

**AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ**

**WYDZIAŁ STRATEGICZNO - OBRONNY**

**Instytut Ekonomiki Obrony**



**Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych**

**„PACCIOLI”**

**63706**

Biblioteka Główna  
Akademii Obrony Narodowej  
S/3563



05-003563-001-0

**Kierownik pracy**

**plk dr hab. Leszek OLEKSYN**

**Warszawa**

**Listopad**

**1997**



**AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ**

**WYDZIAŁ STRATEGICZNO - OBRONNY**

**Instytut Ekonomiki Obrony**



**Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych**

**„PACCIOLI”**

63706

Biblioteka Główna  
Akademii Obrony Narodowej

S/3563



05-003563-001-0

**Kierownik pracy**

**plk dr hab. Leszek OLEKSYN**

**Zespół autorski**

płk dr hab. Leszek OLEKSYN - kierownik tematu „PACCIOLI”

prof. dr hab. Tadeusz KAMIŃSKI

kpt. Tadeusz EKIERT - opracowanie techniczne

## SPIS TREŚCI

WSTĘP .....	3
I. RACHUNKOWOŚĆ WOJSKA NA TLE TEORII RACHUNKOWOŚCI.....	6
1.1. Prawne podstawy rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych.....	7
1.2. Specyfika rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych.....	9
1.3. Części składowe rachunkowości.....	13
1.4. Zasady prowadzenia rachunkowości wojska.....	16
1.5. Formy i techniki prowadzenia rachunkowości.....	3
1.6. Organizacja prowadzenia rachunkowości.....	20
II. ZADANIA I ZAKRES RACHUNKOWOŚCI ODDZIAŁU GOSPODARCZEGO.....	25
2.1. Struktura i. zadania planu kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych.....	25
2.2. Klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych. Ministerstwa Obrony Narodowej.....	28
2.3. Istota i zakres rachunkowości oddziału gospodarczego.....	30
III. PRZEWIDYWANE KIERUNKI ZMIAN W PLANIE KONT NA ETAPIE PEŁNEJ EWIDENCJI MAJĄTKU WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ... ..	37
3.1. Zmiany organizacyjne i systemowe.....	37
3.2. Zmiany w ewidencji finansowo - księgowej oraz materiałowej.....	40
IV. KONCEPCJA METODYKI NORMOWANIA KOSZTÓW W ŚWIETLE USTAWY O RACHUNKOWOŚCI .....	47
4.1. Uwagi wstępne.....	47
4.2. Pojęcia i definicje.....	50
4.3. Normowanie kosztów w armiach obcych.....	50
4.4. Dotychczasowy stan normowania kosztów w Siłach Zbrojnych RP.....	55
4.5. koncepcja metodyki normowania kosztów.....	59
4.6. Warunki wdrożenia rachunku kosztów normatywnych.....	74
V. EWIDENCJA RACHUNKU KOSZTÓW W WOJSKOWYCH JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH.....	77
5.1. Klasyfikacja kosztów.....	77
5.2. Warianty rachunku kosztów.....	79
5.3. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym.....	81
5.4. Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym.....	86
5.5. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo funkcjonalnym.....	90
5.6. Operacje gospodarcze i ich dokumentacja.....	92
5.7: Ewidencja operacji gospodarczych.....	102
VI. KOMPUTERYZACJA RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ ODDZIAŁU GOSPODARCZEGO.....	114
6.1. Uwarunkowania zastosowania mikrokomputerów w rachunkowości służby finansowej.....	114
6.2. Charakterystyka systemu informatycznego (SI).....	118
6.3. Cel projektowanego modelu systemu informatyczne oraz korzyści wynikające z jego wdrożenia.....	123
ZAKOŃCZENIE .....	129
LITERATURA.....	130
Spis rysunków i tablic	
Załączniki	



## WSTĘP

Celem pracy jest prezentacja koncepcji rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych z zastosowaniem nowej techniki obliczeniowej oraz, uwzględniającej zmiany wynikające z wprowadzenia Ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. Ustawa ta anulowała obowiązujące wcześniej rozporządzenia ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości - do którego treści odwoływało się zarządzenie ministra Obrony Narodowej nr 51/MON z dnia 26 września 1991 roku w sprawie rachunkowości w wojskowych jednostkach i zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych.

Z powyższych przyczyn nieunikniona w bliskiej perspektywie stała się potrzeba przebudowy rachunkowości wojska w celu dostosowania jej do nowych wymogów. Przebudowa ta wobec konieczności uzupełnienia zakresu rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych i zmiany organizacji jej prowadzenia powinna zapewnić pełną realizację zadań stawianych tej dyscyplinie wiedzy przez praktykę gospodarowania w wojsku.

Rachunkowość jako system ewidencji gospodarczej rozpatrywana jest w pracy jako dyscyplina naukowa oraz jako działanie praktyczne. Jako dyscyplina poznawcza, należąca do nauk ekonomicznych, zajmuje się badaniami sposobów prowadzenia ewidencji gospodarczych. Uogólnia ona doświadczenia praktyczne i opracowuje nowe, doskonalsze metody prowadzenia tej ewidencji, co wymusza m.in. poszukiwanie rozwiązań w zakresie wsparcia jej nowoczesnymi urządzeniami technicznymi.

Procesy doskonalenia rachunkowości i rozszerzenia jej zakresu znajdują bezpośrednie odbicie w regulacjach prawnych, dlatego też oceniając system rachunkowości każdego podmiotu gospodarczego na tle teorii rachunkowości

niezbędnym było również uwzględnienie aktualnie obowiązujących przepisów prawnych w dziedzinie rachunkowości.

