

AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ

AON wewn. 5082/98

Ryszard WAŚKIEWICZ

**SZCZEGÓLNE ZASADY
RACHUNKOWOŚCI
BUDŻETOWEJ WOJSKA**



Materiały i studia

Nr 4(53)98

1998





AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ

**WYDZIAŁ STRATEGICZNO-OBRONNY
INSTYTUT NAUK EKONOMICZNYCH**

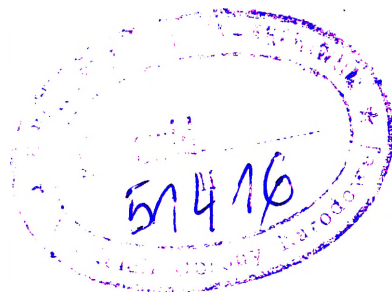
AON wewn. 5082/98

Ryszard WAŚKIEWICZ

**SZCZEGÓLNE ZASADY
RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ WOJSKA**

MATERIAŁY I STUDIA

Nr 4(53)98



WARSZAWA

1998

WPROWADZENIE

Rachunkowość - według Małej Encyklopedii Rachunkowości - jest ściśle określonym systemem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Opiera się ona na zastosowaniu specyficznych metod postrzegania rzeczywistości w celu wartościowego, czyli wyrażonego w pieniądzu, ujęcia stanu i ruchu środków posiadanych przez jednostkę gospodarczą. Odzwierciedla także przebieg i wyniki procesów gospodarczych zachodzących w takiej jednostce.

Rachunkowość jest systemem ewidencji, a więc całościowym, uporządkowanym układem zasad i reguł sformułowanych przez teorię i praktykę. W ramach rachunkowości jest dokonywany pomiar, rejestracja, grupowanie, prezentacja i interpretacja określonych zjawisk gospodarczych. Prowadzenie rachunkowości, opiera się zatem na zasadach ściśle ustalonych przez zwyczaj, naukę i prawo.

Począwszy od 1 stycznia 1995 r. zasady rachunkowości są określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. nr 121, poz. 591). Ta ustawa pozwoliła na jednoczesne zrealizowanie kilku bardzo ważnych zamierzeń w zakresie ewidencji gospodarczej w procesie transformacji gospodarki polskiej i dochodzenia do gospodarki rynkowej. Najważniejsze z nich, to przede wszystkim:

1. Dostosowanie polskich rozwiązań w zakresie rachunkowości do zasad obowiązujących w krajach Unii Europejskiej.

2. Dostosowanie polskich zasad rachunkowości do zasad określonych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, jeśli te standardy nie są sprzeczne z dyrektywami Unii Europejskiej, a ich zastosowanie w Polsce jest możliwe na obecnym etapie rozwoju gospodarczego.

3. Określenie, ujednoczenie, a zarazem ustabilizowanie podstawowych warunków, jakim powinna odpowiadać rachunkowość oraz zapewnienie jednolitości i przejrzystości jej rozwiązań.

4. Stworzenie dogodnych warunków do dostarczania przez rachunkowość wiarygodnych, pogłębionych danych, pomocnych w ocenie stanu gospodarki jednostki.

5. Nadanie rachunkowości właściwej rangi, współmiernej do roli, jaką odgrywa ona we współczesnej gospodarce rynkowej.

Uregulowanie ustawą zagadnień rachunkowości, podkreśla jej rolę i znaczenie, jako podstawowego źródła informacji o finansach każdej jednostki gospodarczej, niezależnie od jej formy prawnej, tytułu własności czy rodzaju i rozmiarów działalności.

Ustawa o rachunkowości, w połączeniu z przepisami Ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jednolity Dz. U. z 1993 r. nr 72, poz. 344, wraz z późniejszymi zmianami), stała się prawnym źródłem podstawowych zasad rachunkowości dla państwowych i gminnych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych, państwowych i gminnych funduszy celowych oraz gmin i związków gmin.

Przepisy te mają także zastosowanie do państwowych jednostek budżetowych i jednostek gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej. Na podstawie art. 70, ust. 1 Prawa budżetowego, minister obrony narodowej może, w porozumieniu z ministrem finansów, ustalać: szczególne zasady gospodarki finansowej podległych mu jednostek budżetowych i jednostek gospodarki pozabudżetowej, klasyfikację dochodów i wydatków budżetowych, szczególne zasady rachunkowości budżetowej oraz tryb postępowania przed resortową komisją orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej. Wykorzystując uprawnienia nadane przez parlament w Prawie budżetowym, minister obrony narodowej wydał w 1991 r. cały pakiet zarządzeń wykonawczych, regulujących w sposób szczególny w resorcie obrony narodowej zasady gospodarki finansowej i rachunkowości w podległych jednostkach budżetowych oraz jednostkach gospodarki pozabudżetowej.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest omówienie zasad rachunkowości budżetowej wojska, z uwzględnieniem najnowszych regulacji prawnych w tym zakresie. Jego podstawą jest doświadczenie praktyczne autora, zdobyte w okresie kilkunastoletniego pełnienia obowiązków na stanowisku szefa służby finansowej w różnych jednostkach wojskowych oraz wiedza teoretyczna zdobyta w czasie studiowania literatury i przepisów prawa regulujących zasady rachunkowości w wojsku.

Celem opracowania jest przybliżenie trudnych niejednokrotnie problemów dotyczących prawnych podstaw prowadzenia rachunkowości w wojsku i ich odmiennych uregulowań w stosunku do rozwiązań powszechnie obowiązujących.

Rozdział pierwszy - to retrospektywne spojrzenie na szczególne uregulowania zasad prowadzenia rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych oraz aktualny stan regulacji prawnych w tym zakresie. W tym rozdziale uzasadniono także konieczność dokonania zmian dotyczących zasad prowadzenia rachunkowości w wojsku.

W drugim rozdziale omówiono zakres ograniczeń podmiotowych związanych z prowadzeniem rachunkowości w wojsku. Szczególną uwagę zwrócono na cechy gospodarki wojskowej, zasady wyceny i jej powiązania z zasadami rachunkowości oraz zadania rachunkowości budżetowej wojska.

W trzecim rozdziale zaprezentowano nowy system rachunkowości, który obowiązuje w wojsku od 1 stycznia 1998 r. Zostały w nim omówione zasady, jakim powinna odpowiadać ewidencja ilościowo-wartościowa, budowa planu kont i klasyfikacji budżetowej, system informatyczny rachunkowości oraz szczególne zasady ujmowania w rachunkowości niektórych zdarzeń gospodarczych, zachodzących w wojskowych jednostkach budżetowych.

Opracowanie, szczególnie rozdział trzeci, zawiera i wyraża osobiste poglądy autora na zagadnienia dotyczące szczególnych zasad prowadze-

nia rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych. Nie zawsze są one zgodne z oficjalnym stanowiskiem zajmowanym przez przedstawicieli różnych pionów funkcjonalnych Ministerstwa Obrony Narodowej, w tym także pionu ekonomiczno-finansowego. Jednakże - zdaniem autora - dyskusja i wymiana poglądów może dodatnio wpłynąć na zbudowanie nowego, docelowego i doskonalszego systemu rachunkowości budżetowej wojska, który nie będzie podatny na zmiany zależne od koniunktury polityczno-gospodarczej w kraju i wewnątrz resortu. Tym samym autor wyraża pogląd i nadzieję, że ustabilizowany system ewidencji gospodarczej w wojsku, wpłynie na efektywność gospodarowania majątkiem wojska i ograniczonymi środkami pieniężnymi, przeznaczanymi na obronę narodową, a także ułatwi przejście skomplikowanej procedury związanej z przystąpieniem Polski do polityczno-militarnych struktur Paktu Północnoatlantyckiego.

1. PODSTAWY PRAWNE RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ WOJSKA

1.1. Rys historyczny

Po przejściu sił zbrojnych z zasad gospodarki wojennej na zasady gospodarki pokojowej, podjęto prace zmierzające do unormowania zasad prowadzenia rachunkowości w wojsku. Podobnie jak w innych armiach dawnego Układu Warszawskiego, w Wojsku Polskim obowiązywał uproszczony system ewidencji księgowej. Księgowość była prowadzona na podstawie wewnętrznych przepisów resortowych, które nie były spójne z powszechnym systemem rachunkowości. Brak było planu kont, wydatki budżetowe i inne zaszłości gospodarcze były księgowane zgodnie z resortową „Klasyfikacją funduszy MON” i przedstawiane jedynie w ujęciu kasowym. Księgowość finansowa nie była powiązana z ewidencją materiałową rzeczowych składników majątku wojska, a ten majątek nie był rozróżniany pod względem rodzajowym. Majątek wojska był natomiast objęty kategoryzacją, tzn. klasyfikowany według kategorii. Była to ewidencja jakościowa, w której przyjęto pięć kategorii: pierwsza, to rzeczowe składniki majątku w magazynie, druga do czwartej - w użytkowaniu i piąta - majątek przeznaczony do wybrakowania. Wartość tego majątku ustalano sporadycznie, według potrzeb, w sposób pozaksięgowy. Przyjęto następujące współczynniki: kategoria I - 1,0, kategoria II - 0,85, kategoria III - 0,60, kategoria IV - 0,40 i kategoria V - 0,20 ceny detalicznej poszczególnych składników majątku.

Podstawowym urządzeniem do księgowania w księgowości finansowej była książka obrotów pieniężnych. W tej książce były ewidencjonowane: obroty ogółem, obroty na rachunku bankowym, obroty w kasie i zaliczki. Książka obrotów pieniężnych pełniła rolę księgi głównej. Według „Klasyfikacji funduszy MON” do zapisów operacji księgowych na

poszczególnych kontach zakładanych, służyły księgi kontowe. Księgowość finansowa była prowadzona jednostronnie, to znaczy bez stosowania podwójnego zapisu i metody bilansowej.

Dla ewidencji materiałowej podstawowymi urządzeniami księgowymi były księgi materiałowe, oddzielnie prowadzone w każdej służbie - zaopatrzenia technicznego, kwatermistrzowskiego i szkolenia. W wojskowej jednostce budżetowej (oddziale gospodarczym) nie było jednej księgi materiałowej, obejmującej całość majątku trwałego i obrotowego pozostającego w jej dyspozycji.

Sprawozdawczość w tym okresie była sporządzana dwutorowo, to znaczy, że oddzielnie sporządzano sprawozdania finansowe i oddzielnie sprawozdania w zakresie gospodarki materiałowej. Sprawozdawczość finansowa obejmowała następujące sprawozdania:

- o dochodach i wydatkach funduszków MON (sprawozdanie syntetyczne);
- o uposażeniu żołnierzy (sprawozdanie analityczne);
- o zatrudnieniu i wydatkach na wynagrodzenia pracowników cywilnych (sprawozdanie analityczne);
- o szkodach w mieniu wojskowym (sprawozdanie analityczne);
- inne sprawozdania analityczne.

