



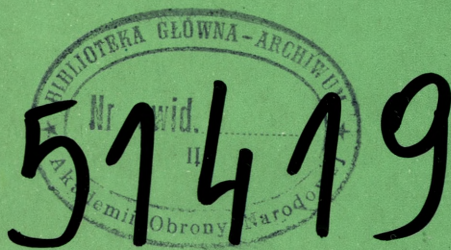
5/3905

**AKADEMIA
OBRONY NARODOWEJ**

AON wewn. 5086/98

Andrzej SOKOŁOWSKI

**ZARYS
ANALIZY EKONOMICZNEJ
W WOJSKU**



WARSZAWA

1998

AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ

WYDZIAŁ STRATEGICZNO-OBRONNY
INSTYTUT NAUK EKONOMICZNYCH

AON wewn. 5086/98

Andrzej SOKOŁOWSKI

**ZARYS ANALIZY EKONOMICZNEJ
W WOJSKU**



WARSZAWA

1998

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	5
2. Pojęcie i przedmiot analizy ekonomicznej	6
2.1. Pojęcie analizy ekonomicznej	6
2.2. Przedmiot analizy ekonomicznej	7
2.3. Rodzaje analizy ekonomicznej	8
2.4. Porównywalność danych w analizie ekonomicznej	12
3. Metody analizy ekonomicznej	14
3.1. Podejście indukcyjne i dedukcyjne	14
3.2. Metoda porównań	15
3.3. Porównanie w czasie	15
3.4. Porównanie danych z wielkościami planowanymi	17
3.5. Porównanie w przestrzeni	18
3.6. Metoda kolejnych podstawień	18
4. Zarys analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwie	21
4.1. Ogólna ocena przedsiębiorstwa	21
4.2. Zarys analizy służby żywnościowej	24
4.3. Elementy analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwach	27
4.4. Analiza kosztów działalności	36
5. Uwagi końcowe	38
Literatura	39

1. WPROWADZENIE

Podobnie jak koszty, czy też ponoszenie kosztów związane jest z każdą działalnością, tak i analiza ekonomiczna winna towarzyszyć przy ocenie tych działań, ocenie umożliwiającej stosowanie kryteriów optymalizacji.

Każdy podmiot gospodarczy, w tym i oddział gospodarczy charakteryzuje się niemal ciągłym procesem podejmowania decyzji; ta ciągłość decyzji wynika współcześnie z dużej zmienności otoczenia. Stąd też przygotowanie wariantów decyzji (nie tylko strategicznych) wymaga szybkich i rzetelnych informacji. Wśród tych informacji istotne miejsce zajmują informacje analityczne. Można zauważyć, że obecnie, w warunkach gospodarki rynkowej zapotrzebowanie na informacje analityczne stale będzie wzrastać. Tak więc analiza ekonomiczna staje się podstawowym instrumentem zarządzania.

Krótko możemy powiedzieć, że analiza ekonomiczna bada i ocenia efektywność działania podmiotu gospodarczego, a w wojsku - oddziału gospodarczego.

Sądzymy więc, że podstawowe kompendium wiedzy na temat analizy ekonomicznej i możliwości jej stosowania w wojsku może być przydatne kadrze Wojska Polskiego. Taki jest też cel tego opracowania, które zawiera podstawowe wiadomości teoretyczne, takie jak przedmiot analizy ekonomicznej, jej rodzaje i metody.

Druga część opracowania to analiza ekonomiczna wybranych jednostek gospodarczych, podana w oparciu o dane faktyczne. W tej części można też zwrócić uwagę na podrozdział zawierający syntetyczną ocenę jednostki gospodarczej.

Opracowanie charakteryzujące się zwięzłością prezentowanej treści może więc służyć jako materiał dydaktyczny zarówno na studiach dziennych, jak i zaocznych w Akademii Obrony Narodowej.

2. POJĘCIE I PRZEDMIOT ANALIZY EKONOMICZNEJ

2.1. Pojęcie analizy ekonomicznej

Analiza ekonomiczna to badanie zdarzeń i procesów gospodarczych polegająca na ich rozłożeniu na części w celu ustalenia związków zachodzących w badanym obiekcie¹.

Analiza ekonomiczna i prowadzone w jej zakresie badania oraz oceny mogą dotyczyć szerokiego wachlarza zagadnień gospodarki wojskowej, takich jak zasoby materiałowe i ludzkie, działalność jednostki wojskowej, w tym szczególnie procesy szkolenia, eksploatacji, magazynowania i inne.

Ujmując ogólnie informacje z analizy ekonomicznej pozwalają poznać dokładniej działanie i efekty podstawowych ogniw gospodarki wojskowej - oddziałów gospodarczych, ale też jednostek nie będących oddziałami gospodarczymi.

W gospodarce narodowej obiektem analizy ekonomicznej obok procesów obejmujących całą gospodarkę są przede wszystkim przedsiębiorstwa. Stąd funkcjonowanie analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwach, natomiast w odniesieniu do wojska można określić jako analizę ekonomiczną oddziału gospodarczego (OG).

Inny zakres analiza ekonomiczna obejmuje funkcjonowanie sił zbrojnych, czy też oddziały gospodarcze. W odniesieniu do oddziału gospodarczego jest to²:

- 1) stan organizacyjny i finansowy;
- 2) wyniki działalności gospodarczej.

¹ Zob. *Leksykon rachunkowości*, pod. red. naukową E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996, s. 12.

² Zob. S. Mazurkiewicz, *Zarys metod analizy ekonomicznej w jednostce wojskowej*, Warszawa 1982, s. 18.

Analiza organizacji i finansów może dotyczyć procesu szkolenia, eksploatacji sprzętu i remontów, gospodarkę strzelnic i innymi nieruchomościami wojskowymi, kosztów działalności poszczególnych sekcji (służb), wykorzystania limitów eksploatacyjnych oraz gospodarki finansowej (realizacja środków budżetowych, pozabudżetowych i innych).

Analiza działalności gospodarczej - to przede wszystkim porównanie tej działalności z rokiem minionym lub - w ujęciu szczegółowym - porównanie i ocena z obowiązującymi normami. Analiza ta m.in. może dotyczyć wykonywanych zadań bojowych i szkoleniowych i próby określenia poniesionych kosztów, warunków bytowych stanów osobowych; ostatecznie analiza i ocena całej działalności gospodarczej OG, a w tym uzyskanych efektów w działalności gospodarki pomocniczej.

2.2. Przedmiot analizy ekonomicznej

Krótko można podać, że przedmiotem analizy ekonomicznej jest badanie i ocena przedsiębiorstwa.