Na tle <sup>szeroko</sup> rozumianej teorii rachunkowości powinna funkcjonować również rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych, która z racji specyfiki gospodarki wojska przyjęła pewne dodatkowe rozwiązania. Zakładają one stosowanie uproszczeń w ewidencji oraz pomijają niektóre bardzo istotne segmenty rachunkowości.

Celem pracy jest wykazanie owych specyficznych rozwiązań stosowanych w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych i ocena wpływu jaki wywierają te rozwiązania na ostateczny kształt rachunkowości tych jednostek, a w konsekwencji również na realizację głównych zadań, jakie zgodnie z teorią stawia się rachunkowości.

Materiał zawarty w pracy dotyczy w znacznej mierze podstawowego ogniwa gospodarki wojskowej, jakim jest wojskowa jednostka budżetowa.

Praca składa się z sześciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym zawarto informacje dotyczące metodologicznych problemów rachunkowości wojska na tle teorii rachunkowości.

Rozdział drugi dotyczy bardziej szczegółowej analizy zadań i zakresu rachunkowości na szczeblu wojskowej jednostki budżetowej.

W rozdziale trzecim przedstawiono przewidywane kierunki zmian w planie kont na etapie pełnej ewidencji majątku wojskowej jednostki budżetowej.

W rozdziale czwartym omówiono koncepcję metodyki normowania kosztów funkcjonowania wojskowych jednostek budżetowych.

W rozdziale piątym przedstawiono zasadniczą treść, zakres przedmiotowy i proponowaną procedurę prowadzenia rachunku kosztów w wojsku.

Pracę zamyka rozdział przedstawiający organizację rachunkowości wojskowych

jednostek budżetowych przy zastosowaniu nowoczesnej techniki obliczeniowej.

W opracowaniu wykorzystano zarówno dostępną literaturę cywilną, jak i wojskową. Istniejące w wojsku opracowania dotyczące obecnie wdrażanego systemu, mają przeważnie formę publikacji o charakterze techniczno - organizacyjnym.

## I. RACHUNKOWOŚĆ WOJSKA NA TLE TEORII RACHUNKOWOŚCI

Rachunkowość jako system ewidencji gospodarczej można rozpatrywać jako dyscyplinę naukową oraz jako działanie praktyczne.

Rachunkowość jako dyscyplina poznawcza, należąca do nauk ekonomicznych, zajmuje się badaniem sposobów ewidencji operacji gospodarczych. Uogólnia ona doświadczenia praktyczne i opracowuje nowe, doskonalsze metody prowadzenia rachunkowości. Jako nauka stosowana rachunkowość w ujęciu teoretycznym jest ściśle powiązana z rachunkowością praktyczną, na której się opiera, a jednocześnie nad doskonaleniem, której jest ukierunkowany jej rozwój.

Procesy doskonalenia rachunkowości i rozszerzenia jej zakresu znajdują bezpośrednie odbicie w regulacjach prawnych, dlatego też oceniając system rachunkowości każdego podmiotu gospodarczego na tle teorii rachunkowości, niezbędnym jest również uwzględnienie aktualnie obowiązujących przepisów prawnych w dziedzinie rachunkowości.

Na tle tak szeroko rozumianej teorii rachunkowości powinna funkcjonować również rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych, która z racji specyfiki gospodarki wojska przyjęła pewne dodatkowe rozwiązania. Zalecają one stosowanie uproszczenia w ewidencji oraz pomijają niektóre bardzo istotne segmenty rachunkowości.

Celem jest wykazanie owych specyficznych rozwiązań stosowanych w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych i ocena wpływu jaki wywierają te rozwiązania na ostateczny kształt rachunkowości tych jednostek, a w konsekwencji również na realizację głównych zadań, jakie zgodnie z teorią stawia się rachunkowości.

Dla osiągnięcia powyższego celu zastosowano metodę opisową służącą prezentacji rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych oraz metodę analizy porównawczej dla wykazania rozbieżności między rachunkowością tych jednostek, a teorią rachunkowości.

### **1.1. Prawne podstawy rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych**

Doskonalenie i rozszerzanie zakresu rachunkowości, jakie ma miejsce w ostatnich latach zbiega się z wysiłkami zmierzającymi do jej unifikacji. Proces ten odbywa się głównie poprzez dostosowywanie regulacji prawnych w dziedzinie rachunkowości w poszczególnych krajach do międzynarodowych standardów rachunkowości opracowanych przez Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee -IASC ) z siedzibą w Londynie. Na kształt tych regulacji istotny wpływ wywierają również dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich, a szczególnie:

- dyrektywa IV z 25 lipca 1978 r., określająca zasady sporządzania, publikowania i badania rocznych sprawozdań finansowych,
- dyrektywa VII z 13 lipca 1983 r., regulująca zasady sporządzania, publikowania i badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- dyrektywa VIII z 10 kwietnia 1984 r., stanowiąca o kwalifikacjach zawodowych osób uprawnionych do badania rocznych sprawozdań finansowych, oraz warunkach, jakie muszą spełniać firmy, aby mogły dokonywać badania rocznych sprawozdań finansowych, oraz międzynarodowe wytyczne rewizji finansowej Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) wydane w celu wyjaśnienia zasad funkcjonowania

Międzynarodowego Komitetu Zawodowych Norm Rewizji Finansowej.<sup>1/</sup>

Wynikiem procesu dostosowywania rachunkowości polskiej do rozwiązań przyjętych w krajach rozwiniętych jest Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121 poz. 591), wchodząca w życie z dniem 1 stycznia 1995 r. i mająca zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się w 1995 r. Również z dniem 1 stycznia weszła w życie Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. nr 181 poz. 592).