Te sprawozdania sporządzała służba finansowa.

Sprawozdania w zakresie gospodarki materiałowej sporządzały oddzielnie służby zaopatrzenia kwatermistrzowskiego i technicznego. Obejmowały one dane dotyczące stanu zapasów, obroty rzeczowymi składnikami majątkowymi oraz rozliczenie z wydatków finansowych danej służby.

Pewien przełom w zakresie prowadzenia rachunkowości finansowej w wojsku nastąpił w latach siedemdziesiątych. W roku 1976 opracowano i wydano „Typowy plan kont dla wojskowych jednostek budżetowych”. Oprócz wykazu kont syntetycznych, zawierał on także szeroki komentarz do tych kont, zasady księgowania typowych operacji gospodarczych i

korrespondencji kont oraz sposoby analitycznej rozbudowy kont syntetycznych (podział kont poziomy i pionowy).

W 1977 r. zostały wydane „Przepisy o gospodarce finansowej i rachunkowości w oddziałach gospodarczych” (sygn.: Fin. 75/77). Te przepisy były raczej szczegółową instrukcją prowadzenia gospodarki finansowej i rachunkowości, niż ich prawną regulacją zasad i metod. Skrupulatnie precyzowały zagadnienia od zakresu obowiązków osób funkcyjnych, przez gospodarkę kasową i materiałową, zasady obiegu i kontroli dowodów księgowych, sporządzania sprawozdań finansowych, aż do zagadnień związanych ze zmianą zaopatrującego organu finansowego i likwidacją gospodarki finansowej oddziału gospodarczego.

Uzupełnieniem „Przepisów o gospodarce finansowej i rachunkowości w oddziałach gospodarczych” oraz „Typowego planu kont dla wojskowych jednostek budżetowych” była „Klasyfikacja wydatków budżetowych MON”. W zasadzie była ona zgodna z klasyfikacją budżetową obowiązującą powszechnie. „Klasyfikacja wydatków budżetowych MON” szczegółowo określała sposób klasyfikacji poszczególnych wydatków i ich grup, zawierała także klasyfikację form i rodzajów działalności pomocniczej prowadzonej w wojsku, układ ekonomiczny wydatków MON oraz wykaz centralnych organów zaopatrujących. W ten sposób wprowadzono i utrwalono stosowanie podwójnego zapisu i metody bilansowej w rachunkowości budżetowej wojska.

Podstawowymi urządzeniami do księgowania w księgowości finansowej były dziennik główny i karty kontowe. Zmieniła się także technika prowadzenia księgowości. W oddziałach gospodarczych, wyposażonych w maszyny księgujące ASCOTA, prace księgowe zostały zmechanizowane, natomiast w pozostałych jednostkach wojskowych prowadzono księgowość ręczną techniką przebitkową.

Zmianą w sprawozdawczości finansowej było sporządzanie w syntetycznym sprawozdaniu o dochodach i wydatkach zestawienia obrotów i

sald (część I sprawozdania) oraz przeniesienie sald na fundusz budżetowy (część II sprawozdania), a także zestawienia z realizacji przyznaných kredytów i limitów. Sprawozdanie to nosiło pewne cechy bilansu, nie był to jednak pełny bilans jednostki gospodarczej. Pozostałe sprawozdania finansowe oraz sprawozdawczość materiałowa nie uległy w tym okresie zasadniczym zmianom.

W 1980 r. w wybranych jednostkach wojskowych (stacjonujących w garnizonach, w których się znajdowały wyższe szkoły oficerskie) wprowadzono - tytułem eksperymentu - księgowość informatyczną. Księgowanie wydatków i innych zaszłości gospodarczych odbywało się w oddziale gospodarczym na maszynach księgujących **ASCOTA klasy 170**, wyposażonych w dziurkarki taśm. Łącznie z księgowaniem była sporządzana taśma dziurkowana z danymi księgowymi. Przetwarzanie danych na komputerach serii **ODRA 1300**, z wykorzystaniem SI „**ŚREDNIA - 1**”, było prowadzone w wojskowych ośrodkach obliczeniowych wyższych szkół oficerskich. Historia kont, czyli zapis obrotów na poszczególnych kontach i sprawozdanie o dochodach i wydatkach były generowane automatycznie, po zaksięgowaniu wszystkich operacji finansowych danego miesiąca oraz dokonaniu niezbędnych przeksięgowania. Księgowość materiałowa rzeczowych składników majątku oraz sprawozdawczość materiałowa pozostawały nadal bez żadnych zmian i powiązania z księgowością i sprawozdawczością finansową.

Wymienione „Przepisy ... Fin. 75/77”, „Typowy plan kont ...” i „Klasyfikacja wydatków ...” były wielokrotnie zmieniane i nowelizowane. Mimo to rachunkowość budżetowa wojska w dalszym ciągu nie była spójna z powszechnie obowiązującym systemem, jednak bardziej do niego zbliżona niż poprzednio. Taki stan się utrzymał do 1 lipca 1991 r.

1.2. Stan obecny

Przyjęte w roku 1991 i obowiązujące w wojsku do 31 grudnia 1997 r. zasady rachunkowości były oparte na rozwiązaniach autonomicznych, które w znacznym stopniu uwzględniały specyfikę gospodarki wojskowej. Podstawę prawną dla tych szczególnych zasad stanowiła delegacja dla ministra obrony narodowej zawarta w art. 70, ust. 1 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jednolity Dz. U. z 1993 r. nr 72, poz. 344, wraz z późniejszymi zmianami). Umożliwiała ona stosowanie odmiennych w stosunku do rozwiązań powszechnych zasad prowadzenia rachunkowości w resorcie obrony narodowej.

Wydane na podstawie tej delegacji „Zarządzenie ministra obrony narodowej nr 51/MON z dnia 26 września 1991 r. w sprawie rachunkowości w wojskowych jednostkach i zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych” (Dz. Rozk. MON z 1991 r., poz. 63) regulowało prowadzenie rachunkowości w wojsku od dnia 1 lipca 1991 r. W paragrafie 1. tego zarządzenia ustalono, że do rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych stosuje się odpowiednio przepisy Rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. nr 10, poz. 35), z uwzględnieniem postanowień zarządzenia.

Przepisy zarządzenia nr 51/MON wprowadziły jednak znaczne ograniczenia i uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości budżetowej wojska. Rachunkowość ta pomijała niektóre bardzo istotne jej segmenty, jak na przykład rachunek kosztów czy ewidencja ilościowo-wartościowa. Z tych powodów w wojsku występowała w zasadzie rachunkowość:

1. **Finansowa** - prowadzona w organie finansowym oddziału gospodarczego. Obejmowała ona swoim zakresem ewidencję środków pieniężnych, rozrachunki, ewidencję dochodów i wydatków budżetowych, działalność inwestycyjną i pozabudżetową;

2. **Rzeczowych składników majątku** - prowadzona w ujęciu ilościowym i jakościowym w poszczególnych służbach logistycznych.

Odmienne zasady w tym zakresie stosowały: apteki wojskowe, w których leki były ewidencjonowane w ujęciu ilościowym i wartościowym; służba żywnościowa - w zakresie artykułów żywnościowych; służba finansowa - w zakresie nagród rzeczowych i znaków wartościowych.

Przyjęcie takiego systemu rachunkowości w wojsku, wynikało przede wszystkim z następujących uwarunkowań:

1. Gospodarka wojskowa jest w znacznym stopniu scentralizowana, zwłaszcza w obszarze zakupów uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz części zamiennych do tego sprzętu. Występuje tu głównie zaopatrzenie w naturze.

2. Nie wszystkie zdarzenia gospodarcze zachodzące między jednostkami wojskowymi, związane z przekazywaniem i przyjmowaniem zaopatrzenia w naturze oraz przesunięciami sprzętu i wyposażenia między tymi jednostkami, miały odzwierciedlenie wartościowe w odpowiedniej ewidencji księgowej.

3. Przepływ informacji do centrum zarządzania (dowodzenia) opierał się tylko na niezbędnych i minimalnych danych potrzebnych do podejmowania decyzji.

4. W gospodarce narodowej była daleko idąca tolerancja do tworzenia autonomicznych systemów rachunkowości, które w swych rozwiązaniach uwzględniały specyfikę branż, resortów, regionów itp.

Zarządzeniem szefa Departamentu Finansów Ministerstwa Obrony Narodowej nr 7 z dnia 28 listopada 1991 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej została wprowadzona klasyfikacja wydatków budżetowych. Była ona zgodna z klasyfikacją obowiązującą powszechnie, wprowadzoną „Rozporządzeniem ministra finansów z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozcho-

dów” (Dz. U. nr 39, poz. 169, wraz z późniejszymi zmianami). Znaczna ilość bardzo istotnych zmian wprowadzonych do klasyfikacji powszechnej w latach 1991-94, spowodowała, że w resorcie obrony narodowej opracowano i wdrożono nową „Klasyfikację analityczną wydatków budżetowych” (sygn. Fin. wewn. 63/94).

Opracowano także nowy „Plan kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych” (sygn. Fin. wewn. 62/93). Podstawą do jego opracowania był plan kont dla jednostek, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, wprowadzony „Zarządzeniem ministra finansów nr 8 z dnia 30 stycznia 1991 r. w sprawie planów kont dla zarządów gmin oraz jednostek, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych” (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 8) oraz „Zarządzenie ministra obrony narodowej nr 51/MON z dnia 26 września 1991 r. w sprawie rachunkowości w wojskowych jednostkach i zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych” (Dz. Rozk. MON, poz. 63) określające specyficzne rozwiązania w rachunkowości wojska, a także inne resortowe przepisy wykonawcze do prawa budżetowego.

Plan kont dla wojskowych jednostek budżetowych dotyczył jednostek wojskowych wszystkich szczebli i obejmował następujące elementy ewidencyjne:

- środki pieniężne;
- rozliczenia z tytułu zainkasowanych dochodów budżetowych podlegających odprowadzeniu do właściwych urzędów skarbowych;
- rozliczenia z tytułu otrzymanych i wykorzystanych na cele określone planem finansowym środków budżetowych;
- środki pieniężne, nakłady i rozrachunki działalności inwestycyjnej;
- środki pieniężne i rozrachunki dotyczące zakładowego funduszu mieszkaniowego pracowników wojska;

– prowadzoną w zakresie ustalonym planem kont ewidencję wartościową środków rzeczowych w odpowiednim powiązaniu z funduszem zasadniczym;

– rozliczenia w zakresie środków pozabudżetowych (funduszy specjalnych, środków specjalnych, sum na zlecenie oraz sum depozytowych itp.).