Ujmując dokładniej powiemy, że analiza ekonomiczna obejmuje¹:

- badanie stanu przedsiębiorstwa;
- zależności przyczynowo-skutkowych zaistnienia określonego stanu;
- wpływu określonych czynników na osiągnięte wyniki przedsiębiorstwa;
- oraz próbę oceny przedsiębiorstwa - z punktu widzenia osiągnięć - w okresie przyszłym.

¹ Zob. J. Duraj, *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1993, s. 11.¹

Ogólnie możemy stwierdzić, że analiza ekonomiczna bada przedsiębiorstwo w ujęciu całościowym, uwzględniając takie jego części, jak: załogę, majątek, organizację i pozycję na rynku.

Zauważymy tu, że obok pomiaru i badania wymienionych obszarów w ujęciu ilościowym, a więc kwantyfikowaniu zjawisk i procesów gospodarczych - w zakres analizy możemy też zaliczyć interpretację tych pomiarów, a ostatecznie sformułowanie sądu - oceny jakościowej.

2.3. Rodzaje analizy ekonomicznej

Rodzaje analizy ekonomicznej - w ogólnym ujęciu - można rozpatrywać ze względu na horyzont czasowy lub ze względu na zakres analizowanych i ocenianych zdarzeń, czy też procesów gospodarczych.

Poniżej przedstawiono w ujęciu syntetycznym podstawowe rodzaje analizy ekonomicznej.

Analiza doraźna

Obejmuje wybrane zjawiska i może być przeprowadzana w różnych okresach działalności przedsiębiorstwa (jednostki gospodarczej). Przeprowadzenie analizy doraźnej zleca kierownik przedsiębiorstwa. Analiza ta może być przeprowadzona małymi siłami (nie jest więc pracochłonna), przez jedną lub kilka osób znających badane zjawisko.

Na przykład analizą tego rodzaju można zbadać zaistnienie zjawiska przekazania limitów zużycia paliwa w jednostce gospodarczej. Wyniki analizy - wykryte przyczyny tego zjawiska i ich ocena - mogą przyczynić się do podjęcia takich decyzji, które spowodują obniżenie

poziomu przekraczania limitów lub całkowicie wyeliminują to zjawisko. Mogą też być podstawą do zmiany wielkości limitów.

Analiza odcinkowa

Analiza ta dotyczy badania jednego fragmentu działalności przedsiębiorstwa. Badania mogą być szybko wykonane i obok doraźnych korzyści, ich wyniki mogą służyć innym rodzajom analiz.

Analiza operatywna

Analiza ta, jej wyniki służą bieżącym potrzebom zarządzania w jednostce gospodarczej i obejmuje krótkie okresy: miesiąc, kwartał lub półrocze. Zakres tematyczny analizy, jak też okresy jej przeprowadzania określa kierownik jednostki gospodarczej.

Ważną zaletą analizy operatywnej jest wykorzystanie jej rezultatów do bieżącej regulacji wykrytych odchyień.

Przykładem analizy operatywnej może być badanie zużycia materiałów. W przypadku możliwości kwantyfikacji tych materiałów i wartościowego wyrażenia ich zużycia - możliwa będzie ocena kosztów, a przeliczenie na jednostkę produkcji porównywalna z okresem minionym. Wyniki analizy mogą być przydatne na przykład do modyfikacji organizacji produkcji.

Analiza wstępna

Analiza ta wykonywana jest przed podjęciem określonej decyzji, czy też opracowania planu. Tak więc podstawowym celem analizy wstępnej jest określenie efektywności przyszłego zadania.

Analiza wstępna to analiza polegająca też na wyborze jednego z wariantów, wariantu najlepszego w danej sytuacji przedsiębiorstwa.

Analiza problemowa

Analiza problemowa stosowana jest do zbadania określonych zjawisk lub procesów, możliwie w ujęciu całościowym danego problemu. W jednostce gospodarczej może to być wszechstronne zbadanie kosztów własnych, w tym analiza kosztów jednostkowych produktów.

Wyniki analizy problemowej - otrzymane z wszechstronnego zbadania określonego problemu - winny służyć modyfikacji, poprawie, czy też innym zmianom danego odcinka produkcji w jednostce gospodarczej.

Analiza okresowa

Analizy okresowe wykonywane są na potrzeby oceny przedsiębiorstwa (oddziału gospodarczego) za określony okres, np. za miesiąc, kwartał. Analizy te są powtarzalne.

Analiza roczna

Analiza roczna - obejmuje cały rok działalności przedsiębiorstwa (oddziału gospodarczego); badania prowadzone są w odniesieniu do lat ubiegłych, jak też z uwzględnieniem wielkości planowanych. W analizie rocznej można charakterystyczne wielkości własnego oddziału porównać z innymi, analogicznymi jednostkami. Formą opracowania tej analizy może być zbiorcze ujęcie na podstawie rocznych analiz odcinkowych (wydziałów produkcyjnych, służb).

Analiza funkcyjna

Analiza funkcyjna polega na badaniu działalności przedsiębiorstwa w podziale na określone części, działy, procesy (w wojsku np. na analizę szkolenia specjalistów, kadry, rezerwistów). Określone pro-

blemy mogą być badane przez zespół komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za ich rozwiązywanie. Jest to stosunkowo tani sposób realizacji takiej analizy, lecz kryje w sobie pewną wadę. Czytelnik łatwo wskaże tą wadę.

Analiza wskaźnikowa

Analiza wskaźnikowa - ta istotna analiza wspiera się na różnych miernikach oceniających działalność przedsiębiorstwa. Mierniki te charakteryzują różne zjawiska ekonomiczne i w zależności od tych zjawisk (procesów) nazywane są **stopami lub wskaźnikami**.

Analiza systemowa

Analiza systemowa umożliwia całościowe spojrzenie (badanie) na działalność jednostki gospodarczej jako określanego, wyodrębnionego układu przy jednoczesnym uwzględnieniu interakcji z otoczeniem. Cechą charakterystyczną analizy systemowej jest badanie zjawisk lub procesów z punktu widzenia korzyści przedsiębiorstwa jako całości. Istotną zaletą tej analizy jest to, że pozwala osiągnąć kompleksową ocenę; ocena i wnioski płynące z analizy systemowej mają znaczenie dla kierowania strategią rozwoju przedsiębiorstwa.

Analiza decyzyjna

Analiza decyzyjna polega na takim badaniu zjawisk lub procesów, które są zgrupowane wokół podejmowanej decyzji, w określonym stopniu porządkuje te zjawiska według zależności przyczynowo-skutkowych, a tym samym uwypukla ich wpływ przy podejmowaniu decyzji.

Analiza decyzyjna bardzo przydatna w każdej jednostce organizowanej wymaga jednak umiejętności kojarzenia spraw organizacyj-

nych, ekonomicznych i technicznych badanych procesów oraz znajomości ilościowego wyrażania tych procesów.

