dokonano zgodnie z zasadami określonymi ustawą?			art.91 Pzp
15.	Czy o wyborze oferty zawiadomiono niezwłocznie: 1. Wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia? 2. Prezesa UZP?			art.92 Pzp
16.	Czy w postępowaniach przeprowadzonych przez jednostkę wykonawcy korzystali z przysługujących im środków ochrony prawnej?			Dział VI Pzp
17.	Czy umowy w sprawie zamówienia publicznego: 1. zawarto w ustawowo przewidzianych terminach? 2. zgodnie z ustawowymi zasadami?			art.94 Pzp art.139-146 Pzp
18.	Czy ustalenia kolejnych etapów pracy Komisji przetargowej są starannie dokumentowane i zatwierdzane przez dowódcę jednostki?			
C.	DOKUMENTOWANIE PRZEBIEGU POSTĘPOWAŃ O UDZIELENIE ZAMÓWIENIA			
1.	Czy dokumentacja przetargowa zawiera: 1. ogłoszenia o przetargu wraz z dowodami ich nadania? 2. oświadczenia (ZP-11) wszystkich osób występujących i wykonujących czynności po stronie zamawiającego? 3. wniosek lub dokument potwierdzający fakt przekazania przez zamawiającego SIWZ? 4. dowody wpłaty wadium?			art.12 ust.3 Pzp art.17 ust.2 Pzp art.42 ust.1 Pzp art.45 Pzp
2.	Czy protokół postępowania o udzielenie zamówienia zawiera co najmniej: 1. opis przedmiotu zamówienia? 2. informację o trybie udzielania zamówienia? 3. informacje o wykonawcach? 4. cenę i inne istotne elementy ofert?			art.96 ust.1 Pzp

	5. wskazanie wybranej oferty?			
3.	Czy jednostka stosuje wzory protokołów postępowania określone przepisami wykonawczymi?			art.96 ust.5Pzp
4.	Czy do protokołu załączane są: 1. oferty? 2. opinie biegłych? 3. oświadczenia? 4. protokoły z zebrania z wykonawcami (art.38 ust.3 Pzp)? 5. zawiadomienia, wnioski, inne dokumenty i informacje składane przez zamawiającego? 6. zawiadomienia, wnioski, zapytania, inne dokumenty i informacje składane przez wykonawców? 7. umowa w sprawie zamówienia publicznego?			art.96 ust.2 Pzp
5.	Czy informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa są odpowiednio chronione?			art.96 ust.4 Pzp
6.	Czy protokoły wraz z załącznikami są odpowiednio przechowywane?			art.97 ust.1 Pzp
7.	Czy wyznaczono osobę odpowiedzialną za prowadzenie i przechowywanie dokumentacji przetargowej?			art.21 ust.3 Pzp
	WYKAZ SKRÓTÓW:			
JA	jednostka audytowana – wojskowa jednostka budżetowa			
Pzp	Ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U.04.19.177 ze zm.)			
Uofp	Ustawa z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych (Dz.U.03.15.148 ze zm.)			
SIWZ	Specyfikacja istotnych warunków zamówienia			
UZP	Urząd Zamówień Publicznych			

Załącznik 7

Kwestionariusz kontroli wewnętrznej (KKW) – badanie inwentaryzacji drogą spisu z natury