W porównaniu z rozwiązaniami stosowanymi powszechnie, resortowy plan kont przyjął następujące odmienne założenia:

1) ewidencję składników majątku trwałego (rzeczowych i finansowych) prowadzono wyłącznie w ujęciu ilościowo-jakościowym, z czym się wiąże odstępianie od aktualizowania ich wartości oraz ewidencyjnego umarzania;

2) ewidencję rzeczowych składników majątku obrotowego (materiałów i towarów) prowadzono - poza przypadkami określonymi w resortowym planie kont - wyłącznie w ujęciu ilościowym i jakościowym, z zastosowaniem określonych procedur kontrolnych wskazanych w komentarzu do 3. zespołu kont;

3) ewidencję analityczną wydatków budżetowych prowadzono w ramach kont 4. zespołu, szczególnie określoną resortową klasyfikacją wydatków budżetowych; to rozwiązanie umożliwiało zastosowanie efektywniejszych rozwiązań informatycznych, niż by to było możliwe przy prowadzeniu tej ewidencji w ramach konta 130;

4) do rozliczenia otrzymanych środków budżetowych zastosowano zamiast konta 223, konta 80xx i 81xx, co umożliwiało uzyskanie pełniejszych danych dotyczących przepływów i wykorzystania tych środków;

5) zainkasowane dochody budżetowe ujmowano tylko na kontach 70xx, traktując je jako zobowiązania wobec właściwych urzędów skarbowych;

6) rozliczenia wydatków budżetowych i dochodów budżetowych nie przeprowadzano przez konto 800, ponieważ pozostałość nie wykorzystana

nych środków budżetowych i wpływów z tytułu dochodów budżetowych, nie wpływała na stan posiadania wojskowej jednostki budżetowej;

7) konto 800 (Fundusz zasadniczy) odzwierciedlało tylko wartość objętego ewidencją wartościową majątku rzeczowego, znaków wartościowych oraz rozrachunków budżetowych;

8) środki specjalne były w całości rozliczane na kontach zespołu 9.

Plan kont nie określał szczegółowych zasad ewidencji rzeczowych składników majątku (w tym prowadzenia księgowości na tzw. kontach majątkowo-rozliczeniowych) poszczególnych służb logistycznych. Są one określone odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwe służby. W planie kont nie ujęto także ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości (wymogów dokumentacji księgowej, techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych i dokonywania zapisów księgowych). W tym zakresie miały zastosowanie przepisy powszechnie obowiązujące.

Plan kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych obejmuje wykaz kont oraz komentarz do niektórych kont (objaśnienie zasad ich funkcjonowania), określający:

- treść ekonomiczną kont, czyli rodzaj księgowanych na nich operacji gospodarczych oraz charakter sald;

- sposób księgowania niektórych typowych operacji gospodarczych (korespondencję kont);

- minimalne wymagania w zakresie prowadzenia ewidencji szczegółowej oraz zasady i kierunki ewentualnej rozbudowy kont.

Korespondencję kont podano tylko dla typowych operacji gospodarczych, pomijając te typowe zapisy, które byłyby powtórzeniem komentarza do poszczególnych kont. Pominięto również zapisy występujące sporadycznie i zapisy o charakterze storn do uprzednio księgowanych operacji gospodarczych, przyjęto bowiem zasadę, że wszelkie błędne księgowania będą korygowane za pomocą storna czerwonego.

Plan kont opracowano za szczegółowością odpowiadającą wymaganiom sprawozdawczości finansowej w wojsku. Nie zwalnia to jednak organów prowadzących księgowość danej jednostki wojskowej od sporządzenia, tzw. zakładowych wykazów kont, obowiązujących w danej jednostce (z rozszerzeniem analitycznym uwzględniającym potrzeby i specyfikę jednostki).

Księgowość finansowa jest prowadzona na mikrokomputerach, z wykorzystaniem MSI „ŚREDNIA - K”, którego podstawowe funkcje zostaną przedstawione w dalszej części opracowania.

1.3. Determinanty zmian

Transformacja gospodarki narodowej, czyli przejście na system gospodarki rynkowej, dokonuje się we wszystkich dziedzinach życia gospodarczego. Wprowadzane mechanizmy rynkowe coraz silniej oddziałują na zmiany strukturalne i procesy gospodarcze, mają też coraz większy wpływ na gospodarkę sektora publicznego, w tym także na gospodarkę wojskową.

Ustawa o rachunkowości, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1995 r., porządkuje cały obszar ewidencyjny w gospodarce narodowej. Zakresem tej ustawy są także objęte państwowe jednostki budżetowe i jednostki gospodarki pozabudżetowej podległe ministrowi obrony narodowej. Stąd też zachodzi konieczność dokonania istotnych zmian systemowych w rachunkowości budżetowej wojska, które odpowiadają postanowieniom wynikającym z tej ustawy.

Bardzo ważną przesłanką dotyczącą wprowadzenia zmian w rachunkowości budżetowej wojska jest znaczny spadek wysokości wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej w latach 1989-94. Skutkiem drastycznego obniżenia wydatków było niedoinwestowanie większości dziedzin działalności wojska. Taka sytuacja spowodowała konieczność racjonalizowania działalności gospodarczej i poszukiwania

rezerv, co wymusiło potrzebę poznania wielkości kosztów ponoszonych we wszystkich sferach działalności sił zbrojnych. Ze względu na brak ewidencji ilościowo-wartościowej i systematycznego rachunku kosztów w rachunkowości wojska, ustalenie wysokości kosztów poszczególnych przedsięwzięć jest bardzo utrudnione, a czasami wręcz niemożliwe. Stąd też wprowadzenie nowego systemu rachunkowości, obejmującego ewidencję ilościowo-wartościową i systematyczny rachunek kosztów, należy uznać za niezbędne.

Podjęmowane działania, mające na celu integrację Polski z zachodnimi strukturami bezpieczeństwa, w tym członkostwo w NATO, wymagają dostosowania naszego systemu gospodarki wojskowej do rozwiązań i standardów międzynarodowych. Istotnym faktem jest wdrażanie do eksploatacji użytkowej w Siłach Zbrojnych RP komputerowego modelu zarządzania zasobami obronnymi **DRMM** (ang. *Defense Resource Management Model*). Jako model wspomagający podejmowanie decyzji na szczeblu strategicznym, wymaga on zasilenia danymi o kosztach: funkcjonowania poszczególnych jednostek wojskowych, eksploatacji uzbrojenia i sprzętu wojskowego, osobowych, zakupów itp. Jest to kolejna przesłanka uzasadniająca konieczność stosowania w wojsku systematycznego rachunku kosztów.

Od kilku lat trwa restrukturyzacja naszych sił zbrojnych. Zmieniają się struktury organizacyjne, dyslokacja, zadania szkoleniowe i mobilizacyjne poszczególnych jednostek wojskowych. Zmianom tym podlega także gospodarka wojskowa, na którą bezpośrednio lub pośrednio wpływa transformacja gospodarki narodowej. Zachodzące zmiany wymagają stworzenia w wojsku sprawnego i efektywnego systemu gospodarczego, gwarantującego zaspokojenie niezbędnych potrzeb całego resortu obrony narodowej. W warunkach gospodarki rynkowej określenie zasad i sposobów finansowania zadań gospodarczych wymaga znalezienia w wielu obszarach nowych rozwiązań systemowych i organizacyjnych, popra-

wiających efektywność alokacji i wykorzystania ograniczonych środków budżetowych i zasobów materiałowych. Dla sprawnego i efektywnego zarządzania procesami gospodarczymi zachodzącymi w wojsku jest niezbędne ewidencyjne ujmowanie wszelkich czynności i elementarnych zdarzeń gospodarczych, a najważniejszym obszarem wymagającym nowych jakościowo rozwiązań systemowych jest rachunkowość budżetowa wojska, uwzględniająca jako standardy ewidencję ilościowo-wartościową i systematyczny rachunek kosztów.

Zarządzanie ograniczonymi zasobami obronnymi (osobowymi, rzeczowymi i finansowymi) wymaga także jakościowych zmian w procesach planistycznych i decyzyjnych. Niezbędnych i wiarygodnych danych do prawidłowego przebiegu planowania może dostarczyć tylko nowy jakościowo system rachunkowości, będący częścią składową szeroko rozumianej ewidencji gospodarczej, prowadzonej na wszystkich szczeblach dowodzenia i zarządzania gospodarką wojskową.

Obecnie prowadzona w wojskowych jednostkach budżetowych (oddziałach gospodarczych) ewidencja i sporządzana na jej podstawie sprawozdawczość, charakteryzuje się - mimo swej znacznej szczegółowości - brakiem całościowego ujęcia gospodarki, a tym samym utrudnia dokonanie pełnej oceny tej gospodarki, zwłaszcza od strony ekonomicznej. Dopiero wprowadzenie nowego systemu rachunkowości budżetowej wojska, którego cechą będzie pełna integracja ewidencji finansowej z ewidencją rzeczowych składników majątkowych, umożliwi przejście na nowy poziom oceny działalności jednostki wojskowej przez zewnętrzne organy kontroli. Będzie to oczywiście wymagać opracowania nowego zestawu mierników i wskaźników oceny ekonomicznej działalności wojskowych jednostek budżetowych.

Reasumując: konieczność wprowadzenia zmian w systemie rachunkowości budżetowej wojska wynika z wielu przesłanek, jednak trudno jednoznacznie określić hierarchię ich ważności.

2. OGRANICZENIA PODMIOTOWE RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ WOJSKA

2.1. Cechy gospodarki wojskowej

Właściwe zarządzanie gospodarką wojskową wymaga stałego zasilania wiarygodnymi informacjami, których źródłem jest rachunkowość. Jednak z racji swoich specyficznych cech, gospodarka wojskowa nakłada pewne ograniczenia w zakresie prowadzenia rachunkowości, stąd też się wywodzi potrzeba szczególnych regulacji prawnych określonych w prawie budżetowym, a dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości w wojsku.

W gospodarce narodowej siły zbrojne, bez względu na ich strukturę organizacyjną, stanowią jednolite gospodarstwo, którego podstawowym celem działalności jest zaspokajanie potrzeb społecznych w dziedzinie obrony¹. Jest to zatem produkcja czy też świadczenie bardzo specyficznej usługi, jaką jest usługa obronna. W okresie pokoju jest brak rynkowego zapotrzebowania na tego typu usługę. Stąd też nie jest to usługa adresowana, tzn. nie można tej usługi przypisać żadnej osobie fizycznej lub prawnej². Brak konkretnego odbiorcy usług obronnych uniemożliwia stwierdzenie zakresu ewentualnych przyszłych korzyści ekonomicznych płynących z utrzymywania i szkolenia sił zbrojnych w okresie pokoju, np. zminimalizowanie strat gospodarczych państwa powstałych w wyniku ewentualnej obcej agresji³, czy też powstałych w związku z klęskami żywiołowymi - w razie użycia sił zbrojnych do likwidacji ich skutków.

¹ Por. M. Koch, *Gospodarka wojskowa*, Warszawa, Wydawnictwo MON 1987, s. 11.