Prowadzenie rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych od dnia 1 lipca 1991 r. reguluje 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) wydane na podstawie art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. - Prawo budżetowe (Dz. U. nr 4 poz. 18 i nr 34 poz. 150).

W § 1 powyższego zarządzenia ustala się, iż 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. Zapis § 1 jest więc w realiach roku 1995 nieaktualny, gdyż na mocy art. 85 ust. 1 pkt 4 - art. 20 ust. 2 Ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. nr 6 poz. 27 i z 1993 r. Nr 18 poz 82) stracił moc, a na podstawie tego właśnie artykułu

---

<sup>1/</sup> Zob. Międzynarodowe wytyczne rewizji finansowej, wydanie przygotowane wspólnie z Departamentem Rachunkowości Ministerstwa Finansów w Biuletynach Krajowej Rady Dyplomowanych Biegłych Rewidentów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

zostało wydane Rozporządzenie ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości.

W powyższej sytuacji zapis § 1 należy w praktyce interpretować jako odwołanie się do Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Fundamentalne znaczenie dla rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych na dzień 1 marca 1995 r. mają również:

- Zarządzenie ministra Obrony Narodowej Nr 52/MON z dnia 26 września 1991 r. w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków Ministerstwa Obrony Narodowej (Dz. Rozk. MON z 1991 r. poz. 64 ); -
- plan kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych, Fin. wewn. 62/93 (wielokrotnie zmieniany);
- klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych” Fin. wewn. 63/94.

### **1.2. Specyfika rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych**

System finansowy wojska, będący elementem systemu budżetowego państwa, jest zespołem form organizacyjnych, norm prawnych i urządzeń planistycznych służących do rozdzielania funduszy pieniężnych przeznaczonych na cele obronne. Głównym jego zadaniem jest optymalne zastosowanie instrumentów redystrybucyjnych w stosunku do funduszy pieniężnych będących w dyspozycji resortu obrony.

Charakter podstawowych zadań realizowanych przez jednostki podległe ministerstwu Obrony Narodowej, nadaje gospodarce wojskowej specyficzny charakter. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy szuka głównie w:

- specyfice zadań wojska,

- dwutorowości zaopatrzenia (w pieniądzu i w naturze),
- konieczności przestrzegania zasady, że gospodarka pokojowa wojska powinna być maksymalnie zbliżona do gospodarki wojennej,
- konieczności zapewnienia tajemnicy wojskowej,
- odmienności struktury organizacyjnej wojska.

Powyższe przyczyny powodują, iż cechami wyróżniającymi gospodarkę wojska, a jednocześnie utrudniającymi stosowanie pomiaru efektywności jej funkcjonowania (bez względu na stosowane rozwiązania dotyczące techniki jej prowadzenia) są:

- duża rozpiętość pomiędzy ponoszonymi kosztami, a ewentualnymi zyskami, które są trudne do wyceny,
- brak wartości rynkowej dla składników potencjału militarnego,
- brak bezpośredniego odniesienia do sfery rynkowej.

Specyficzny charakter gospodarki wojska wpłynął również na zastosowanie odmiennych rozwiązań (w stosunku do obowiązujących powszechnie w jednostkach budżetowych), dotyczących prowadzenia rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych. Specyfika rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych polega głównie na:

- ujmowaniu wykonania budżetu w ewidencji wyłącznie w ujęciu kasowym w postaci wydatków;
- ewidencjonowaniu rzeczowych składników majątku wyłącznie w ujęciu ilościowym;
- ustaleniu odmiennych zasad sporządzania sprawozdań finansowych i innych, których dane wynikają z ksiąg rachunkowych.

Ujmowanie wykonania budżetu w ewidencji wyłącznie w ujęciu kasowym powoduje, iż zamiast kategorii kosztu, czyli normalnego i niezbędnego zużycia dóbr i usług

służącego wytworzeniu tzw. „usługi obronnej” mamy do czynienia tylko z wydatkiem, który można poprzez uwzględnienie okresu, w którym był poniesiony, utożsamiać z nakładem, czyli okresowym zużyciem dóbr i usług.

Wydatek w samej swej istocie różni się od kosztu ze względu na:

- sposób oceny,
- przeniesienie w czasie,
- brak możliwości jednoznacznego ustalenia, że dany wydatek będzie stanowił koszt,
- fakt, iż powstawanie kosztu nie zawsze musi wiązać się z i dokonywaniem wydatków.

Jak z powyższego wynika, posługiwanie się w rachunkowości tylko kategorią wydatku jest w praktyce równoznaczne z rezygnacją z prowadzenia rachunku kosztów. W efekcie w wojskowych jednostkach budżetowych występuje brak możliwości oceny efektywności ponoszonych nakładów.

Rachunkowość prowadzona w tych jednostkach zakłada stosowanie kont zespołu 4 i 5, mających za zadanie:

- w odniesieniu do kont zespołu 4 (wydatki budżetowe bieżącego okresu) prowadzenie ewidencji wydatków budżetowych w szczegółowym układzie rodzajowym, określonym resortową klasyfikacją budżetową,
- w przypadku kont zespołu 5 (koszty budżetowe w układzie zadaniowym) ewidencję wydatków w układzie zadań i podmiotów budżetu wcześniej ujętych na kontach zespołu 4 i automatycznie przekształcanych na zespół 5.