2.4. Porównywalność danych w analizie ekonomicznej

Ważne znaczenie dla poprawności otrzymywanych wyników w analizie ekonomicznej ma porównywalność danych. Zagadnienie porównywalności danych niejednokrotnie jest traktowane drugoplanowo.

W tym miejscu jedynie zasygnalizujemy to zagadnienie. Porównywalność danych, obok spraw metodologicznych, istotne jest dla uzyskania wymaganego stopnia dokładności wyników analizy.

Ujmując syntetycznie - można zauważyć, że porównywalność sprowadza się do określenia wspólnej wielkości, takiej, która pozwala mierzyć dwie inne wielkości. Tak więc nie zawsze może wystąpić wspólna wielkość. Porównanie wspólnych wielkości, winno charakteryzować się pewnym celem, a mianowicie dążeniem do pozyskania takiej informacji, która wyrazi wartość poznawczą. Jednak wskazane jest tu zaznaczyć, że zjawiska gospodarcze, w tym i zjawiska w gospodarce wojskowej nie charakteryzują się porównywalnością absolutną (pełną porównywalnością w znaczeniu matematycznym). Mówimy więc, że podstawą w analizie ekonomicznej jest **porównywalność względna**.

Porównywalność względna zjawisk, procesów gospodarczych może wyrażać się w tym, że procesy w całości mogą być nieporównywalne, to jednak mogą być oceniane z punktu widzenia określonego, częściowego punktu widzenia. Posłużmy się tu przykładem: koszt szkolenia (jednostkowy koszt szkolenia) specjalisty wojskowego - po wyeliminowaniu pozycji kosztów nieporównywalnych - może być

analizowany i porównywalny w odniesieniu do kosztów szkolenia innych specjalistów. W podobnym odniesieniu analizowano koszty szkolenia pojedynczych specjalistów wojsk raketowych¹.

Zagadnienie porównywalności danych określonych procesów gospodarczych jest dużo szersze. Analizowane są też sytuacje przeciwne, tzn. jakie występują ograniczenia porównywalności danych gospodarczych. W niniejszym opracowaniu jedynie sygnalizujemy to zagadnienie, by uniknąć zwichniętych, czy wręcz błędnych wyników analizy.

¹ Zob. A. Sokołowski, *Rachunek kosztów w wojsku*, AON, Warszawa 1993, s. 57.

3. METODY ANALIZY EKONOMICZNEJ

3.1. Podejście indukcyjne i dedukcyjne

W ujęciu ogólnym - ze względu na stosowaną kolejność (kierunek) oceny zdarzeń lub procesów gospodarczych - można wyodrębnić podejście od szczegółów do ogółu (podejście indukcyjne) lub podejście odwrotne - od ogółu do szczegółów (podejście dedukcyjne).

Oba podejścia w badaniach i ocenie zdarzeń gospodarczych ze względu na swój szeroki zakres ujmowania tych zjawisk mają charakter metod ogólnych. Można więc mówić o metodzie indukcyjnej, a więc od oceny czynników do oceny wyników przedsięwzięcia (jednostki gospodarczej). Pozwala to dobrze ocenić działalność jednostki organizacyjnej, bowiem ocenia się w miarę możliwości wszystkie czynniki wpływające na działalność określonej jednostki. Metoda ta zapewnia dokładność badań (uwzględnienie prawie wszystkich czynników i wieloetapowość oceny), ma jednak znaczną wadę - jest nią duża pracochłonność.

Druga metoda (podejście dedukcyjne) - polega na badaniu zjawisk od ujęcia ogólnego do szczegółów, czyli od wyniku do przyczyn. Ocenę rozpoczyna się od ostatecznych wyników uzyskanych przez przedsiębiorstwo, a następnie określa się czynniki wchodzące w zakres oceny. W badaniu, obok oceny zjawiska gospodarczego określa się też (wykrywa) odchylenia lub nieprawidłowości, które wpływają na końcowy wynik w jednostce.

Przykładem takiego podejścia może być rozpoczynanie analizy od syntetycznych wielkości finansowych przedsiębiorstwa, a następnie przechodzenie do badania szczegółowych czynników techniczno-ekonomicznych.

3.2. Metoda porównań

Metoda porównań (odchyleń) - polega na porównaniu analizowanego zjawiska z innymi wielkościami, jak też na określeniu różnic pomiędzy cechami porównywalnych zjawisk¹.

W metodzie tej ocenia się co najmniej dwie wielkości, jedna z nich określa stan faktyczny (obecny), natomiast druga - stanowi podstawę porównania (zwana też bazą porównania). Z porównań otrzymuje się różnice (wielkości dodatne lub ujemne) - wynikające z dokonanych porównań określonych wielkości.

Do podstawowych uwarunkowań metody porównań należą:

- od liczby porównywalnej należy odejmować podstawę porównania (czyli wielkość będąca bazą porównania);
- analizować (oceniać) można tylko wielkości porównywalne;
- podczas porównywania wskazane jest ustalić (wykazać) wpływ określonych czynników na zaistniałe odchylenia).

Podczas praktycznej oceny - prowadzenia analizy nie tylko metodą porównań (odchyleń) - występują różne wielkości brane pod uwagę w działaniach porównawczych. Można je określić jako rodzaje porównań - w zależności od czynnika branego pod uwagę (np. czy będzie to porównanie w odniesieniu do określonego czasu, w odniesieniu do innego zakładu lub zakładów).

3.3. Porównanie w czasie

Często jest stosowane porównanie w czasie, które określa dynamikę rozwoju przedsiębiorstwa. W ogólnym ujęciu porównanie to polega na ocenie zmian wyróżnionych wskaźników okresu badanego

¹ Zob. L. Bednarski i inni, *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1995, s. 35.

w odniesieniu do okresu (okresów) poprzednich, ale też do okresów przyszłych przy przyjęciu analogicznych wielkości, np. planowanych.

Porównanie w czasie zilustrujemy na przykładzie.

W przedsiębiorstwie, w Zakładach Mechanicznych ALFA w kolejnych latach i w roku przyszłym (plan) uzyskiwano podane poniżej wyniki finansowe. Należy dokonać porównań w czasie i określić tendencję rozwojową przedsiębiorstwa. Po dokonaniu obliczeń porównawczych otrzymane wyniki zamieszczono w tab. 1.

Tabela 1

PORÓWNANIE WYNIKU FINANSOWEGO PRZEDSIĘBIORSTWA

Lp.	Wyszczególnienie	Lata			
		1994	1995	1996	1997
1	Wynik finansowy (w tys. zł)	7200	7360	7500	7600
2	Porównanie w czasie (1994 r. = 100) w %	100	102,2	14,1	105,6
3	Porównanie w czasie wskaźnik łańcuchowy (rok poprzedni = 100) w %	100	102,2	101,9	101,3

W tab. 1 obliczenie wskaźników dotyczących przedsiębiorstwa ma na celu uzyskanie odpowiedzi, czy wskaźniki (wyniku finansowego) uległy poprawie, czy też miały inną tendencję.