² Z. Pirożyński, *Koszty i źródła finansowania działalności nieprodukcyjnej*, W: „Studia finansowe” 1969 nr 6.

³ Por. L. Oleksyn, *Rachunek kosztów w systemie kierowania gospodarką wojskową*, Warszawa, WAP 1990, s. 58.

Świadczenie usług obronnych przez siły zbrojne nie daje podstaw do zwrotu poniesionych na nie nakładów, ponieważ w procesie szkolenia wojsk, który jest podstawową działalnością sił zbrojnych i należy go rozumieć jako jeden z elementów składających się na „produkcję” usługi obronnej, mamy jedynie do czynienia z zużywaniem środków materiałowych, a nie tworzeniem nowych wartości materialnych. Bardzo ważną cechą usługi obronnej jest znaczna, często trudna do przewidzenia, rozpiętość czasu między poniesionymi nakładami a możliwymi do uzyskania efektami. Należy bowiem pamiętać o tym, że nakłady na obronność mają charakter nakładów przyszłych okresów⁴.

Sterowanie działalnością gospodarczą w jednostkach i instytucjach wojskowych wymaga coraz doskonalszych metod jej oceny w celu usprawnienia procesu kierowania i zwiększenia efektywności gospodarowania. Zasady pomiaru efektywności wskazują, jak mierzyć efektywność różnych przedsięwzięć w świetle przyjętego kryterium oceny. Specyficznym, bo występującym tylko w wojsku, kryterium oceny działalności jednostek wojskowych jest stopień osiągniętej gotowości i zdolności bojowej. Jednak to kryterium, jako nadrzędne, powinno być rozpatrywane łącznie z innymi kryteriami obowiązującymi w poszczególnych dziedzinach działalności jednostki oraz kosztami ponoszonymi na uzyskanie gotowości bojowej.

Gospodarka wojskowa ma charakter nieprodukcyjny i jest w całości finansowana z budżetu państwa. Z tego względu brak jest uzasadnienia do stosowania przy ekonomicznej ocenie działalności sił zbrojnych takich syntetycznych mierników, jak zysk czy strata⁵. Materialne składniki potencjału bojowego sił zbrojnych (uzbrojenie i sprzęt wojskowy), z

⁴ S. Glinkowski, *Prawidłowości ekonomiczne w gospodarce wojskowej*, W: „Materiały i Studia”, Warszawa, WAP 1983, s. 104.

⁵ L. Oleksyn, *Rachunek kosztów w systemie kierowania gospodarką wojskową*, s. 59.

nielicznymi wyjątkami, nie mają popytowej wartości rynkowej. Wyklucza to możliwość zastosowania do oceny efektywności wykorzystywania tego sprzętu całej gamy wskaźników rentowności, powszechnie stosowanych w gospodarce cywilnej.

Na obecny kształt gospodarki wojskowej i jej specyfikę nie mały wpływ wywiera wielkość sił zbrojnych, ich struktura organizacyjna i terytorialne rozmieszczenie na całym obszarze państwa. Istotne znaczenie w tym zakresie ma również charakter i struktura procesów gospodarczych zachodzących w wojsku. Jest to przede wszystkim dwutorowość zaopatrzenia - w pieniądzu i w naturze - oraz zawężenie dystrybucyjnej funkcji pieniądza w wojskowych jednostkach budżetowych.

Przedstawione wyżej cechy charakterystyczne gospodarki wojskowej skłaniają do stwierdzenia, że są one trwałe i niezmiennie. Jednak się wydaje, że obecny specyficzny charakter gospodarki wojskowej wynika z gospodarki o modelu scentralizowanym. Wprowadzenie mechanizmów rynkowych w gospodarce narodowej wymusza poszukiwanie nowych rozwiązań ekonomicznych w gospodarce wojskowej, które pozwoliłyby na jej przekształcenie z dotychczasowej biernej i ograniczonej, na gospodarkę pełną i aktywną.

2.2. Wycena a zasady rachunkowości

Wycena, czyli ustalenie wartości aktywów i pasywów oraz wszelkich operacji gospodarczych, jest bardzo istotnym elementem ustawy o rachunkowości. Jest także jedną z podstawowych funkcji rachunkowości oraz jej praktyczną procedurą o fundamentalnym znaczeniu. Poprawna wycena powinna umożliwić użytkownikom informacji generowanych przez rachunkowość, należytą ocenę bieżącej sytuacji finansowej i majątkowej jednostki gospodarczej oraz jej zamierzeń na przyszłość. Podejmując zatem problematykę wyceny, nie można zapominać o wskazaniu tych za-

sad rachunkowości, które mają wpływ na tę wycenę oraz wskazaniu tych metod i reguł wyceny, które wpływają na kształt rachunkowości.

Jednostki i zakłady budżetowe wyceniają na dzień bilansowy swoje aktywa i pasywa według zasad określonych w art. 28 ustawy o rachunkowości. Wycenie tej podlegają:

1) inwestycje rozpoczęte - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia;

2) udziały w innych jednostkach i długoterminowe papiery wartościowe (lokaty) - według cen nabycia, pomniejszonych o odpisy spowodowane trwałą utratą ich wartości;

3) środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia lub wartości po aktualizacji wyceny, pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe);

4) zapasy rzeczowych składników majątku obrotowego oraz krótkoterminowe papiery wartościowe (przeznaczone do obrotu), z zastrzeżeniem punktu 5. - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, nie wyższych od ich cen sprzedaży netto na dzień bilansowy;

5) dłużne papiery wartościowe - według cen sprzedaży, z tym że różnice między ceną nabycia a aktualną ceną sprzedaży zalicza się do kosztów lub przychodów z operacji finansowych;

6) należności i zobowiązania, w tym również z tytułu pożyczek - w kwocie wymagającej zapłaty;

7) środki pieniężne, kapitały (fundusze), wyemitowane papiery wartościowe oraz pozostałe aktywa i pasywa - według wartości nominalnej.

Jednostki gospodarcze mają obowiązek wyceny aktywów i pasywów, z uwzględnieniem następujących zasad rachunkowości określonych w ustawie:

1. **Kontynuacji działania**, tj. uzasadnionego domniemania, że jednostka będzie prowadzić działalność gospodarczą w następnym roku obrotowym bez istotnego ograniczenia zakresu tej działalności; w sytuacjach

odmiennych (upadłość lub likwidacja) konieczne jest zastosowanie innych niż obowiązujące reguł wyceny.

2. **Memoriału**, tj. ujęcia ogółu operacji wpływających na wynik roku obrotowego niezależnie od stopnia uregulowania wynikających z nich rozrachunków.

3. **Ciągłości**, tj. konsekwentnego stosowania tych samych reguł wyceny.

4. **Cen historycznych z zachowaniem ostrożności**, tj. wykazywanie wyłącznie zysków osiągniętych, z uwzględnieniem przewidywanego ryzyka i groźących strat, dokonywania koniecznych zmniejszeń wartości majątku bez względu na wielkość osiągniętego wyniku finansowego.

5. **Istotności**, tj. odrębnego wykazywania wszystkich znaczących pozycji aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego w oddzielnych pozycjach.

6. **Indywidualnej wyceny**, tj. oddzielnego ustalania bieżącej wartości poszczególnych składników aktywów, pasywów oraz kształtujących wynik finansowy, z zachowaniem zasady istotności.

7. **Zakazu kompensat**, tj. saldowania różnych co do rodzaju składników aktywów i pasywów, przychodów i kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

Bardzo ważnym zagadnieniem w problematyce i procedurze wyceny majątku jest szczegółowe i jednoznaczne określenie treści stosowanych mierników wyceny. Międzynarodowe normy w tym zakresie są określone w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 2. Polskie uregulowania są zawarte w ustawie o rachunkowości. Określają one, że wyceny aktywów i pasywów, a więc majątku i źródeł jego pochodzenia, dokonuje się w cenach nabycia, kosztach wytworzenia lub cenach sprzedaży netto. Jednocześnie w art. 28, ust. 2. ustawy o rachunkowości jest wyjaśniony merytoryczny zakres (ustalone składniki) poszczególnych mierników wyceny.

Wycenie mienia wojskowych jednostek budżetowych poświęcono wiele artykułów i wydawnictw. W większości z nich autorzy odnoszą się głównie do majątku trwałego, pozostawiając niejako z boku problem wyceny majątku obrotowego.

W przypadku wyceny środków trwałych, autorzy „Metodyki inwentaryzacji i wyceny majątku wojska” zaproponowali zastosowanie metody - szczegółowej. Ma to swoje uzasadnienie, gdyż ta metoda pozwala zaktualizować jednocześnie wartość początkową środków trwałych oraz wartość ich dotychczasowego umorzenia, przy zastosowaniu odpowiednich wskaźników przeliczeniowych, ponieważ wskaźniki przeliczeniowe, ustalone i ogłaszane w obwieszczeniu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, uwzględniają relacje poziomu cen środków trwałych wykazanych w ewidencji księgowej i poziomu cen przyjętych za podstawę przeliczenia.

Wycena majątku obrotowego wojskowych jednostek budżetowych powinna się odbywać według zasad określonych w ustawie o rachunkowości i opisanych w „Metodyce inwentaryzacji i wyceny majątku wojska”. Jednocześnie należy całkowicie zrezygnować ze stosowania w wojsku umownie przyjętych cen ewidencyjnych, z uwzględnieniem rachunku odchyień od tych cen, na przykład w stosunku do leków w aptekach, gdyż one nie uwzględniają rzeczywistego poziomu cen rynkowych i aktualnej wartości majątku obrotowego, pozostającego w dyspozycji jednostki wojskowej.

Przeprowadzenie wyceny majątku wojska w każdej wojskowej jednostce budżetowej jest zadaniem trudnym i pracochłonnym. Przede wszystkim brak jest wystarczającej ilości odpowiednio przygotowanych kadr. Proces wyceny majątku wymaga także zebrania i przetworzenia bardzo dużej ilości informacji. Zastosowanie metod tradycyjnych może być mało efektywne i czasochłonne, należy więc w celu usprawnienia procedury wyceny majątku, w szerokim zakresie wykorzystać środki i narzędzia informatyki.

Bardzo ważnym zagadnieniem, wiążącym się z wyceną majątku wojska, jest wartościowa klasyfikacja zużycia tego majątku, głównie w procesie szkolenia wojsk. Należy zatem uznać za konieczne opracowanie na potrzeby wojska nowych lub zaadaptowanie istniejących rozwiązań z teorii wyceny i wartościowania. Jednym z możliwych rozwiązań tego problemu może być całkowite przejście na zasady powszechnie obowiązujące w gospodarce narodowej. Można też w tym celu wykorzystać istniejącą ewidencję jakościową majątku, tj. jego kategoryzację.