Przyjęcie ewidencji rzeczowych składników majątku wyłącznie w ujęciu ilościowym powoduje, iż do ewidencji tych składników stosuje się ogólnie obowiązujące zasady tylko w przypadku zapisów, dowodów księgowych, ich obiegu oraz inwentaryzacji i

tylko w części dotyczącej danych ilościowych.

W związku z powyższym w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych przewidziano stosowanie:

- kont zespołu 0 (majątek trwały) dotyczących wyłącznie gromadzenia kosztów inwestycji, natomiast nie ujmujących składników rzeczowego majątku trwałego, wartości niematerialnych i prawnych oraz finansowego majątku trwałego,
- kont zespołu 3 (środki rzeczowe nie zaliczone do majątku trwałego) przeznaczonych do ewidencji przychodów, rozchodów i stanów zapasów środków rzeczowych nie zaliczanych do majątku trwałego - w zakresie przedmiotowym, określonym w odrębnych przepisach resortowych, przy czym w zespole tym faktycznie podlegają ewidencji nagrody rzeczowe i leki w aptekach.

Jak wynika z zaprezentowanych wyżej podstawowych założeń dotyczących prowadzenia ewidencji rzeczowych składników majątku, w wojskowych jednostkach budżetowych występuje wyraźny rozdział rachunkowości finansowej prowadzonej przez służbę finansową poszczególnych szczebli od ewidencji rzeczowych składników majątku prowadzonej przez służby zaopatrzenia materiałowo - technicznego. Wydzieleniu podlega również rachunkowość środków na inwestycje, którą prowadzą organy służby zakwaterowania i budownictwa oraz służby lotniskowej. Ewidencję wartości niematerialnych i prawnych oraz finansowych składników majątku trwałego prowadzi również służba finansowa, ale nie na kontach lecz w założonej w tym celu księdze.

Zgodnie z powyższymi uregulowaniami, poza szcztąkowymi zapisami czynionymi na kontach zespołu 0 i 3, ewidencja rzeczowych składników wojskowych jednostek budżetowych prowadzona jest jedynie w ujęciu ilościowym i jakościowym we właściwych służbach zaopatrzenia materiałowo - technicznego (z uwzględnieniem daty

produkcji lub ważności, kategorii wartości użytkowej, rozmiarów itp.), z podziałem na miejsca ich przechowywania (składowania, użytkowania):

- w ewidencji głównej, prowadzonej w komórce służby, w której ujmuje się również dane dotyczące ceny zakupu danego środka rzeczowego,
- w ewidencji pomocniczej prowadzonej przez magazynierów lub użytkowników.

Odmienność zasad sporządzania sprawozdań finansowych i innych których dane wynikają z ksiąg rachunkowych jest pochodną specyfiki wojska, a co za tym idzie i odmienności rozwiązań stosowanych w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych. Dlatego też do tych jednostek nie stosuje się ustaleń dotyczących sprawozdań finansowych ogólnie obowiązujących oraz trybu ich składania (dotyczy to również niektórych sprawozdań dla Głównego Urzędu Statystycznego). Stosuje się natomiast w wojskowych jednostkach budżetowych wzory sprawozdań finansowych i zasady ich sporządzania oraz tryb ich składania określone w przepisie resortowym.

### **1.3. Części składowe rachunkowości**

Wszystkie operacje gospodarcze w wojskowych jednostkach budżetowych będące przedmiotem ewidencji księgowej powinny być odpowiednio udokumentowane, czyli ujęte w formie prawidłowo sporządzonych pisemnych dowodów stwierdzających ich dokonanie. Udokumentowane operacje gospodarcze podlegają ewidencji w księgach rachunkowych obejmujących konta syntetyczne i analityczne niezależnie od metody i przyjętej techniki ich prowadzenia od luźnych kart poprzez księgi oprawne do urządzeń służących zapisowi magnetycznemu. Pod pojęciem ksiąg rachunkowych rozumiemy również zestawienia sald kont syntetycznych i analitycznych sporządzone w sposób

zapewniający ich trwałość.