Obliczenia - w zależności od podstawy odniesienia - dotyczyły:

a) porównania w czasie (zwykłego), tzn., że wielkość z jednego okresu (z 1994 r.) przyjęto za podstawę odniesienia (obliczony wskaźnik nosi nazwę jednopodstawowego);

b) porównania w czasie (łańcuchowego), a więc porównania przy podstawie zmiennej (jest to wskaźnik wielopodstawowy).

Można tu zauważyć, że analiza porównań w czasie nie zawsze daje pełne „oblicze” przedsiębiorstwa. Mogą bowiem w poszczególnych okresach sprawozdawczych występować zakłócenia (np. zmiana cen, technologii wytwarzania itp.), które zniekształcają otrzymane wskaźniki.

Wydaje się, że w powyższej analizie czasowej najistotniejszą odpowiedzią jest, który okres badany był lepszy (lub gorszy) od okresu poprzedniego. Trudniej jednak stwierdzić, czy oceniany stan był dobry - w tym, czy osiągnięty stan był zbliżony do optymalnego gospodarowania w przedsiębiorstwie.

3.4. Porównanie danych z wielkościami planowanymi

W ramach analizy ekonomicznej można stosować porównanie danych rzeczywistych z wielkościami planowanymi¹. Obliczone tu wskaźniki odnoszą się do rzeczywistych warunków przedsiębiorstwa - zarówno w formie planowania, jak i realizacji.

Analiza porównawcza danych z wielkościami planowanymi nie umożliwia wykrycia wszystkich nieprawidłowości w gospodarowaniu w przedsiębiorstwie. Na przykład stwierdzenie w ramach tej analizy obniżenia kosztów planowanych - co jest już zjawiskiem pozytywnym - nie pozwala stwierdzić, czy nadal istnieją możliwości dalszego ich obniżania.

Wykrycie tych możliwości, czy wręcz wskazanie na pewne nieprawidłowości w tym zakresie - pozwala analiza porównawcza w przestrzeni.

¹ Analogiczną analizę porównawczą można wykonać z wielkościami planu skorygowanego, np. gdy w okresie sprawozdawczym koszty sprzedaży wyrobów uległy zmianie (skorygowano je w stosunku do kosztów planowanych).

3.5. Porównanie w przestrzeni

Porównanie w przestrzeni (analiza międzyzakładowa, analiza porównawcza podobnych jednostek gospodarczych) - może mieć formę porównań opisowych lub porównań przyczynkowych (określonych wskaźników).

Analiza porównawcza, opisowa pozwala jedynie na informacyjną (ogólną) ocenę przedsiębiorstw, np. z wielkościami średnimi danej branży. Natomiast analiza przyczynkowa - oparta na wybranych wskaźnikach - może przynieść ciekawsze rezultaty, a co istotniejsze - następnie znaczne efekty.

Porównania w przestrzeni mogą być jeszcze wykonywane jako porównanie wewnętrzne oraz zewnętrzne.

Porównania wewnętrzne dotyczą wskaźników ekonomicznych zakładów wchodzących organizacyjnie w skład jednego przedsiębiorstwa lub też holdingu. Natomiast porównanie zewnętrzne - to ocena wskaźników ekonomicznych jednego przedsiębiorstwa w odniesieniu do innych, podobnych przedsiębiorstw. Porównania te - wybranych wskaźników - mogą obejmować przedsiębiorstwa jednej branży, ale też można dokonać próby porównań międzynarodowych. Pisząc te słowa zdaję sobie sprawę z zakresem prac obrachunkowych, a zwłaszcza prac przygotowawczych. Jednak uzyskany materiał porównawczy może mieć wielorakie zastosowanie, a jego znaczenie przekroczy nakład pracy poniesiony przy badaniu takich kosztów.

3.6. Metoda kolejnych podstawień

Metoda kolejnych podstawień polega na kolejnych podstawieniach poszczególnych (badanych) wielkości wyznaczających określo-

ny wskaźnik; jeden wskaźnik jest podstawą (bazą) - drugi jest przedmiotem porównania.

Metoda ta służy do określenia wpływu określonych wielkości (dwóch lub więcej) na poziom badanego zjawiska.

Metodę kolejnych podstawień ilustrujemy na poniższym przykładzie:

Przykład

W jednostce Wojskowej podczas szkolenia specjalistów (operatorów urządzeń R) poddano analizie dwa czynniki: liczbę godzin szkolenia przypadającą na 1 żołnierza (g_p , g_w) oraz koszt eksploatacji urządzenia R za 1 godzinę (k_p , k_w).

Otrzymano:

Liczba godzin szkolenia przypadająca na 1 żołnierza	Plan 120 (g_p)	Wykonanie 116 (g_w)
---	-----------------------	----------------------------

Koszt eksploatacji urządzenia R

za 1 godz.	<u>25 zł (k_p)</u>	<u>26 zł (k_w)</u>
koszty szkolenia	3 000 zł	3 016 zł

Określenie odchyłeń

Odchylenie wywołane zmianą czynnika (g) - liczby godzin szkolenia:

$$G_S = g_w \times k_p - g_p \times k_p = 116 \times 25 - 120 \times 25 = -100$$

Odchylenie spowodowane zmianą kosztu eksploatacji urządzenia w ciągu 1 godziny (k);

$$K_e = g_w \times k_w - g_w \times k_p = 116 \times 26 - 116 \times 25 = +116$$

Interpretacja otrzymanych wyników

1. Podczas obniżenia (nieznaczego) liczby godzin szkolenia przypadającego na jednego żołnierza, koszty szkolenia zmalały o 100 zł.

2. Wzrost kosztów eksploatacji urządzenia (o 1zł/godz.), przy rzeczywistej liczbie godzin szkolenia, spowodował wzrost kosztów eksploatacyjnych tego urządzenia o 116 zł.

3. Łączne koszty szkolenia jednego żołnierza - w określonym okresie - wzrosły o 16 zł.

4. ZARYS ANALIZY EKONOMICZNEJ W PRZEDSIĘBIORSTWIE

4.1. Ogólna ocena przedsiębiorstwa

Analizę ekonomiczną odnosimy do przedsiębiorstwa (oddziału gospodarczego)¹. Sądzymy jednak, że równoległe można podać ogólną ocenę ekonomiczną podmiotu gospodarczego jakim jest przedsiębiorstwo, a przy uwzględnieniu specyfiki gospodarki wojskowej - oddziału gospodarczego.