2.3. Zadania rachunkowości budżetowej wojska

Rachunkowość budżetowa wojska - to odzwierciedlenie procesów, wyrażonych w jednostkach pieniężnych, związanych z wykonywaniem budżetu resortu. Przedmiotem rachunkowości budżetowej wojska są nie tylko realizowane dochody i wydatki budżetowe lub pozabudżetowe, ale także wszelkie zaszciski gospodarcze wiążące się z realizacją budżetu resortu obrony narodowej oraz planów finansowych wojskowych jednostek i zakładów budżetowych.

Rachunkowość budżetowa wojska (jednostek i zakładów budżetowych) obejmuje także sprawozdawczość z wykonania planów finansowych, a w niektórych przypadkach również kalkulację kosztów wykonywanych zadań (np. w gospodarstwach pomocniczych).

Podstawowym zadaniem rachunkowości budżetowej wojska jest ewidencja wszelkich operacji gospodarczych związanych z wykonywaniem budżetu resortu obrony narodowej oraz dostarczenie danych liczbowych, czyli sprawozdawczość, o wykonaniu planów finansowych wojskowych jednostek i zakładów budżetowych, a także o wykonaniu budżetu, niezbędnych do analizy, kontroli i planowania. Kolejne zadanie, to ochrona mienia znajdującego się w dyspozycji jednostek i zakładów budżetowych. Dalsze zadania, to zapewnienie przestrzegania dyscypliny budżetowej i dyscypliny rozliczeń.

Realizację tych zadań zapewnia organizacja rachunkowości budżetowej, która jest jednolita dla wszystkich wojskowych jednostek i zakładów budżetowych. Tą jednolitość uzyskuje się przez stosowanie jednolitych: planów kont, klasyfikacji wydatków budżetowych i wzorów sprawozdań. Plany kont i klasyfikacja wydatków budżetowych zapewniają jednolite grupowanie danych liczbowych na potrzeby analizy, kontroli i planowania.

3. NOWY SYSTEM RACHUNKOWOŚCI WOJSKA

3.1. Plan kont i klasyfikacja wydatków

Zgodnie z art. 10, ust. 1. ustawy o rachunkowości, każda jednostka gospodarcza powinna mieć własny zakładowy plan kont, obejmujący:

- wykaz kont księgi głównej (kont ewidencji syntetycznej);
- przyjęte zasady księgowania operacji gospodarczych na kontach syntetycznych oraz zasady wyceny aktywów i pasywów (komentarz do poszczególnych kont);
- zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (kont ewidencji analitycznej) i ich powiązania z kontami księgi głównej.

Są to minimalne wymagania, w ustawie bowiem się nie określa wielu innych szczegółów, jakie powinien zawierać plan kont, aby ułatwić prowadzenie rachunkowości w jednostce gospodarczej.

W odniesieniu do rachunkowości budżetowej wojska, w Departamencie Ekonomicznym MON został opracowany „Wzorcowy plan kont dla wojskowych jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych”. Stanowi on załącznik do „Zarządzenia nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w państwowych jednostkach budże-

towych i jednostkach gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej”.

„Wzorcowy plan kont ...” zawiera wykaz kont syntetycznych i krótki, bardzo ogólny, komentarz do nich. Jest podstawą opracowania „Jednolitego zakładowego planu kont”, który obowiązuje w wojskowych jednostkach budżetowych od 1 stycznia 1998 r. Opracowany przez Departament Ekonomiczny MON „Jednolity zakładowy plan kont dla wojskowych jednostek budżetowych” (sygn. Fin. wewn. 90/97) dotyczy wojskowych jednostek budżetowych wszystkich szczebli i obejmuje całość kształt problemów ewidencyjnych, mogących wystąpić w tych jednostkach. Plan ten zawiera następujące zespoły kont:

1. **Zespół 0 „Majątek trwały”**, służy do ewidencji operacji gospodarczych związanych z majątkiem trwałym, jego umorzeniem oraz realizowanymi przez jednostkę inwestycjami.

2. **Zespół 1. „Środki pieniężne i rachunki bankowe”**, przeznaczony do ewidencji operacji gospodarczych związanych ze środkami pieniężnymi oraz znakami wartościowymi.

3. **Zespół 2. „Rozrachunki i roszczenia”**, służy do ewidencji operacji gospodarczych związanych z rozrachunkami i roszczeniami wojskowych jednostek budżetowych.

4. **Zespół 3. „Materiały i towary”**, przeznaczony do ewidencji operacji gospodarczych związanych z rozliczeniem zakupu materiałów, towarów i usług oraz ewidencji wartości rzeczowych składników majątku obrotowego.

5. **Zespół 4. „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”**, służy do ewidencji kosztów funkcjonowania wojskowych jednostek budżetowych w układzie podmiotowym i zadaniowym.

6. **Zespół 6. „Produkty”**, przeznaczony do ewidencji produktów wytwarzanych przez wojskowe jednostki budżetowe (uboczną działalność gospodarczą) oraz do rozliczeń międzyokresowych kosztów.

7. **Zespól 7. „Przychody i koszty ich uzyskania”**, służy do ewidencji operacji gospodarczych związanych z przychodami, jakie uzyskują wojskowe jednostki budżetowe oraz kosztami uzyskania tych przychodów.

8. **Zespól 8. „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”**, służy do ewidencji operacji gospodarczych związanych z funduszami, jakie funkcjonują w wojskowych jednostkach budżetowych oraz do ustalania wyniku finansowego i jego rozliczenia.

9. **Zespól 9. „Wydatki budżetowe”**, przeznaczony do pozabilansowej ewidencji operacji gospodarczych związanych z wydatkami budżetowymi.

Jednolity zakładowy plan kont obejmuje wykaz kont syntetycznych oraz komentarz do nich, określający:

- treść ekonomiczną kont lub grup kont, czyli rodzaj księgowanych na nich operacji gospodarczych oraz charakter sald;
- sposób księgowania najbardziej typowych operacji gospodarczych, ze wskazaniem kont przeciwstawnych;
- minimalne wymagania w zakresie prowadzenia ewidencji szczegółowej do poszczególnych kont oraz rodzaje urządzeń księgowych, na których ta ewidencja ma być prowadzona.

Pewne wątpliwości budzi jednak stosowane nazewnictwo i zasady ustalania rozbudowy analitycznej kont. Na podstawie art. 83 ustawy o rachunkowości, wzorcowe plany kont mogą ustalać prezes Narodowego Banku Polskiego, przewodniczący Komisji Papierów Wartościowych i minister finansów, natomiast art. 10, ust. 2. ustawy określa, że zakładowy plan kont ustala i aktualizuje kierownik jednostki, z uwzględnieniem przepisów art. 83. Zdaniem autora, „Wzorcowy plan kont dla państwowych jednostek budżetowych i jednostek gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej”, stanowiący załącznik do „Zarządzenia nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r. ...”,

należało nazwać: „Jednolity plan kont dla jednostek organizacyjnych Ministerstwa Obrony Narodowej”. Plan ten powinien mieścić w sobie:

- wykaz symboli i nazw kont syntetycznych;
- komentarz do planu kont określający: treść ekonomiczną kont, charakter sald poszczególnych kont i zasady funkcjonowania kont syntetycznych;
- zasady korespondencji kont, zakres i sposób prowadzenia ewidencji analitycznej (podział pionowy i poziomy kont syntetycznych);
- zasady i metody amortyzacji (umarzania) środków trwałych o niskiej wartości;
- zasady prowadzenia rachunku kosztów;
- wykaz stosowanych ksiąg rachunkowych, a w przypadku prowadzenia rachunkowości przy użyciu komputera - wykaz zbiorów stanowiących księgi rachunkowe na nośnikach danych.

Tak opracowany jednolity plan kont powinien być podstawą do opracowania zakładowych planów kont we wszystkich wojskowych jednostkach budżetowych (oddziałach gospodarczych).

Jak wyżej zaznaczono, zakładowy plan kont ustala i wprowadza do niego zmiany kierownik jednostki gospodarczej, a w wojsku - dowódca wojskowej jednostki budżetowej (oddziału gospodarczego). Zakładowy plan kont, oprócz danych zawartych w jednolitym planie kont, powinien zawierać:

- zasady tworzenia, oznakowania i prowadzenia kont analitycznych do określonych kont syntetycznych, wykaz tych kont oraz rodzaj prowadzonej ewidencji analitycznej (ilościowo-wartościowa, wartościowa lub ilościowa);
- określenie cen, po jakich będą ewidencjonowane materiały, towary i produkty;
- wykaz środków trwałych o charakterze wyposażenia, które podlegają wyłącznie ewidencji ilościowej;

- określenie zasad wyceny produkcji w toku;
- wykaz materiałów i towarów (rodzaje i wartość) odpisywanych w koszty bezpośrednio po ich zakupie;
- zakres zdarzeń gospodarczych, które mogą być dokumentowane tzw. dowodami wewnętrznymi, wystawionymi przez pracowników jednostki;
- wykaz i zasady funkcjonowania kont pozabilansowych.

Należy jednak podkreślić, że zgodnie z ustawą o rachunkowości, w przypadku prowadzenia księgowości przy użyciu komputera, do zakładowego planu kont powinna być dołączona pełna dokumentacja systemu informatycznego, która obejmuje:

- wykaz i opis zbiorów stanowiących księgi rachunkowe na nośnikach czytelnych dla komputera;
- wykaz programów, wraz z pisemnym stwierdzeniem dopuszczenia do stosowania przez jednostkę każdego nowego lub zmienionego programu;
- opis przeznaczenia każdego programu, sposobu jego działania (reguły obliczeń, ewidencji, kontroli i wydruku danych) oraz wykorzystania podczas przetwarzania danych;
- zasady ochrony danych;
- sposoby zapewnienia właściwego stosowania programów;
- zasady ewidencji przebiegu przetwarzania danych.

Jednolity zakładowy plan kont nie zawiera kont **Zespołu 5. „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”**, służącego do ewidencji i rozliczania kosztów w układzie kalkulacyjnym oraz według miejsc powstawania kosztów. Oznacza to, że od 1 stycznia 1998 r. rachunek kosztów w wojskowych jednostkach budżetowych będzie prowadzony tylko w ograniczonym zakresie, tzn. tylko w układzie rodzajowym. Jest to niezgodne z postanowieniami „Zarządzenia nr 8/MON ministra obrony na-

rodowej z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie szczególnych zasad prowadzenia rachunkowości w państwowych jednostkach budżetowych i jednostkach gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej”, gdyż „Wzorcowy plan kont ...”, stanowiący załącznik do tego zarządzenia, zawiera konta 5. zespołu.

Ponadto opis 4. zespołu kont jest błędny, ponieważ ewidencja kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych w układzie podmiotowym bardziej się odnosi do miejsc powstawania kosztów, czyli do zespołu 5., niż do kosztów rodzajowych, za które można ewentualnie uznać układ zadaniowy.