L.p.	USTALIĆ:	TAK	NIE
A.	PRZYGOTOWANIE DO INWENTARYZACJI		
1.	Czy w rozkazie dowódcy jednostki o przeprowadzeniu inwentaryzacji określono jednoznacznie:		
	– przedmiot spisu (co należy spisywać),		
	– miejsce spisu (tzw. „pole spisu" czyli gdzie, w jakich obiektach należy dokonywać spisu),		
	– datę, na którą spis należy przeprowadzić,		
	– dni i godzinę rozpoczęcia spisu,		
	– nazwiska osób mających spisu dokonać (skład komisji, w tym nazwisko jej przewodniczącego),		
	– nazwiska osób rozliczających inwentaryzację (wycena, uzgodnienie z księgami inwentarzowymi)?		
2.	Czy w jednostce opracowano i wdrożono instrukcję wewnętrzną regulującą problem inwentaryzacji ? Czy instrukcja jest aktualna ?		
3.	Czy instrukcja zawiera rozwiązania zapewniające:		
	– objęcie spisem wszystkich pozycji majątku (czy wymieniono wszystkie miejsca przechowywania składników majątku),		
	– niemożność powtórnego spisania tych samych pozycji majątku (odpowiednie oznakowanie numerami inwentarzowymi),		
	– prawidłową identyfikację majątku (rozróżnienie typu, modelu lub innych cech jakościowych),		
	– odróżnienie składników stanowiących własność jednostki od majątku obcego (np. oznakowanie),		
	– niedostępność danych ewidencji (ksiąg inwentarzowych) na okres spisu tzn. czy jest zapis nakazujący zabezpieczyć księgi inwentarzowe, tak aby spis został dokonany z natury a nie spisując z ksiąg lub innych danych ewidencyjnych ?		
4.	Czy instrukcja określa sposób nadzoru nad przebiegiem spisu?		
5.	Czy instrukcja została zatwierdzona przez dowódcę jednostki?		
6.	Czy członkowie komisji inwentaryzacyjnej nie są osobami odpowiedzialnymi materialnie za spisywane składniki majątku lub nie prowadzą ich ewidencji?		
7.	Czy osoby mające dokonać spisu z natury zostały odpowiednio poinstruowane (przeszkolone) o zadaniach spisu i o sposobie jego przeprowadzenia ? Czy jest to udokumentowane np. ich oświadczeniami ?		
8.	Czy przygotowano i określono procedury dotyczące wydawania i rozliczania arkuszy spisu z natury (lub czy są odpowiednie zapisy w instrukcji inwentaryzacyjnej) ?		
B.	PRZEBIEG SPISU Z NATURY		
1.	Czy sposób prowadzenia ewidencji składników majątku oraz sprawowania nad nimi kontroli odpowiada wymogom prawidłowej ewidencji aktywów (poprawność, czytelność i rzetelność prowadzenia ksiąg inwentarzowych) ?		
2.	Czy miejsca przechowywania składników majątku były właściwie zabezpieczone, w szczególności przed zniszczeniem i dostępem osób nieupoważnionych?		
3.	Czy niepełnowartościowe lub zniszczone (przeznaczone do likwidacji) składniki majątku były odrębnie przechowywane ?		
4.	Czy wydzielono (oznaczono) składniki majątku nie stanowiące własności jednostki?		