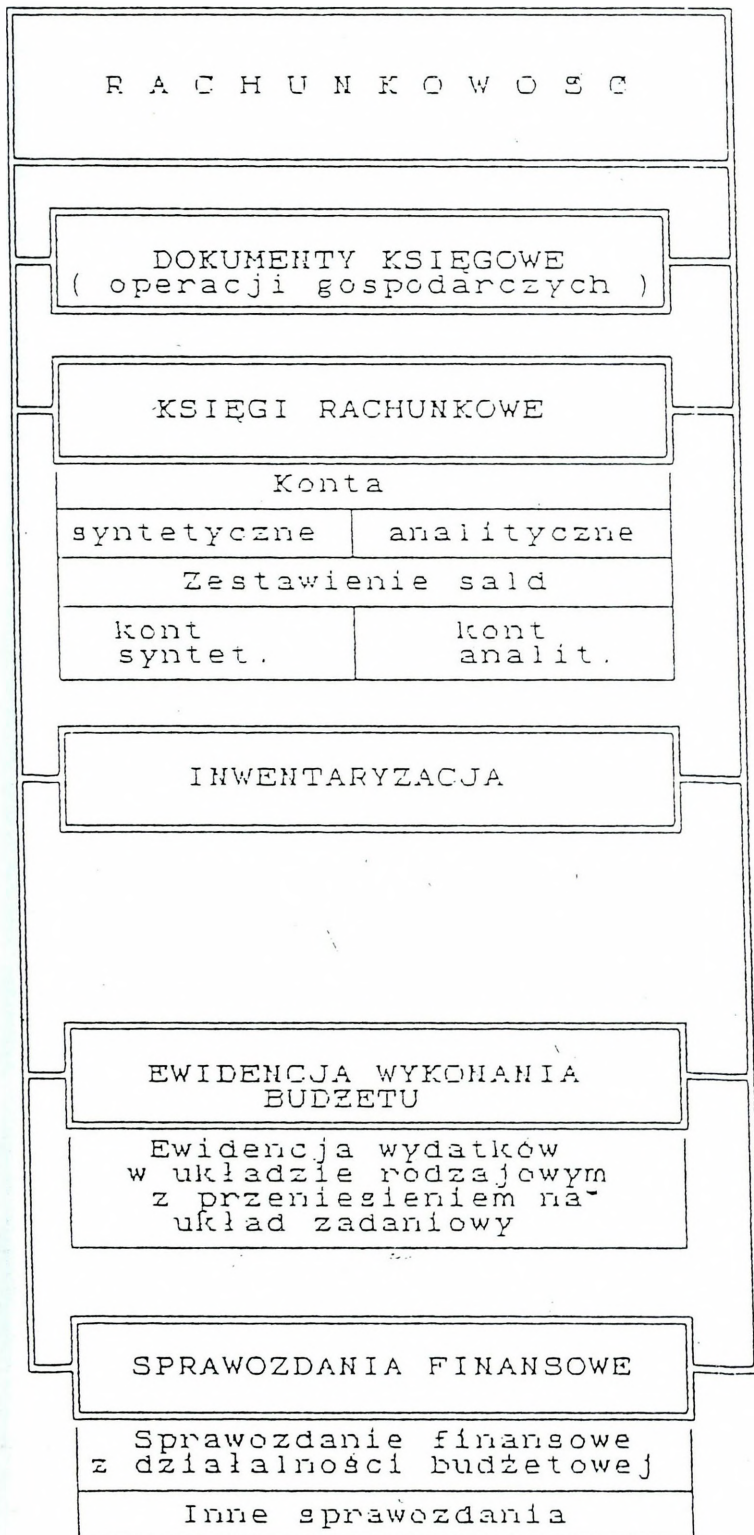
Wykazany w księgach rachunkowych stan składników majątku źródeł ich finansowania podlega weryfikacji przez inwentaryzację. Wydatki ponoszone przez wojskowe jednostki budżetowe ewidencjonowane są w układzie rodzajowym, a następnie są automatycznie przenoszone na układ zadaniowy. Ostatnią częścią składową rachunkowości tych jednostek jest sprawozdawczość.

Na schematach 1 i 2 przedstawiono zakresy rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej i typowej jednostki gospodarczej. Z przedstawionych schematów widać, iż specyficzne rozwiązania rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych spowodowały wyeliminowanie z tej rachunkowości wyceny aktywów i pasywów oraz rachunku kosztów z ewidencją kosztów, ich rozliczaniem oraz kalkulacją. Zamiast rachunku kosztów funkcjonuje w tych jednostkach ewidencja wykonania budżetu w postaci ewidencji wydatków z rozliczeniem tych wydatków na podmioty układu zadaniowego. Jednocześnie ewidencja w księgach rachunkowych posiada zawężony charakter ze względu na jedynie ilościowe ujęcie rzeczowych składników majątku, co oczywiście wpływa na ograniczenie obszaru inwentaryzacji.

W przypadku sprawozdań finansowych wojskowych jednostek budżetowych, ich odmienność wynika ze specyfiki zadań realizowanych przez te jednostki oraz z danych wyjściowych, które można uzyskać przy tym kształcie prowadzonej rachunkowości.