Ustalając sposoby prowadzenia ewidencji pomocniczej należy mieć na uwadze to, że jednostki i zakłady budżetowe są zobowiązane do grupowania danych o dochodach, wydatkach i kosztach, ze szczególnością odpowiadającą klasyfikacji budżetowej. Zmiany w zasadach wykonywania budżetu, gospodarki finansowej lub sprawozdawczości muszą być obowiązkowo wprowadzane do zakładowych planów kont.

Opracowano także nową „Klasyfikację analityczną dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów Ministerstwa Obrony Narodowej”. Została ona wprowadzona do użytku w wojskowych jednostkach budżetowych od dnia 1 stycznia 1998 r., na podstawie decyzji dyrektora Departamentu Budżetowego Ministerstwa Obrony Narodowej nr 25 z dnia 3 grudnia 1997 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów Ministerstwa Obrony Narodowej. Nowa klasyfikacja jest zgodna z powszechnie obowiązującym w państwie systemem klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych, zawiera jednak pewne odmienne elementy, które wynikają z delegacji zawartej w prawie budżetowym. Uwzględnia ona wymogi nowego systemu rachunkowości budżetowej wojska i rozwiązania stosowane w armiach NATO.

Na uwagę zasługuje umieszczenie w jednym z załączników zasad wykorzystania klasyfikacji analitycznej dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów MON, w powiązaniu z jednolitym zakładowym planem kont dla wojskowych jednostek budżetowych. Opisana budowa symbolu konta w zespole 4. i w zespole 9. oraz przykłady kwalifikowania kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych na podstawie zrealizowanych wydatków budżetowych, ułatwią prowadzenie rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych, zgodnie z zasadami określonymi w zarządzeniu nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r.

Jednak za nieuzasadnione należy uznać umieszczenie w „Klasyfikacji analitycznej dochodów i wydatków budżetowych....” załączników zawierających klasyfikację zadań budżetu MON i klasyfikację podmiotów układu zadaniowego MON. Klasyfikacje zawarte w tych załącznikach służą do ewidencji kosztów i powinny być umieszczone w „Jednolitym zakładowym planie kont ...”, jako rozbudowa analityczna kont zespołu 4. (klasyfikacja zadań) i zespołu 5. (klasyfikacja podmiotów układu zadaniowego). Zdaniem autora, „Klasyfikacja analityczna dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów Ministerstwa Obrony Narodowej”, powinna się odnosić do kont zespołu 9. - „Wydatki budżetowe” - i zawierać takie elementy, które pozwolą na opracowanie sprawozdania oraz umożliwią prawidłową kontrolę wykonania budżetu resortu.

Wydawnictwem pomocnym dla osób prowadzących ewidencję syntetyczną w wojskowych jednostkach budżetowych, jest opracowane przez Departament Ekonomiczny MON „Vademecum księgowania. Przykłady księgowania typowych operacji gospodarczych w wojskowej jednostce budżetowej” (sygn. Fin. wewn. 68/97). Zostało ono wprowadzone do użytku decyzją nr 9 dyrektora Departamentu Ekonomicznego z dnia 1 października 1997 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania „Vademecum księgowania”.

3.2. Ewidencja ilościowo-wartościowa

Prace nad budową zintegrowanego systemu ewidencji materiałowo-finansowej (ilościowo-wartościowej) trwały od dawna. Były opracowywane różne informacje i bardzo ogólne koncepcje, lecz żadna z nich nie została skierowana nawet do wstępnych uzgodnień wewnątrzresortowych. Obecnie te prace zostały zintensyfikowane, wobec konieczności dostosowania gospodarki wojska do praw rządzących gospodarką narodową oraz standardów międzynarodowych.

Koncepcja wdrożenia ewidencji ilościowo-wartościowej ma również swoje funkcjonalno-ekonomiczne uzasadnienie. Funkcjonujące dotychczas obok siebie systemy ewidencji materiałowej i finansowej są informacyjnie niespójne, przez co są mało przydatne w szeroko rozumianym zarządzaniu majątkiem wojska, w planowaniu i realizacji wszelkiego rodzaju przedsięwzięć, w działalności gospodarczej i sprawozdawczości.

Podstawą prawną do wprowadzenia ewidencji ilościowo-wartościowej w wojsku jest ustawa o rachunkowości. Zachodzi zatem potrzeba zbudowania nowego jakościowo systemu ewidencji gospodarczej w wojsku, czyli nowego systemu rachunkowości. Ten system powinien obejmować swoim zakresem, oprócz ewidencji ilościowo-wartościowej, także pełny systematyczny rachunek kosztów w odpowiednich przekrojach ewidencyjnych (rodzajowym, kalkulacyjnym i według miejsc powstawania).

Zbudowanie takiego systemu rachunkowości wymaga spełnienia następujących warunków:

a) opracowania resortowej klasyfikacji rzeczowych składników majątku, pozwalającej na jednoznaczne jego identyfikowanie w urządzeniach księgowych lub - w uzgodnieniu z Głównym Urzędem Statystycznym - rozszerzenie Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych (KRŚT) o grupę uzbrojenia i sprzętu wojskowego;

b) opracowania metodyki inwentaryzacji i wyceny majątku wojska;

c) określenia stawek amortyzacji dla uzbrojenia i sprzętu wojskowego;
d) przeprowadzenia pełnej inwentaryzacji i wyceny majątku wojska;
e) opracowania nowych zasad rachunkowości, wynikających z ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem ewidencji ilościowo-wartościowej i rachunku kosztów;

f) opracowania nowego planu kont dla wojskowych jednostek i zakładów budżetowych, obejmującego ewidencję ilościowo-wartościową oraz rachunek kosztów (szczegółowe omówienie tej problematyki przedstawiono w niniejszym podrozdziale);

g) opracowania systemu informatycznego rachunkowości wojska, obejmującego ewidencję ilościowo-wartościową i rachunek kosztów (szczegóły tego zagadnienia omówiono w podrozdziale 3.4.).

Część spośród wyżej wymienionych przedsięwzięć jest już w pełni zrealizowana, pozostałe są w trakcie realizacji.

Dzięki wprowadzeniu ewidencji ilościowo-wartościowej do nowego systemu rachunkowości w wojsku, można także osiągnąć następujące cele:

1) ewidencjonowane zdarzenia gospodarcze, ujmowane w różnych przekrojach, charakteryzujące się wysoką wiarygodnością, będą szeroko wykorzystywane w zarządzaniu majątkiem wojska oraz w planowaniu, realizacji i kontroli wykonania budżetu resortu;

2) informacje dostarczane poszczególnym szczeblom zarządzania (dowodzenia) w postaci sprawozdań i zestawów informacji (analiz ekonomicznych) w ujęciu ilościowo-wartościowym, powinny dawać pełny (prawdziwy i rzetelny) obraz stanu gospodarki wojska;

3) zapewnienie, w określonym miejscu i zakresie, ochrony mienia pozostającego w zarządzie wojska.

Realizacja tych celów umożliwi dokonywanie na szczeblu:

1) **jednostki wojskowej będącej oddziałem gospodarczym** - oceny stopnia realizacji poszczególnych zadań, prowadzenia racjonalnej gospodarki zapasami i przydzielonymi środkami finansowymi, zapewnienia właściwej ochrony mienia będącego w jej zarządzie;

2) **rodzaju sił zbrojnych** - racjonalnego sterowania alokacją zapasów i środków budżetowych, stosownie do zadań wykonywanych przez podległe jednostki organizacyjne oraz pełnej oceny działalności tych jednostek, zwłaszcza od strony ekonomicznej;

3) **centrum** - racjonalnego podziału środków budżetowych na poszczególnych dysponentów środków budżetowych, planowania i programowania rozwoju sił zbrojnych, z uwzględnieniem kosztów poszczególnych przedsięwzięć

Zgodnie z opracowaną przez Departament Ekonomiczny MON „Koncepcją ewidencji ilościowo-wartościowej w wojsku”, podstawowe zadania związane z wdrożeniem, a następnie prowadzeniem tej ewidencji, będą spoczywać na wojskowych jednostkach budżetowych, które są oddziałami gospodarczymi.

Wdrożenie ewidencji ilościowo-wartościowej pozwoli na skupienie w jednym miejscu, tj. w pionie głównego księgowego, dotychczas rozproszonych w różnych służbach logistycznych zagadnień ewidencji całości majątku wojska. Wymusi to ujednoczenie sposobu ewidencjonowania i przepływu danych sprawozdawczych. Jednolity sposób ewidencjonowania wpłynie na ograniczenie ilości i wymusi zunifikowanie dokumentów materiałowo-finansowych regulujących dotychczas gospodarkę materiałową w jednostkach wojskowych. W tym względzie należy rozważyć możliwość całkowitego przejścia na powszechnie obowiązujące w gospodarce dokumenty obrotu materiałowego.

Wprowadzenie ewidencji ilościowo-wartościowej pozwoli także na księgowe ujęcie wartości majątku, jakim dysponuje wojsko. Wpłynie to na racjonalizację procesów zarządzania tym majątkiem oraz usprawni procesy planistyczne. Dane z ewidencji ilościowo-wartościowej, dotyczące majątku wojska, pozwolą wreszcie na pełne wdrożenie systematycznego rachunku kosztów w układzie rodzajowym, kalkulacyjnym i według miejsc ich powstawania. W przyszłości ułatwi to wprowadzenie rachunku kosz-

tów normatywnych funkcjonowania poszczególnych komponentów sił zbrojnych, które będą mogły być wykorzystywane w komputerowym modelu zarządzania zasobami obronnymi DRMM.

3.3. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej wojska

Szczególne zasady rachunkowości budżetowej wojska reguluje „Zarządzenie nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w państwowych jednostkach budżetowych i jednostkach gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej”. Zostało ono wydane na podstawie przepisów prawa budżetowego, w porozumieniu z ministrem finansów, i weszło w życie 1 stycznia 1998 r. Czytając treść zarządzenia odnosi się wrażenie, że było ono przygotowywane w pośpiechu, bez dokonania szczegółowej analizy zagadnień, które miały być uregulowane tym zarządzeniem, a wiele zapisów budzi wątpliwości natury merytorycznej i formalnej.