5.	Czy osoby dokonujące spisu nie miały dostępu do danych z ewidencji majątku (ksiąg inwentarzowych) tzn. czy spisu dokonano faktycznie z natury ?		
6.	Czy wyznaczono osobę odpowiedzialną za prowadzenie ewidencji i prawidłowe rozliczenie arkuszy spisowych a także czy arkusze (druki) spisowe wydawano i zwracano za pokwitowaniem?		
7.	Czy druki spisu z natury były kolejno ponumerowane i zawierały:		
	– określenie miejsca i daty spisu,		
	– numery pozycji arkusza,		
	– ilości spisane,		
	– informacje, na której pozycji zakończono spis,		
	– nazwiska i podpisy osób dokonujących spisu, jak też podpis osoby odpowiedzialnej za spisywane składniki majątku?		
8.	Czy składniki obcego majątku ujęto na odrębnych arkuszach?		
9.	Czy zmiany w arkuszach są prawidłowo dokonane i autoryzowane?		
10.	Czy wolne miejsca w arkuszach spisowych są wykreślane?		
11.	Czy wszystkie arkusze spisowe (wypełnione, zepsute, niewypełnione) były kompletnie zwracane?		
12.	Czy osoby odpowiedzialne materialnie za powierzony majątek lub ich pełnomocnicy byli obecni przez czas trwania spisu?		
13.	Czy pobrano przed spisem od osób odpowiedzialnych materialnie oświadczenia wstępne (przykładowa treść: „udostępnione zostały wszystkie składniki majątku podlegające spisowi") i końcowe tj. po spisie (przykładowa treść: „nie wnoszę uwag do przeprowadzonego spisu") ?		
C.	CZYNNOŚCI KOŃCOWE: WYCENA I ROZLICZENIE		
–	Czy sporządzono zestawienie różnic inwentaryzacyjnych i spisano odpowiedni protokół określający fakt istnienia (lub braku) różnic? Jeżeli wystąpiły różnice inwentaryzacyjne to czy:		
–	Czy przeprowadzono weryfikację różnic inwentaryzacyjnych?		
–	Czy komisja inwentaryzacyjna postawiła wnioski w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych?		
–	Czy wnioski te zostały zatwierdzone przez dowódcę jednostki?		
–	Czy wyniki inwentaryzacji zostały, zgodnie z zatwierdzonymi wnioskami, ujęte w księgach rachunkowych?		
–	Czy zachowano ustawowe terminy inwentaryzacji składników aktywów i pasywów ?		
–	Czy zaniechano obowiązku inwentaryzacji niektórych składników aktywów i pasywów ?. Jeżeli „tak", to wymienić które nie zostały objęte inwentaryzacją.		

Załącznik 8

Testy do zadania audytowego: Sprawozdania finansowe z zakresu wydatków

Cel przeprowadzenia testu: Sprawdzenie zgodności danych w ewidencji księgowej z danymi w sprawozdaniach finansowych.

Wykonanie wydatków budżetowych

Rozdział/Paragraf	Ewidencja księgowa	Sprawozdanie Rb-28	Różnica	Uwagi i wyjaśnienia
Razem				

Cel przeprowadzenia testu: Sprawdzenie zgodności danych w ewidencji księgowej z danymi w sprawozdaniach finansowych.
Zobowiązania wg stanu na koniec okresu sprawozdawczego.

Rozdział/Paragraf	Ewidencja księgowa syntetyka	Ewidencja księgowa-analityka	Sprawozdanie Rb-28	Różnica pomiędzy ewidencją syntetyczną a Rb-28	Różnica pomiędzy ewidencją analityczną a Rb-28	Różnica pomiędzy ewidencją syntetyczną a analityczną
Razem						

Cel przeprowadzenia testu: Sprawdzenie trendu wydatków budżetowych za cały okres sprawozdawczy.
Wykonanie wydatków budżetowych-zapis w księdze rachunkowej.

Rozdział Paragraf	styczeń	luty	marzec	kwiecień	maj	czerwiec	lipiec	sierpień	wrzesień	październik	listopad	grudzień
Razem												

Cel przeprowadzenia testu: Ocena terminowości i zakresu przedmiotowego sprawozdawczości finansowej.
Wydatki i dochody budżetowe.

Rodzaj sprawozdania / termin sporządzenia	Rb-232	Rb 27	Rb 28	RbZ	RbN	Rb-32	Rb-70
Styczeń 2004	T						
Luty 2004	N						
Marzec 2004	P						
I kwartał							
Kwiecień 2004							
Maj 2004							
Czerwiec 2004							
II kwartał							
I półrocze							
Lipiec 2004							
Sierpień 2004							
Wrzesień 2004							
III kwartał							
Październik 2004							
Listopad 2004							
Grudzień 2004							
IV kwartał							
Rok 2004							

Legenda:
N - nie dotyczy,
T – terminowe,
P - przekroczenie terminu złożenia sprawozdania.

Cel przeprowadzenia testu: Sprawdzenie trendu dochodów budżetowych za cały okres sprawozdawczy.
Dochody budżetowe- badanie sprawozdania Rb-27, miesięcznie/rocznie.