W gospodarce rynkowej podstawowe znaczenie ma osiągany zysk przez przedsiębiorstwo.

Osiągany zysk, jego wielkość w przedsiębiorstwie nie może być jedynym miernikiem działalności gospodarczej. Jest to zrozumiałe, bo w trakcie analizy ekonomicznej - i to nie tylko w przedsiębiorstwie, w podmiocie gospodarczym, ale też i w oddziale gospodarczym, w wojsku - istotna jest ocena kapitałów. A więc wszystkiego tego, co zaangażowano w produkcję, w usługi (w wojsku, w funkcjonowaniu oddziału gospodarczego). Mówiąc inaczej - jaki majątek przedsiębiorstwa współuczestniczył w osiągniętych zyskach.

Próba więc oceny działalności gospodarczej nie jest, nawet przy pierwszym, ogólnym podejściu - prosta. Jest to zrozumiałe, bowiem na taką ocenę winny się składać różne czynniki przyczyniające się do osiągniętych efektów.

Ocena działalności winna się rozpocząć od oceny zaangażowanego kapitału i uzyskanego zysku. Te podstawowe wielkości wyrażane

¹ Badania prowadzone metodami analizy ekonomicznej dotyczą też gałęzi gospodarki, jak też całej gospodarki rynkowej.

są w funkcji czasu, a więc mierzone dynamiką wskaźników ilościowych kapitału i zysku.

Kapitał własny oraz kapitał obcy (np. pożyczki bankowe) są w przedsiębiorstwie zaangażowane w określonych zasobach majątku trwałego (np. maszyny, urządzenia) i majątku obrotowego (np. materiały, półfabrykaty). Ogólną ocenę powyższych wielkości można przedstawić jako nierówność:

$$\Delta K < \Delta Z$$

Kapitał (własny i obcy) zaangażowany jest w majątku trwałym i obrotowym, jak też w zasobach osobowych (w sensie stanu zatrudnionych w przedsiębiorstwie)) - można w szerszym ujęciu scharakteryzować na podstawie nierówności:¹

$$\Delta S < \Delta M < \Delta P < \Delta Z$$

gdzie:

Δ - przyrost (dynamika) ilościowa

S - zatrudnienie

M - stan składników majątkowych

P - przychody ze sprzedaży

Z - zysk

Można teraz zauważyć, że wyższa dynamika składników majątku od całości zatrudnienia ($\Delta S < \Delta M$) wyraża, że w jednostce gospodarczej rośnie wyposażenie (ogólnie majątek trwały i obrotowy), co sprzyja wzrostowi produkcji.

¹ Zob. L. Bednarski, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1997, s. 43.

Następnie - wyższa dynamika przychodów od majątku, od dynamiki przyrostu majątku ($\Delta M < \Delta P$) może świadczyć w podniesieniu (wyższej) produktywności majątku przedsiębiorstwa.

Na koniec - wyższa dynamika zysku od dynamiki przychodów ($\Delta P < \Delta Z$) może wskazywać, że osiągnięto wyższe ceny sprzedaży ale też, że podjęto takie działania, które doprowadziły do obniżki kosztów własnych.

Można tu zauważyć, że pogłębiona ocena efektywności przedsiębiorstwa pociąga potrzebę rozwinięcia wyżej podanych wskaźników. Można więc wskaźniki te rozpatrywać w oparciu o wskaźniki pochodne - pozwalające na dokładniejszą ocenę działalności przedsiębiorstwa.

Mówiąc inaczej osiągnane efekty z działalności operacyjnej wymagają zaangażowania nie tylko określonego majątku ale przede wszystkim zasobów osobowych.

Osiągnane efekty z działalności - przychody ze sprzedaży, zysk - stają się wielkościami do przeprowadzenia analizy ekonomicznej. Powiemy więc, że podstawę analizy w przedsiębiorstwie stanowią:¹

1. Przychody ze sprzedaży.
2. Koszty uzyskania przychodów (koszty własne).
3. Wartość dodana.

Przychody ze sprzedaży to efekt działalności gospodarczej przedsiębiorstwa w określonym okresie (np. w okresie rocznym). Przychody te wyrażone są przez przychody ze sprzedaży wyrobów, towarów i usług, jak też przychody z operacji finansowych (np. przychody z operacji giełdowych) oraz przychody z pozostałej sprzedaży (np. zbędnych środków trwałych).

¹ Zob. L. Bednarski i inni, *Analiza ekonomiczna ...*, op. cit., s. 415.

Koszty uzyskania przychodów - to koszty własne sprzedanych wyrobów, ale też koszty usług, koszty operacji finansowych i wartość sprzedanych towarów liczona według cen ich nabycia.

Wartość dodana - to wartość nowo powstała w przedsiębiorstwie w wyniku jego działalności operacyjnej (gospodarczej).

Wartość dodana = \sum przychodów - \sum wydatków na materiały i usługi.

A zatem wielkość wartości dodanej zawiera wynagrodzenia, amortyzację, koszty finansowe, podatki i zysk. Można tu wspomnieć, że wartość dodana jest w Polsce kategorią nową, stosowaną od kilku lat.

4.2. Zarys analizy służby żywnościowej

Poniżej przedstawimy analizę sekcji żywnościowych pięciu oddziałów gospodarczych. Sądzimy, że nazwy tych oddziałów nie są tu ważne, dlatego umownie nadamy im numery: OG1, OG2, ... OG5.

Weźmy pod uwagę jedynie trzy wielkości, a mianowicie:

- a) wartość artykułów żywnościowych;
- b) średni stan żywności (w ciągu roku);
- c) objętość odpadów pozakomsumpcyjnych.

Powyższe wielkości podano w tab. 2¹.

¹ Zob. A. Wysocki, *Relacja koszt-efekt jako instrument oceny gospodarki żywnościowej wojska*. Praca doktorska, Łódź 1992.

Tabela 2

WYBRANE WIELKOŚCI GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ

Wyszczególnienie	Rok	Oddział gospodarczy				
		1	2	3	4	5
Wartość artykułów żywnościowych (w mln starych zł)	1987	194	106	180	213	117
	1988	281	156	242	338	201
	1989	1867	1584	1984	2548	1285
Średni stan żywionych (w ciągu roku)	1987	1139	654	1477	1425	1027
	1988	1078	569	1385	1394	974
	1989	974	491	1198	1310	879
Objętość odpadów pokonsumpcyjnych (w tys. l)	1987	73	23	76	86	43
	1988	82	53	78	85	68
	1989	85	70	90	85	95

W oparciu o powyższe dane można dokonać próby częściowej analizy gospodarki żywnościowej w wybranych oddziałach gospodarczych.