Z punktu widzenia zasad prowadzenia rachunkowości oraz wyceny składników majątku i ich umarzania, określonych w ustawie o rachunkowości, największe kontrowersje budzą zapisy par. 4. zarządzenia. W ust. 1, 3 i 4 tego paragrafu są określone zasady zaliczania składników majątku do środków trwałych oraz ich wyceny i umarzania. Mogą one mieć zastosowanie w stosunku do sprzętu powszechnego użytku występującego i w wojsku, i w gospodarce narodowej. Na podstawie par. 4., ust. 2., do środków trwałych także się zalicza uzbrojenie i sprzęt wojskowy, a więc takie składniki majątku, które występują tylko w wojsku. Prawdopodobnie z tego względu w par. 4., ust. 5., pkt. 1. wprowadzono zapis, że umorzeniu w pełnej wartości, poprzez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, podlega uzbrojenie i sprzęt wojskowy oraz

inne składniki majątku wymienione w kolejnych punktach ust. 5. Przyjęcie takiego zapisu ewidentnie narusza dwie bardzo ważne zasady rachunkowości, a mianowicie: **zasadę współmierności** (art. 6., ust. 2. ustawy o rachunkowości) i **zasadę istotności** (art. 8. ustawy o rachunkowości). Można sobie wyobrazić skalę problemu, jeżeli do użytkowania zostanie przyjęte uzbrojenie znacznej wartości, na przykład czołg lub samolot. Jak taka sytuacja (zdarzenie gospodarcze) wpłynie na wysokość kosztów funkcjonowania jednostki w roku przyjęcia sprzętu do używania i jaka będzie wysokość tych kosztów w latach następnych? Czy koszty te będą współmierne do okresu użytkowania sprzętu? Czy z ekonomicznego punktu widzenia są to koszty istotne dla oceny działalności jednostki, czy też nieistotne? Są to pytania, na które należało uzyskać jednoznaczną odpowiedź przed ostatecznym zredagowaniem treści par. 4 zarządzenia. Uzbrojenie bowiem i sprzęt wojskowy jest taką kategorią majątku wojska, która spełnia wszystkie warunki określone w ustawie o rachunkowości dla środków trwałych. Przyjęcie w stosunku do uzbrojenia i sprzętu wojskowego powszechnych zasad umarzania, tj. okresowego spisywania w koszty, czyli amortyzacji, wydaje się być w pełni uzasadnione, chociaż w przyszłości może się okazać niewystarczające dla potrzeb gospodarki wojskowej.

Wątpliwości budzi także powtarzające się kilka razy w treści zarządzenia powoływanie się na przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych. W szczególności chodzi o zapis dotyczący wartości pozostałych środków trwałych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100 proc. ich wartości w miesiącu, w którym zostały przyjęte lub oddane w użytkowanie. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 1993 r. nr 106, poz. 482, wraz z późniejszymi zmianami) oraz we wszystkich przepisach wykonawczych do tej ustawy, nie została określona żadna kwota dotycząca omawianych kwestii. Na podstawie

wyżej cytowanej ustawy, minister finansów wydał rozporządzenie z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (tekst jednolity Dz. U. z 1994 r. nr 104, poz. 508), w którym jest określona minimalna wartość środka trwałego. Nową definicję środków trwałych zawiera art. 3., ust. 1., pkt. 11. ustawy o rachunkowości. W tej definicji nie została określona dolna granica wartości składników majątkowych uznanych za środki trwałe, jednak minister finansów w nowym rozporządzeniu z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. nr 7, poz. 34, wraz z późniejszymi zmianami) określił maksymalną wartość składników majątkowych, których nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie może być uznane za koszty uzyskania przychodu.

Polskie prawo podatkowe nie zalicza wyżej cytowanych rozporządzeń ministra finansów do pakietu przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tej sytuacji powoływanie się na przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych jest błędem merytorycznym i należy je uznać za bezzasadne, tym bardziej że w par. 2. zarządzenia są zawarte wyjaśnienia pojęć, natomiast pominięto bliższe sprecyzowanie pojęcia przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, co jest błędem formalnym zarządzenia.

Kolejną wątpliwość budzi także zapis par. 9., ust. 3. zarządzenia o treści: „Dowódca (kierownik) jednostki może określić środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, umorzone w 100 proc. ich wartości, które podlegają wyłącznie ewidencji ilościowej”. Przyjmując stwierdzenie zawarte w rozdziale II punkt 1. niniejszego opracowania, że w gospodarce narodowej siły zbrojne stanowią jednolite gospodarstwo, bez względu na ich strukturę organizacyjną, należy we wszystkich jednost-

kach organizacyjnych sił zbrojnych stosować jednolite zasady rachunkowości, w tym także określanie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających wyłącznie ewidencji ilościowej. Niezrozumiały jest także zapis mówiący o umorzonych składnikach majątku w 100 proc. ich wartości. Jak mogły zostać umorzone, jeżeli dotychczas nie była prowadzona ewidencja ilościowo-wartościowa i nie funkcjonowały w pełnym zakresie konta zespołu 0 „Planu kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych” dotyczące ewidencji i umorzenia majątku trwałego?

(Uwagi autora, dotyczące załączonego do zarządzenia „Wzorcowego planu kont dla państwowych jednostek budżetowych i jednostek gospodarki pozabudżetowej podległych Ministrowi Obrony Narodowej”, zostały opisane w podrozdziale 3.1. niniejszego rozdziału).

Wyżej przedstawione uwagi prowadzą do wniosku, że przedmiotowe zarządzenie ministra obrony narodowej powinno być znowelizowane. Tę nowelizację należy poprzedzić szeroką konsultacją w środowisku wojskowym i cywilnym odnośnie zasad gospodarowania majątkiem (wycena, umorzenie i amortyzacja), zasad prowadzenia ewidencji ilościowo-wartościowej, prowadzenia systematycznego rachunku kosztów w wojskowych jednostkach budżetowych oraz rozliczania kosztów, a także budowy planu kont i analitycznej rozbudowy poszczególnych kont. W tym zakresie należy wykorzystać wiedzę zarówno środowisk akademickich, jak i praktyków gospodarczych, wykonujących zadania związane z prowadzeniem rachunkowości w oddziałach gospodarczych.

3.4. System informatyczny rachunkowości budżetowej wojska

Od roku 1990 rachunkowość finansowa wojska jest prowadzona z wykorzystaniem mikrokomputerowego systemu informatycznego MSI „ŚREDNIA - K”. Jest on rozwinięciem SI „ŚREDNIA - 1”, eksploatowanego od 1980 r. na komputerach serii **ODRA 1300**.

MSI „ŚREDNIA - K” realizuje następujące funkcje:

- zakładanie struktury bazy danych księgowych;
- rejestracja i kontrola obrotów;
- aktualizacja bazy danych księgowych i jej przekształcenia;
- wydruki ewidencyjne i sprawozdawcze (sporządzanie pełnych i wycinkowych sprawozdań finansowych);
- informowanie o dokonanych zapisach księgowych w różnych przekrojach;
- rejestracja słowników kont, tworzenie maszynowych nośników danych oraz współpraca z innymi systemami i podsystemami informatycznymi.

W informatycznej rachunkowości finansowej stosuje się ujednoliczone zasady numerowania i archiwizowania dowodów księgowych, umożliwiające jednoznaczną identyfikację zapisów księgowych sporządzonych na ich podstawie.

MSI „ŚREDNIA - K” nie może pracować z wykorzystaniem relacyjnych baz danych, a także w sieci. Nie jest podatny na zmiany wynikające z przepisów i nie nadaje się do zmodyfikowania, w sposób zapewniający pełną realizację, zadań wynikających z wprowadzenia ewidencji ilościowo-wartościowej. Dodatkowym elementem przesądzającym o braku możliwości zmodyfikowania MSI „ŚREDNIA - K” jest równoległe funkcjonowanie dwóch dodatkowych modułów do bieżącej rejestracji obrotów oraz do sporządzania dodatkowego sprawozdania finansowe-

go z realizacji budżetu według układu wykonawczego. Kolejnym ograniczeniem systemu, utrudniającym zmodyfikowanie pod kątem integracji z ewidencją ilościowo-wartościową, jest brak możliwości rozbudowy analitycznej kont. W tym systemie symbol konta może się składać maksymalnie z dwunastu znaków, a jest to za mało, aby przetwarzać dane w różnych przekrojach ewidencyjnych i sprawozdawczych.

Zatem należy uznać, że funkcjonujący obecnie system informatyczny MSI „ŚREDNIA - K”, obsługujący rachunkowość finansową, w którym nie są wykorzystywane nowoczesne narzędzia programowania jest przestarzały i nie odpowiada aktualnym potrzebom informacyjnym rachunkowości budżetowej wojska. Tworzenie nowych wersji tego systemu wynikających ze zmian przepisów oraz jego dalsze funkcjonowanie tylko w środowisku DOS, bez możliwości pracy w sieci, jest bezcelowe.

Ewidencja materiałowa, w tym ewidencja ilościowo-wartościowa, była dotychczas prowadzona w niektórych służbach zaopatrzenia poza systemem księgowości finansowej (syntetycznej) przeważnie techniką ręczną lub z wykorzystaniem lokalnych programów informatycznych. Te programy uwzględniają co prawda aktualnie obowiązujące zasady ewidencji majątku poszczególnych służb i przyjęte wzory druków, lecz się posługują różnymi rozwiązaniami indeksowymi i nie zaspokajają w sposób jednorodny podstawowych potrzeb informacyjno-sprawozdawczych.

Przeprowadzona analiza możliwości wykorzystania funkcjonujących w wojsku autonomicznych systemów (programów) informatycznych ewidencji rzeczowych składników majątku, wykazała ich ograniczoną użyteczność w systemie analitycznej ewidencji ilościowo-wartościowej, zintegrowanej z księgowością finansową.

W tej sytuacji zachodzi potrzeba opracowania nowego systemu informatycznego rachunkowości wojska, który obejmowałby rachunkowość finansową, ewidencję ilościowo-wartościową majątku trwałego i obrotowego, rachunek kosztów i kontrolę wykonania budżetu (ewidencję

wydatków budżetowych). Ten system powinien być napisany z zastosowaniem nowocześniejszego od DOS-a środowiska operacyjnego (np. Windows, UNIX) i przy wykorzystaniu obsługi relacyjnych baz danych (np. VISUAL FOXPRO 3.0, ACCESS).

Konstruując mikrokomputerowy system rachunkowości należy przestrzegać zasady rachunkowości (zasady metodologiczne i organizacyjne) oraz systemu informatycznego (zasady tworzenia bazy informacyjnej, wyboru środków technicznych i zabezpieczenia programowego). Należy także pamiętać, że ten system powinien być zgodny z postanowieniami:

1. Ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jednolity Dz. U. z 1993 r. nr 72, poz. 344, wraz z późniejszymi zmianami), jako podstawowego prawnego źródła standardów rachunkowości budżetowej.

2. Ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (Dz. U. nr 121, poz. 591).

3. Rozporządzenia ministra finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. nr 7, poz. 362, wraz z późniejszymi zmianami).

4. Rozporządzenia ministra finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. nr 6, poz. 35).

5. Zarządzenia nr 46 ministra finansów z dnia 1 sierpnia 1995 r. w sprawie szczególnych zasad prowadzenia rachunkowości oraz jednolitych planów kont dla państwowych i gminnych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych, państwowych i gminnych funduszy celowych oraz gmin i ich związków (Dz. Urz. Min. Fin. nr 14, poz. 60).