M	Paragraf 084 księga, mies.**	Paragraf 084 księga nar.*	Paragraf 084 nar. RB-27	Paragraf 092 księga, mies.	Paragraf 092 księga nar.	Paragraf 092 nar. RB-27	Paragraf 097 księga, mies.	Paragraf 097 księga nar.	Paragraf 097 nar. RB-27	Dochody razem księga	Dochody przeka zane	Dochody razem RB-27
1.												
2.												
3.												
4.												
5.												
6.												
7.												
8.												
9.												
10.												
11.												
12												
Rok 200X												

* nar – narastająco,
** mies – miesięcznie.

Cel przeprowadzenia testu: Badanie zgodności danych w sprawozdaniach Rb-70 z danymi w Rb-28.

Badanie planu wydatków na wynagrodzenia.

Kwartał	Plan wydatków Rb-70 (kol.12-13)	Plan wydatków Rb-28 (kol.8)	Różnica	Wyjaśnienie różnicy
I kwartał				
II kwartał				
III kwartał				
IV kwartał				
Rok 200X				

Cel przeprowadzenia testu: Badanie zgodności danych w sprawozdaniach Rb-70 z danymi w Rb-28.

Badanie wykonania wydatków na wynagrodzenia.

Kwartał	Wykonanie wydatków Rb-70 (kol.14-16)	Wykonanie wydatków Rb-28 (suma kol.10 i 11 zaokrąglona.)	Różnica	Wyjaśnienie różnicy
I kwartał				
II kwartał				
III kwartał				
IV kwartał				
Rok 200X				

Cel przeprowadzenia testu: Badanie zgodności danych w sprawozdaniach Rb-23 z danymi w Rb-28 oraz Rb-27.

Badanie dochodów wykazanych w Rb-27 oraz Rb-23.

Miesiąc	Dochody Rb-23	Dochody Rb-27	Różnica	Wyjaśnienie różnicy
styczeń				
luty				
marzec				
kwiecień				
maj				
czerwiec				
lipiec				
sierpień				
wrzesień				
październik				
listopad				
grudzień				
rok 200X				

Cel przeprowadzenia testu: Badanie zgodności danych w sprawozdaniach Rb-23 z danymi w Rb-28 oraz Rb-27.

Badanie wydatków wykazanych w Rb-23 oraz Rb-28.

Miesiąc	Wydatki Rb-23	Wydatki Rb-28	Różnica	Wyjaśnienie różnicy
styczeń				
luty				
marzec				
kwiecień				
maj				
czerwiec				
lipiec				
sierpień				
wrzesień				
październik				
listopad				
grudzień				
rok 200X				

Cel przeprowadzenia testu: Porównanie zapisów w księdze rachunkowej z danymi w Rb-27 oraz dochodami przekazanymi do budżetu.

Dochody budżetowe- porównanie dochodów przekazanych, zaksięgowanych i wykazanych w Rb-27.

M	Dochody miesięczne - księga	Dochody przekazane	Różnica pomiędzy dochodami zaksięgo-wanymi a przekazany mi	Dochody narastająco - księga	Dochody przekazane i wykazane w Rb-27 (narastająco)	Różnica pomiędzy dochodami zaksięgowanym i a przekazanymi i wykazanymi w Rb -27 (narastająco)	Wyjaśnienie różnicy
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							
9.							
10							
11							
12.							
Rok 200 X							

Cel przeprowadzenia testu: Porównanie zapisów w księdze rachunkowej z danymi w Rb-27.
Dochody budżetowe- badanie sprawozdania Rb-27, miesięcznie/rocznie, paragraf xxx.

Miesiąc	Paragraf xxx księga narastająco	Paragraf xxx narastająco RB-27	Różnica	Wyjaśnienie różnicy
styczeń				
luty				
marzec				
kwiecień				
maj				
czerwiec				
lipiec				
sierpień				
wrzesień				
październik				
listopad				
grudzień				
Rok 200X				

Cel przeprowadzenia testu: Sprawdzenie zgodności danych w ewidencji księgowej z danymi.
Bilans roczny.