Podstawowym wskaźnikiem może tu być udział liczby żywionych (średniego stanu żywionych w ciągu roku) w wartości artykułów żywnościowych poszczególnych oddziałów gospodarczych.

Wskaźnik ten ma postać:

$$K_z = \frac{W_{art}}{L_z}$$

gdzie:

K_z - roczny koszt artykułów żywnościowych przypadający na 1 żołnierza,

W_{art} - wartość artykułów żywnościowych w OG w ciągu roku,

L_z - liczba żywionych (średni stan żywionych w danym roku).

Kolejnym wskaźnikiem w prowadzonej analizie gospodarki żywnościowej w danym OG może być określenie stosunku wielkości (objętości) odpadów pokonsumpcyjnych do liczby osób żywionych (w skali roku):

$$W_{od} = \frac{O_{od}}{L_z}$$

gdzie:

W_{od} - wskaźnik wielkości odpadów pokonsumpcyjnych przypadających na jednego żywionego (żołnierza),

O_{od} - objętość odpadów pokonsumpcyjnych w tys. litrów (w skali roku)

Obliczone wskaźniki na podstawie danych z tab. 2 i w oparciu o wzory (1) oraz (2) przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3

WYBRANE WSKAŹNIKI SŁUŻBY ŻYWNOŚCIOWEJ

Wyszczególnienie	Rok	Oddział gospodarczy				
		1	2	3	4	5
		w tys. starych zł				
Roczny koszt artykułów żywnościowych przypadający na 1 żołnierza	1987	170,3	162,1	121,9	149,5	113,9
	1988	260,6	264,6	174,7	242,5	206,4
	1989	1916,8	3226,1	1656,1	1945,0	1461,9
Objętość odpadów pokonsumpcyjnych przypadających na 1 żołnierza w ciągu roku	1987	w litrach				
		64,1	35,2	51,5	60,4	41,9
		76,1	93,1	56,3	61,0	69,8
	1989	87,3	142,5	75,1	64,9	108,1

Po prezentacji powyższych danych czytelnik może podjąć próbę odpowiedzi na pytania:

1. Czy w oparciu o podane wielkości (tab. 1, 2 i 3) można przeprowadzić analizę sekcji żywnościowej w poszczególnych OG?

2. Jeśli tak, to jaka będzie ocena podanych oddziałów gospodarczych z punktu widzenia sekcji żywnościowej?

Obliczone wskaźniki oparte są o dane rzeczywiste pięciu oddziałów gospodarczych. Próba przeprowadzenia oceny może więc być analogiczna do wykonanych ocen w innych oddziałach.

4.3. Elementy analizy ekonomicznej w przedsiębiorstwach

W niniejszym pododdziale przedstawiamy elementy analizy ekonomicznej faktycznych przedsiębiorstw (jednostek gospodarczych), których nazwy pominięto zastępując je symbolami.

W badaniu i ocenie tych przedsiębiorstw wykorzystano przede wszystkim analizę wskaźnikową. Ostatecznie dążono do zobrazowania kondycji poszczególnych jednostek gospodarczych, jak też do ich wzajemnego porównania.

Na podstawowe dane badanych jednostek gospodarczych (JG) składają się: liczba zatrudnionych, majątek trwały i obrotowy. Dane te przedstawiono w tab. 4.

Podane wielkości majątku trwałego i obrotowego charakteryzują poszczególne jednostki gospodarcze. Określają więc, czym jednostki dysponują tzn. jaka jest wartość majątku trwałego i obrotowego (aktywów).

Ocena sytuacji majątkowej przedsiębiorstwa

Pierwszą oceną przedsiębiorstwa jest **ocena majątku trwałego i obrotowego**, a mówiąc dokładniej relacją tych wielkości.

W przedsiębiorstwie winno się dążyć do jak największych środków obrotowych, bowiem one przyczyniają się do **osiągnięcia zysku**.

Tabela 4

Lp.	Symbol jednostki gospodarczej (przedsiębiorstwa)	Liczba zatrudnionych	Majątek (w PLN)		Uwagi
			trwały	obrotowy	
1	Przedsiębiorstwo P1	47	97.183	131.157	Przeds. usługowe
2	Przedsiębiorstwo P2	26	374.810	180.805	Przeds. produk.
3	Przedsiębiorstwo P3	10	35.260	374.510	Przed. produk.
4	Przedsiębiorstwo P4	417	19.099.290	9.307.080	
5	Przedsiębiorstwo P5	1600	12.432.160	41.981	Przeds. produk.
6	Przedsiębiorstwo P6	400	15.703	41.981	Przeds. produk.
7	Przedsiębiorstwo P7	350	1.541.135	2.564.524	
8	Przedsiębiorstwo P8	-	19.770	36.576	Przeds. produk.
9	Przedsiębiorstwo P9	125	1.847.500	1.025.500	
10	Przedsiębiorstwo P 10	-	197.700	365.760	Przeds. handlowe

Natomiast majątku trwałego winno być tylko tyle, ile jest niezbędne do prowadzenia działalności przemysłowej (handlowej, usługowej).

Za podstawę analizy przyjmuje się ocenę struktury majątku (w odniesieniu do określonego okresu, najczęściej jednego roku).

Do powyższej oceny służy wskaźnik¹:

$$W_{mt} = \frac{\text{majątek trwały}}{\text{majątek całkowity}} \cdot 100$$

oraz

$$W_{mo} = \frac{\text{majątek obrotowy}}{\text{majątek całkowity}} \cdot 100$$

¹ Zob. L. Bednarski i inni, *Analiza ekonomiczna...*, op. cit., s. 94.

W tym miejscu obliczymy powyższe wskaźniki dla o różnym charakterze przedsiębiorstwach (P1, P2 i P10).

Wskaźnik udziału majątku trwałego w majątku całkowitym dla P2, w roku bieżącym

$$W_{mt} = \frac{374.810}{555.615} \cdot 100 = 67,4\%$$

$$W_{mo} = \frac{180.805}{555.615} \cdot 100 = 32,6\%$$

w roku poprzednim:

$$W_{mt} = \frac{390.509}{533.500} \cdot 100 = 73,3\%$$

$$W_{mo} = \frac{142.991}{55.805} \cdot 100 = 26,7\%$$

dla P10 w roku liczącym:

$$W_{mt} = \frac{197.700}{563.460} = 35,2\%$$

$$W_{mo} = \frac{365.760}{563.460} = 64,8\%$$

w roku poprzednim:

$$W_{mt} = \frac{155.330}{466.530} = 33,3\%$$

$$W_{mo} = \frac{311.200}{466.530} = 66,7\%$$

dla P1 w roku bieżącym:

$$W_{mt} = 42,6\%$$

$$W_{mo} = 57,4\%$$

i w roku poprzednim:

$$W_{mt} = 43,3\%$$

$$W_{mo} = 56,7\%$$

Z podanych obliczeń (dla trzech przedsiębiorstw), dla których wielkość majątku jest zbliżona - można zauważyć, że oba wskaźniki oceny struktury majątku, a zwłaszcza wskaźnik (W_{mo}) określający udział majątku obrotowego w całość majątku przedsiębiorstwa - różni się znacznie: dla P1 - 42,6%, P2 - 32,6% i P10 - 64,8%.