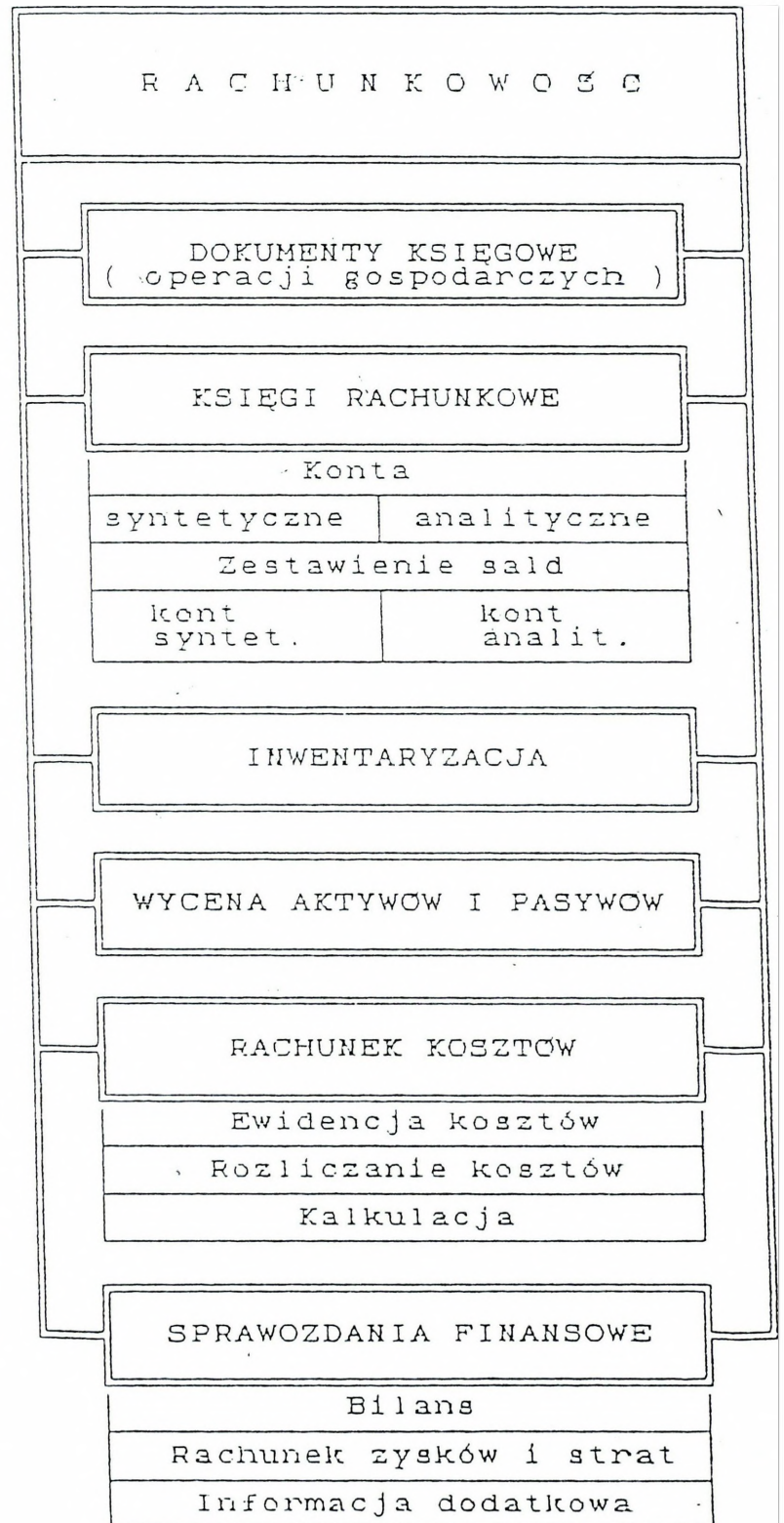
Schemat 1

ZAKRES RACHUNKOWOSCI  
WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDZETOWEJ



Schemat 2

ZAKRES RACHUNKOWOSCI  
TYPOWEJ JEDNOSTKI GOSPODARCZEJ



#### **1.4. Zasady prowadzenia rachunkowości wojska**

Każda jednostka gospodarcza jest obowiązana prowadzić rachunkowość zgodnie z przepisami prawa. W celu właściwego wypełnienia tego obowiązku niezbędnym jest zapewnienie takiego funkcjonowania rachunkowości, aby dawała ona prawdziwy i rzetelny obraz stanu sytuacji finansowej jednostki. Z powyższych przyczyn koniecznym jest zapewnienie bieżącej rejestracji operacji gospodarczych w sposób prawidłowy, kompletny i systematyczny. Prawidłowo prowadzona rachunkowość w wojskowej jednostce budżetowej, powinna spełniać następujące funkcje:

- kontrolną, realizowaną za pomocą określonych środków i reguł postępowania, z których do najważniejszych należy zaliczyć obowiązek dokumentowania każdej operacji gospodarczej oraz porównywania stanów ewidencyjnych składników majątkowych ze stanami faktycznymi wynikającymi z przeprowadzonych inwentaryzacji;
- sprawozdawczo - analityczną, polegającą na sporządzaniu zestawień liczbowych (sprawozdań) przekazywanych jednostkom i organom nadrzędnym, urzędom i izmom skarbowym, oddziałom ZUS oraz w ograniczonym zakresie urzędom statystyki państwowej;
- dowodową, wypełnioną poprzez prowadzenie i archiwizowanie urzędów rachunkowych w sposób pozwalający na przedstawienie dokumentów, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych na żądanie sądów, organów ścigania przestępstw, urzędów kontroli skarbowej, jako wiarygodnych dowodów w postępowaniu sądowym i podatkowym;
- informacyjną, która sprowadza się do tworzenia określonych zbiorów informacji i przekazywania ich kierownictwu wojskowej jednostki budżetowej w celu ich

wykorzystania w procesie podejmowania decyzji oraz przy ocenie działalności jednostki.

Wymienione wyżej funkcje realizowane przez rachunkowość wojskowej jednostki budżetowej w zasadzie wyczerpują listę funkcji rachunkowości. Istotnym jest jednak podkreślenie niskiej jakości realizowanej w tych jednostkach funkcji informacyjnej; czego najbardziej wymownym przejawem jest fakt, iż pomimo prowadzenia rachunkowości nadal nie znamy kosztów jednostkowych usług obronnych.

Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać w przyjętych uproszczeniach rozwiązań ewidencyjnych zastosowanych w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych.