Rozdział	Ewidencja księgowa	Bilans	Różnica
AKTYWA			
A. Aktywa trwałe -netto			-
B. Aktywa obrotowe			-
w tym:			
I. Należności krótkoterminowe			-
1.1. Należności z tytułu dostaw i usług			-
1.4.Pozostałe należności			-
III. Środki pieniężne			-
1.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych			-
Suma aktywów			-
PASYWA			
A.Fundusz			-
I. Fundusz jednostki			-
II. Wynik finansowy netto (księga: saldo Wn konta 860)			-
D. Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne			-
I. Zobowiązania krótkoterminowe			-
1.1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług			-
1.2. Zobowiązania wobec budżetów			-
1.3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych			-
1.4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń			-
1.5. Pozostałe zobowiązania			-
1.6. Sumy obce			-
II. Fundusze specjalne			-
1.1. ZFSS			-
Suma pasywów			-

Załącznik 9

Kwestionariusz samooceny: Sprawozdania finansowe z zakresu dochodów i wydatków

KWESTIONARIUSZ SAMOOCENY

Komórka audytowana: wojskowa jednostka budżetowa (JW. XXXX)
Nazwa zadania audytowego: Sprawozdania finansowe z zakresu dochodów i wydatków
Data: .....

* Proszę o dostarczenie odpowiedzi jako załącznika				
Lp.	Zagadnienie	TAK	NIE	Uwagi / wyjaśnienia
1.	Czy zostały sporządzone wszystkie wymagane sprawozdania jednostkowe za 200Xr.w zakresie dochodów i wydatków? Proszę wymienić symbol sprawozdania, wymagane załączniki oraz częstotliwość składania wymienionych sprawozdań*			
2.	Czy wymienione sprawozdania zostały przekazane w wymaganych terminach do odpowiednich jednostek nadrzędnych? (Jeśli były odstępstwa od obowiązujących terminów, proszę o podanie przyczyny nieterminowego złożenia sprawozdania*)			
3.	Czy sprawozdania jednostkowe sporządzone zostały prawidłowo: a/ pod względem formalnym (na właściwym formularzu, zgodnie z jego treścią, wymaganymi załącznikami, zawierają w miejscu oznaczonym podpisy wraz z pieczątką osoby podpisującej? b/ pod względem rachunkowym?			
4.	Czy sprawozdania jednostkowe sporządzone zostały rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym (§ 10 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej) ?			
5.	Czy dane przedstawiane w sprawozdaniach wynikają z odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych jednostki?			
6.	Czy sporządzaniem wymienionych sprawozdań zajmują się osoby, którym ten obowiązek został powierzony pisemnie? Proszę wymienić osoby zajmujące się sprawozdawczością, podając jaki rodzaj sprawozdań sporządza dana osoba.			
7.	Czy są zagwarantowane zastępstwa na czas urlopów osób zajmujących się sprawozdawczością?			
8.	Czy bilans jednostki został sporządzony zgodnie ze wzorem zawartym w rozporządzeniu MF w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa?			
9.	Czy bilans jednostki za rok 200X został sporządzony w ustawowym terminie, tj. do 31 marca 200X r.?			
11.	Czy bilans został sporządzony prawidłowo pod względem formalnym i rachunkowym?			
12.	Czy bilans został sporządzony rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym, a dane w nim zawarte wynikają z prowadzonej w jednostce ewidencji księgowej?			
Odpowiedzi udzielał: ..... Data:				

BIBLIOTEKA GŁÓWNA - ARCHIWUM
Nr ewid. 67743
Akademii Obrony Narodowej

BIBLIOTEKA GŁÓWNA
Nr ewid.
Szkoła Oficerów Jawnych - Akademii