W ujęciu ogólnym udział środków obrotowych można ocenić pozytywnie, bowiem majątek obrotowy, obok bezpośredniego zaangażowania w produkcji (usługach), wywiera wpływ na wypłacalność zobowiązań przez przedsiębiorstwo, a ponadto na jego rentowność.

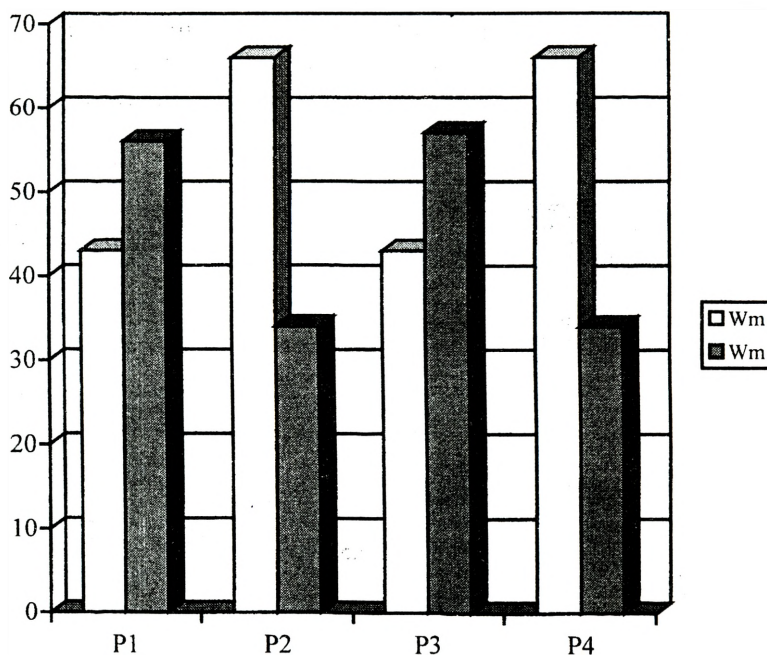
Powyższe obliczenia dotyczące oceny majątku przedsiębiorstwa poprzedziły całość obliczeń w tym zakresie badanych jednostek. W tab. 5 podano obliczenia wskaźnika udziału majątku trwałego (W_{mt}) i obrotowego (W_{mo}) w majątku całkowitym (dla roku badanego i poprzedniego) - dla badanych jednostek.

Tabela 5

STRUKTURA MAJĄTKU TRWAŁEGO I OBROTOWEGO
BADANYCH JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH (W %)

Lp.	Jednostka gospodarcza	w roku badanym		w roku poprzednim		Uwagi
		Wmt	Wmo	Wmt	Wmo	
1	Przedsiębiorstwo P1	42,6	57,4	43,3	56,7	Wzrost Wmo
2	Przedsiębiorstwo P2	67,4	32,6	73,3	26,7	Znaczny wzrost Wmo
3	Przedsiębiorstwo P3	42,6	57,4	43,3	56,7	Wzrost Wmo
4	Przedsiębiorstwo P4	67,2	32,8	80,1	19,9	Znaczny wzrost Wmo
5	Przedsiębiorstwo P5	64,3	35,7	67,5	32,5	Wzrost Wmo
6	Przedsiębiorstwo P6	8,6	91,4	22,2	77,8	Wzrost Wmo
7	Przedsiębiorstwo P7	23,4	76,6	28,5	71,5	Wzrost Wmo
8	Przedsiębiorstwo P8	27,2	72,8	24,4	75,6	Spadek Wmo
9	Przedsiębiorstwo P9	37,5	62,5	45,6	54,4	Wzrost Wmo
10	Przedsiębiorstwo P10	35,2	64,8	33,3	66,7	Spadek Wmo

W celu dodatkowej prezentacji obliczonych współczynników majątku trwałego i obrotowego - dla pierwszych przedsiębiorstw - na wykresie (rys. 1) zobrazowane te współczynniki.



Rys. 1. Wielkość (w %) współczynników W_{mt} (majątku trwałego) i W_{mo} (majątku obrotowego)

Udział majątku trwałego w majątku całkowitym - wskaźnik W_{mt} - jest na ogół zróżnicowany, można jednak stwierdzić określoną prawidłowość, a mianowicie: *malejący udział tego majątku w całkowitym majątku.*

Fakt ten można uznać za pozytywny - większa część przedsiębiorstwa bierze bezpośredni udział w procesie produkcji (usług), a tym samym majątek ten w znacznym stopniu przyczynia się do osiągnięcia zysku.

Powyższe stwierdzenie daje się zauważyć na zbiorze danych o przedsiębiorstwach zaprezentowanych w tab. 5.

W stosunku do roku poprzedniego w znacznej części przedsiębiorstwach w roku badanym wzrósł majątek obrotowy. Mówiąc inaczej: obniżający się udział majątku trwałego (W_{mt}) w całkowitym majątku, świadczy o elastyczności przedsiębiorstw, o próbach dopasowania się do zmian, głównie w zakresie zamówień (wymogów rynku), oraz - relatywnie - uzyskują one niższe **koszty stałe**.

Analiza płynności finansowej

Analiza ta obrazuje wskaźnik płynności finansowej. W niniejszej analizie weźmiemy pod uwagę wskaźnik, który wyraża się zależnością:

$$\text{Wpf (wskaźnik płynności finansowej)} = \frac{\text{środki pieniężne}}{\text{zobowiązania bieżące}}$$

Poniżej dla dwóch przedsiębiorstw obliczamy wskaźnik płynności (Wpf).

Dla przedsiębiorstwa P1:

$$\text{Wpf} = \frac{6.522}{87.755} \cdot 100 = 7,4\%$$

dla przedsiębiorstwa P2:

$$\text{Wpf} = \frac{5.400}{88.543} \cdot 100 = 6,1\%$$

Pozostałe obliczenia współczynnika płynności finansowej - dla części badanych jednostek gospodarczych - podano w tabeli 6.