W celu prawidłowego prowadzenia rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych konieczne jest przestrzeganie następujących zasad:

a) zasad o charakterze nadrzędnym

- zasady prawidłowego i wiernego obrazu (bieżąca ewidencja, prawdziwość, odpowiedni układ sprawozdań itp.);
- zasady jasności i przejrzystości (czytelność zapisów na kontach, ewidencja systematyczna i chronologiczna itp.);
- zasady kompletności (bieżące ujmowanie w księgach wszystkich operacji gospodarczych zgodnie z zakładowym planem kont, inwentaryzacją, itp.);

b) zasad o charakterze merytorycznym

- zasady periodyzacji (wyraźny podział na okresy sprawozdawcze, itp.);
- zasady ostrożności (wykazywanie dochodów i wydatków budżetowych dopiero w momencie kasowej ich realizacji);
- zasady rozgraniczenia (odrębne ujmowanie dochodów i wydatków budżetowych,

itp.);

- zasady racjonalności ( stosowanie racjonalnych i opłacalnych form, metod i środków technicznych);

c) zasad o charakterze merytoryczno - formalnym

- zasady dokumentowania zapisów (powiązanie zapisów z dowodami księgowymi, zgodność z prawdą materialną, itp.);
- zasady ciągłości (merytoryczna ciągłość, stałość prowadzenia ewidencji, formalna ciągłość sprawozdań, stały układ sprawozdań, stałość pojęć).

Wyżej prezentowane zasady nie wyczerpują wszystkich zasad, konieczność przestrzegania których wynika z obowiązujących przepisów i tendencji rozwoju rachunkowości. Jednakże stosowanie pozostałych zasad przy obecnym stanie prawnym nie jest możliwe ze względu na przyjęte w rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych specyficzne rozwiązania.

Wśród pominiętych są zasady o charakterze merytorycznym, takie jak:

- zasada istotności (wydzielanie pozycji umożliwiających ustalenie stanu sytuacji finansowej, uwzględnienie informacji których brak mógłby spowodować istotny błąd w ocenie sytuacji lub podejmowaniu decyzji);
- zasada priorytetu istoty nad formą (przestrzeganie zgodności z rzeczywistością nawet kosztem wymagań formalnych, uwzględnienie teorii rachunkowości i rozwiązań tradycyjnych i zwyczajowych, itp.);
- zasada ciągłości funkcjonowania jednostki (zagwarantowanie podstaw ustalenia czy jednostka - w dającej się przewidzieć przyszłości - będzie kontynuować swoją działalność bez wyraźnego ograniczenia zakresu działalności itp.);
- zasada memoriałowa (zarachowanie w danym okresie kosztów i przychodów pod datą

powodującego je zdarzenia gospodarczego, a nie pod datą regulacji zobowiązań lub pod datą wpływu należności).

Jednocześnie zasady periodyzacji, rozgraniczenia i racjonalności nie w pełni mają zastosowanie w wojskowych jednostkach budżetowych. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać w fakcie, iż w każdej jednostce budżetowej powołanej nie do osiągnięcia zysku lecz do realizacji budżetu, zasady nadrzędne jak i uzupełniające stosowane przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań mają ograniczone zastosowania. Wymownym przykładem dostosowywania treści niektórych zasad rachunkowości do warunków tej rachunkowości jest zasada ostrożności przyjęta wraz ze stosowaniem kategorii, wydatków, a nie kosztów.

Brak możliwości zastosowania niektórych zasad rachunkowości w odniesieniu do wojskowych jednostek budżetowych oraz konieczność uwzględnienia szczególnych rozwiązań ewidencyjnych w tej rachunkowości spowodowała, że sprawozdania tych jednostek nie podlegają badaniu przez biegłego rewidenta ich treść nie jest ogłaszana na ogólnych zasadach.

### ***1.5. Formy i techniki prowadzenia rachunkowości***

Formy i techniki prowadzenia rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych na przestrzeni ostatnich lat podlegały przeobrażeniom od najprostszyc do technicznie zaawansowanych i coraz bardziej efektywnych. Były to kolejno:

- księgowość pojedyncza ręczna,
- księgowość podwójna tabelaryczna,
- księgowość podwójna przebitkowa (ręczna i zmechanizowana),

- księgowość informatyczna prowadzona na komputerach i mikrokomputerach.

Obecnie 100 % organów finansowych w wojskowych jednostkach budżetowych prowadzi rachunkowość w technice mikrokomputerowej, eksploatując następujące systemy informatyczne obejmujące rachunkowość finansową i rachunkowość płacową:

- MSI ŚREDNIA - K - rachunkowość wojska,
- MSI PROSTA - obrachunek uposażeń żołnierzy zawodowych,
- MSI PROSTA - C - obrachunek wynagrodzeń pracowników wojska,
- MSI PODATEK - naliczanie podatku dochodowego od osób fizycznych,
- MSI LUZN - obrachunek uposażeń żołnierzy niezawodowych.

Ewidencja rzeczowych składników majątku w poszczególnych służbach prowadzona jest w ograniczonym zakresie przy pomocy mikrokomputerów, wykorzystując nadal księgowość podwójną przebitkową. Księgowość podwójną tabelaryczną prowadzi się w niewielkim zakresie, np: w odniesieniu do KKOP.

Wymienione wyżej formy i techniki księgowości wyczerpują możliwe do zastosowania sposoby dokonywania zapisów w rachunkowości. Niewielkie są też możliwości stosowania formy rejestrowej, która po pojawieniu się księgowości mikrokomputerowej stała się formą rzadko stosowaną.