6. Zarządzenia nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w państwowych jednostkach budżetowych i jednostkach gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej (Dz. Rozk. MON, poz. 10).

7. Przyjętymi w wojsku standardami w zakresie języka programowania oraz tendencjami (założeniami) informatyzacji sił zbrojnych.

Biorąc jednak pod uwagę koszty związane z zaprojektowaniem, testowaniem, próbną eksploatacją oraz dystrybucją i szkoleniem personelu do obsługi nowego systemu informatycznego, a także bardzo krótki czas pozostający do pełnego wdrożenia ewidencji ilościowo-wartościowej i nowego systemu rachunkowości w wojsku, należy bardzo poważnie rozważyć możliwość zakupu gotowego licencjonowanego oprogramowania w formie pakietu zintegrowanego, wspomagającego zarządzanie jednostką wojskową, którego integralną częścią byłby moduł finansowo-księgowy. Obecnie na rynku jest bardzo bogata oferta tego typu oprogramowania.

ZAKOŃCZENIE

Rozwijający się w Polsce model gospodarki rynkowej przenika wszystkie dziedziny życia gospodarczego, w tym także sektor publiczny, do którego zaliczamy gospodarkę wojskową. Silna presja rynku na poszukiwanie zamówień na wyroby i usługi oraz swoboda wyboru dostawców, stwarzają duże możliwości zastosowania efektywniejszych rozwiązań w gospodarce wojska, w tym także rozwiązań obniżających wydatki budżetowe.

Istotnym hamulcem przekształceń gospodarki wojskowej i jej przystosowania do warunków gospodarki rynkowej jest trwający proces restrukturyzacji sił zbrojnych. Transformację gospodarki wojskowej także utrudnia obowiązujący jeszcze system uproszczonej rachunkowości oraz dwutorowe zaopatrywanie wojskowych jednostek budżetowych: w pieniądzu i w naturze.

W celu pełnego dostosowania systemu rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych i jednostek gospodarki pozabudżetowej do rozwiązań stosowanych powszechnie w gospodarce narodowej oraz standardów międzynarodowych, w resorcie obrony narodowej podjęto szereg

bardzo ważnych decyzji. Są to przede wszystkim decyzje dotyczące zmian w systemie rachunkowości wojska oraz zmian organizacyjnych w systemie zarządzania gospodarką wojskową. Zgodnie z tymi decyzjami nowy system rachunkowości budżetowej wojska został wdrożony w resorcie od 1 stycznia 1998 r. Podstawowymi elementami tego systemu, których dotychczas brakowało, będą: ewidencja ilościowo-wartościowa całego majątku wojska oraz pełny systematyczny rachunek kosztów. Od 1 stycznia 1998 r. w wojskowych jednostkach budżetowych został utworzony pion głównego księgowego. Dotychczas tę funkcję spełniał szef służby finansowej oddziału gospodarczego, jednak zakres wykonywanych obowiązków i ponoszonej odpowiedzialności, wynikający ze zmian w systemie rachunkowości, w pełni uzasadnia także zmiany organizacyjno-etatowe. Główny księgowy wojskowej jednostki budżetowej odpowiada za całokształt ewidencji gospodarczej oraz właściwe i terminowe przygotowanie wiarygodnych danych niezbędnych do prawidłowego zarządzania gospodarką wojska w podstawowych komponentach organizacyjnych sił zbrojnych.

Pełne wprowadzenie projektowanych zmian umożliwi określenie:

- wartości całego majątku wojska;
- stopnia jego ekonomicznego zużycia;
- wartości poszczególnych składników majątku stanowiących zapasy;
- kosztów ćwiczeń i szkolenia;
- kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych.

Dane uzyskane z ewidencji ilościowo-wartościowej będą szeroko wykorzystywane w zarządzaniu procesami gospodarczymi zachodzącymi w wojsku, w tym w planowaniu i realizacji budżetu resortu. Sprawozdania i inne informacje w ujęciu ilościowym i wartościowym, dostarczane poszczególnym szczeblom zarządzania, będą dawały pełny obraz o stanie gospodarki wojska. Umożliwi to podejmowanie racjonalnych decyzji w dowodzeniu siłami zbrojnymi i zarządzaniu majątkiem wojska oraz rzetelną ekonomiczną ocenę działalności wojskowych jednostek budżetowych.

BIBLIOGRAFIA

1. Cewe J., *Rachunkowość budżetowa*. Warszawa, Wydawnictwa Szkolne i Pedagogiczne 1974.
2. Daniluk M., *Wojsko w gospodarce rynkowej*. Warszawa, Wydawnictwo Bellona 1994.
3. Glinkowski S., *Prawidłowości ekonomiczne w gospodarce wojskowej*. W: „Materiały i Studia”, Warszawa, WAP 1983.
4. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., *Rachunkowość finansowa*. Część I. Warszawa, Wydawnictwo DIFIN 1996.
5. Jaruga A., Nowak W. A., *Transformacja polskiej rachunkowości sektora publicznego: historia i teraźniejszość*. Materiały z Konferencji Naukowej na temat: Transformacja rachunkowości sektora publicznego. Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź 23-24.05.1996.
6. Koch M., *Gospodarka wojskowa*. Warszawa, Wydawnictwo MON 1987.
7. Koch M., *Oddział gospodarczy. Elementy teorii i działalności praktycznej*. Warszawa, Wydawnictwo MON 1993.
8. *Leksykon rachunkowości*. Red. E. Nowak, Warszawa, Wydawnictwo Naukowe PWN 1996.
9. Michałowski St., Wiśniewski K., *Metodyka inwentaryzacji i wyceny majątku wojska*. Warszawa, Akademia Obrony Narodowej 1996.
10. Napieralska J., *Plan kont z komentarzem dla państwowych i gminnych jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych oraz gmin i ich związków w świetle ustawy o rachunkowości i zarządzenia nr 46 ministra finansów z dnia 1 sierpnia 1995 r.* Wrocław, EKSPERT Wydawnictwo i Doradztwo 1997.
11. Nisengolc St., *Komentarz do zasad rachunkowości*. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz komentarz do niej. Warszawa, TWIGGER S.A., ECOSTAR, Biblioteka Doradcy Podatkowego, 1996.

12. Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*. Wydanie II zmienione, Warszawa, Wydawnictwa Prawnicze PWN 1996.

13. *Mikrokomputery w rachunkowości finansowej*. Red. J. Ochman. Warszawa, PWE 1991.

14. Oleksyn L., *Pojęcie gospodarki obronnej*. W: „Zeszyty Naukowe” 1997 nr 1(26), Warszawa, Akademia Obrony Narodowej 1997.

15. Oleksyn L., *Rachunek kosztów w systemie kierowania gospodarką wojskową*. Warszawa, Wojskowa Akademia Polityczna 1990.

16. Pirożyński Z., *Koszty i źródła finansowania działalności nieprodukcyjnej*. W: „Studia Finansowe” 1969 nr 6.

17. Stęplewski B., *Przegląd metod wyceny majątku trwałego*. W: „Zeszyty Naukowe” 1997 nr 1(26), Warszawa, Akademia Obrony Narodowej 1997.

18. Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jednolity Dz. U. 1993 nr 72, poz. 344, wraz z późniejszymi zmianami).

19. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz. U. 1993 nr 106, poz. 482, wraz z późniejszymi zmianami).

20. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. 1994 nr 121, poz. 591).

21. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. 1991 nr 10, poz. 35).

22. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów (Dz. U. 1991 nr 39, poz. 169, wraz z późniejszymi zmianami).

23. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów wyceny środków trwałych (tekst jednolity Dz. U. 1994 nr 104, poz. 508).

24. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. 1995 nr 7, poz. 34, wraz z późniejszymi zmianami).

25. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. 1997 nr 6, poz. 35).

26. Zarządzenie ministra finansów nr 8 z dnia 30 stycznia 1991 r. w sprawie planów kont dla zarządów gmin oraz jednostek, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych (Dz. Urz. Min. Fin. 1991 nr 2, poz. 8).

27. Zarządzenie nr 46 ministra finansów z dnia 1 sierpnia 1995 r. w sprawie szczególnych zasad prowadzenia rachunkowości oraz jednolitych planów kont dla państwowych i gminnych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych, państwowych i gminnych funduszy celowych oraz gmin i ich związków (Dz. Urz. Min. Fin. 1995 nr 14, poz. 60).

28. Zarządzenie ministra obrony narodowej nr 51/MON z dnia 26 września 1991 r. w sprawie rachunkowości w wojskowych jednostkach i zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych (Dz. Rozk. MON 1991, poz. 63).

29. Zarządzenie ministra obrony narodowej nr 52/MON z dnia 26 września 1991 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej (Dz. Rozk. MON 1991, poz. 64; 1995, poz. 183).

30. Zarządzenie nr 8/MON ministra obrony narodowej z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w państwowych jednostkach budżetowych i jednostkach gospodarki pozabudżetowej podległych ministrowi obrony narodowej (Dz. Rozk. MON 1997, poz. 10).

31. Zarządzenie szefa Departamentu Finansów Ministerstwa Obrony Narodowej nr 7 z dnia 28 listopada 1991 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej (wraz z załącznikami).

32. Zarządzenie dyrektora Departamentu Finansów Ministerstwa Obrony Narodowej nr 7 z dnia 16 września 1994 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej (wraz z załącznikami).

33. Decyzja nr 5 dyrektora Departamentu Ekonomicznego z dnia 10 lipca 1997 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania „Jednolitego zakładowego planu kont dla wojskowych jednostek budżetowych” (wraz z załącznikiem, sygn. Fin. wewn. 90/97).

34. Decyzja nr 9 dyrektora Departamentu Ekonomicznego z dnia 1 października 1997 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania „Vademecum księgowania” (wraz z załącznikiem, sygn. Fin. wewn. 68/97).

35. Decyzja dyrektora Departamentu Budżetowego Ministerstwa Obrony Narodowej nr 25 z dnia 3 grudnia 1997 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów Ministerstwa Obrony Narodowej (wraz z załącznikami).

Spis treści

Wprowadzenie	3
1. Podstawy prawne rachunkowości budżetowej wojska	7
1.1. Rys historyczny	7
1.2. Stan obecny	11
1.3. Determinanty zmian	16
2. Ograniczenia podmiotowe rachunkowości budżetowej wojska	19
2.1. Cechy gospodarki wojskowej	19
2.2. Wycena a zasady rachunkowości	21
2.3. Zadania rachunkowości budżetowej wojska	25
3. Nowy system rachunkowości wojska	26
3.1. Plan kont i klasyfikacja wydatków	26
3.2. Ewidencja ilościowo-wartościowa	33
3.3. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej wojska	36
3.4. System informatyczny rachunkowości budżetowej wojska	40
Zakończenie	43
Bibliografia	45