**WSPÓŁCZYNNIK
PŁYNNOŚCI FINANSOWEJ BADANYCH PRZEDSIĘBIORSTW (W %)**

Lp.	Jednostka gospodarcza	Współczynnik płynności finansowej (Wpf) w %		Uwagi
		rok bieżący	rok poprzedni	
1	Przedsiębiorstwo P 1	6,1	5,4%	Wzrost Wpf
2	Przedsiębiorstwo P 2	13,2	0,2	Wzrost Wpf
3	Przedsiębiorstwo P 3	7,4	11,2%	
4	Przedsiębiorstwo P 4	3,9	15,6	
5	Przedsiębiorstwo P 5	12,6	13,4	
6	Przedsiębiorstwo P 6	14,8	8,7	Wzrost Wpf
7	Przedsiębiorstwo P 7	28,8	10,9	Wzrost Wpf
8	Przedsiębiorstwo P 8	1,7	3,5	
9	Przedsiębiorstwo P 9	6,4	2,3	Wzrost Wpf
10	Przedsiębiorstwo P 10	5,2	2,2	Wzrost Wpf

Wskaźnik płynności finansowej informuje przede wszystkim o tym (w danym przedsiębiorstwie P), że wykazana płynność finansowa jest dostateczna, tzn. jednostka gospodarcza może pokryć (ma środki pieniężne) zobowiązania bieżące.

Analiza produktywności środków trwałych

W analizie ekonomicznej istotne znaczenie ma ustalenie produktywności środków trwałych. Podstawowym wskaźnikiem (obok ogólnego i cząstkowego wskaźnika produktywności środków trwałych) jest: globalny wskaźnik produktywności środków trwałych (Wśt).

Wskaźnik ten wyraża się wzorem:

$$Wst = \frac{Pw}{Mo}$$

gdzie:

Pw - wielkość produkcji w mierniku wartościowym;

Mo - wartość globalna środków trwałych.

Powyższy wskaźnik informuje o poziomie zaangażowania, a ostatecznie o **efektywności całości środków trwałych** jednostek gospodarczych. Jest to tym istotniejsze, że efektywność ta jest określona bez względu na rodzaj działalności w której są zaangażowane te środki.

Dla części badanych jednostek gospodarczych obliczony wskaźnik produktywności środków trwałych podano w tab. 7.

Tabela 7

WSKAŹNIKI PRODUKTYWNOŚCI
ŚRODKÓW TRWAŁYCH DLA CZĘŚCI BADANYCH
JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

Lp.	Jednostka gospodarcza (nazwa symboliczna)	Wskaźnik produktywności środków trwałych	Uwagi
1	Przedsiębiorstwo P1	5,59	
2	Przedsiębiorstwo P2	0,73	
3	Przedsiębiorstwo P 3	0,68	
4	Przedsiębiorstwo P4	8,51	
5	Przedsiębiorstwo P5	1,18	

Wskaźnik produktywności środków trwałych (Wst) - to syntetyczna ocena efektywności gospodarowania środkami trwałymi.

4.4. Analiza kosztów działalności

Działalność gospodarcza w wojsku, w oddziale gospodarczym w różnym stopniu wpływa na ponoszone koszty. Powiemy więc, że poziom ponoszonych kosztów wpływa na:

- wynik działalności OG,
- efektywność tej działalności.

Potrzeba efektywnego gospodarowania w wojsku pociąga za sobą zainteresowanie poziomem ponoszonych kosztów. To zainteresowanie w szczególności może dotyczyć:

- wielkości kosztów ogólnych ponoszonych w OG,
- kosztów jednostkowych wyodrębnianych (określanych) w OG,
- kontroli ponoszonych kosztów w OG,
- oraz miejsc powstawania kosztów (pododdziałach, komórkach organizacyjnych OG).

Powyższy obraz zainteresowania kosztami w OG umożliwia określić ogólne zadanie analizy kosztów.

Zadaniem analizy kosztów jest pomiar i grupowanie wpływu różnych czynników na wielkości kosztów. Koszty rzeczywiste okresu sprawozdawczego ujmuje się w przekrojach:

- rodzajowym,
- kalkulacyjnym,
- i miejsc powstawania kosztów.

Takie ujęcie (grupowanie) kosztów umożliwia ich kontrolę, jak też porównanie z kosztami:¹

- rzeczywistymi okresu ubiegłego,
- planowanymi na okres sprawozdawczy,

¹ Zob. J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, FINANS-SERVIS, Warszawa 1995, s. 131/1.

- oraz innych (analogicznych) OG.

Ujmując ogólnie można stwierdzić, że zadaniem analizy kosztów jest przede wszystkim ich ocena. Ocena powyższa opiera się o posiadane materiały o kosztach w OG. Część tych materiałów (ewidencji) będzie powstawać w OG po raz pierwszy. Do tych materiałów zaliczymy informacje zawarte w planie kosztów, w sprawozdaniach wewnętrznych, w tym zwłaszcza w sprawozdaniu z kosztów w układzie rodzajowym i innych.

W oparciu o powyższe materiały możliwe będzie przeprowadzenie analizy kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym. Pozwoli to ustalić wzajemne proporcje ponoszonych kosztów w OG, jak też ocenę zmian kosztów jednostkowych w stosunku do wielkości planowanych i w stosunku do okresu ubiegłego.

5. UWAGI KOŃCOWE

W opracowaniu przedstawiono analizę ekonomiczną w dwóch płaszczyznach: pierwsza to zarys teorii tej analizy, natomiast drugie ujęcie to praktyczna prezentacja analizy ekonomicznej w jednostce gospodarczej (oddziale gospodarczym).

Sądzimy, że takie ujęcie tematyki jest korzystne dla tych Czytelników, którzy nie posiadają znacznej wiedzy z analizy ekonomicznej. Analizy ekonomiczne w różnym zakresie są prowadzone w wojsku. Należy jednak podkreślić, że wprowadzenie od 1.01.1998 r. pełnej rachunkowości (w myśl Ustawy o rachunkowości z 1994 r.) znacznie zwiększa możliwości stosowania analizy ekonomicznej w wojsku. A wówczas każda wiedza z tego zakresu, w tym też wiedza przekazywana podczas procesu dydaktycznego może być przydatna. I takie zadanie, zwłaszcza we wstępnej fazie zdobywania tej wiedzy, w określonym zakresie może spełnić to opracowanie.

LITERATURA

1. L. Bednarski, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1997.
2. L. Bednarski i inni, *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, Wrocław 1995.
3. J. Duraj, *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, Warszawa 1993.
4. *Leksykon rachunkowości*, pod red. naukową E. Nowaka, Warszawa 1996.
5. S. Mazurkiewicz, *Zarys metod analizy ekonomicznej w jednostce wojskowej*, Warszawa 1981.
6. J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, Warszawa 1995.
7. A. Sokołowski, *Rachunek kosztów w wojsku*, Warszawa 1993.
8. A. Wysocki, *Relacja koszt-efekt jako instrument oceny gospodarki żywnościowej*, praca doktorska, Łódź 1992.