### **1.6. Organizacja prowadzenia rachunkowości**

Organizacja prowadzenia rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych jest pochodną przyjętych rozwiązań ewidencyjnych, a w szczególności rozwiązań w zakresie rzeczowych składników majątku. Obejmuje ona:

- organizację dokumentacji księgowej ustaloną w instrukcji obiegu dowodów

księgowych,

- założenie urządzeń ewidencyjnych zgodnie z ustaleniami zawartymi w zakładowym planie kont zawierającym wykaz kont syntetycznych, uwzględniającym zasadę tworzenia i prowadzenia kont analitycznych oraz określenie materiałów podlegających zużyciu z pominięciem ewidencji materiałowej;
- podział pracy i organizację czynności w ramach komórek zajmujących się rachunkowością (w służbie finansowej i w innych służbach),
- dobór odpowiednich form księgowości oraz wybór i zastosowanie właściwej techniki prowadzenia księgowości,
- opracowanie dokumentacji systemu przetwarzania danych dla zastosowanej techniki mikrokomputerowej,
- organizację inwentaryzacji,
- wewnętrzną kontrolę finansowo - księgową.

Organizacja rachunkowości w tych jednostkach charakteryzuje się występowaniem pewnych specyficznych rozwiązań, takich jak:

- nadanie mniejszego ciężaru gatunkowego ustaleniom zawartym w zakładowym planie kont ze względu na uproszczenia ewidencyjne dotyczące rzeczowych składników majątku i pominięcie w planie kont wojskowych jednostek budżetowych problematyki ich wyceny oraz na zaniechaniu prowadzenia rachunku kosztów;
- powszechnej, wynikającej z przyjętego w wojsku systemu kierowania oraz obowiązującego w resorcie systemu sprawozdawczego, unifikacji rozwiązań dotyczących doboru; form i technik prowadzenia księgowości, organizacji inwentaryzacji, jak i organizacji ewidencji w poszczególnych służbach,
- praktycznego zawężenia zakresu obowiązków kierownika komórki finansowej

wojskowej jednostki budżetowej w stosunku do obowiązków głównego księgowego w związku z zastosowaniem szczególnych rozwiązań ewidencyjnych w zakresie rzeczowych składników majątku.

Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych prowadzona w komórce finansowo - księgowej podległej szefowi służby finansowej lub szefowi zaopatrzenia finansowego obejmuje w zasadzie tylko rachunkowość finansową i płacową.

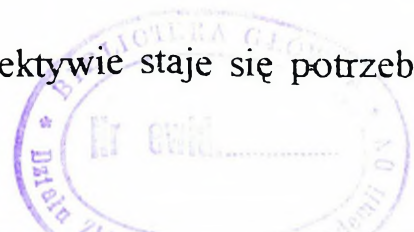
Rachunkowość w zakresie ewidencji rzeczowych składników majątku prowadzona jest przez poszczególne służby zaopatrzenia materiałowo - technicznego podległe szefom tych służb.

Podkreślenia wymaga tu fakt, iż obydwa elementy rachunkowości są prowadzone w zasadzie niezależnie od siebie, a pomiędzy szefem służby finansowej, a szefami poszczególnych służb nie ma żadnej podległości służbowej.

\*

Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych obejmuje łącznie swoim zasięgiem operacje gospodarcze, w efekcie których zostaje wydatkowanych kilka procent budżetu państwa. Skuteczność wydatkowania tych kwot jest istotna z punktu widzenia interesów państwa. Jednocześnie utrzymanie w dalszym okresie odmienności stosowanych rozwiązań w dziedzinie rachunkowości i wojska jest sprzeczne z potrzebą harmonizacji reguł rachunkowości w skali, kraju, a także z coraz bardziej aktualną potrzebą; wychodzenia z pewnymi danymi dotyczącymi obronności poza kraj w związku z dostosowywaniem struktur sił zbrojnych RP do standardów obowiązujących w NATO.

Z powyższych przyczyn nieuniknioną w bliskiej perspektywie staje się potrzeba



przebudowy rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych w celu dostosowania jej do powyższych wymogów. Przebudowa ta wobec konieczności uzupełnienia zakresu rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych i zmiany organizacji jej prowadzenia powinna zapewnić pełną realizację zadań stawianych tej dyscyplinie wiedzy przez praktykę.

W powyższych działaniach nie można pominąć konieczności zachowania warunków gwarantujących ograniczony dostęp do informacji niejawnych. Jednocześnie wraz z przebudową rachunkowości czasu pokojowego, koniecznym staje się wypracowanie możliwie prostego, łatwego do prowadzenia w warunkach polowych, modelu rachunkowości, którą można byłoby wprowadzić w wojskowych jednostkach budżetowych w czasie wojny.

Dostosowywanie rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych do reguł ogólnie obowiązujących w państwie wymagać będzie gruntownych zmian organizacyjnych, w efekcie których szef służby finansowej winien przejąć obowiązki głównego księgowego, jednocząc w dziale finansowo - księgowym rachunkowość finansową, płacową, materiałową, środków trwałych, kosztów własnych i inwestycji.

Trudności z doбором osób z odpowiednimi kwalifikacjami do prowadzenia tej rachunkowości nie stanowią tak wielkiego problemu jak wycena już posiadanych rzeczowych składników majątku, w tym tak specyficznych składników jak uzbrojenie i sprzęt wojskowy .

Wobec tego ostatniego problemu marginalnym staje się zapewnienie możliwości przeprowadzania badań sprawozdań finansowych tych jednostek prowadzonych już na nowych zasadach. ,

Z rozważań przeprowadzonych w niniejszym rozdziale wynika, że obecnie

prowadzona rachunkowość w wojskowej jednostce budżetowej jest wynikiem mniej lub bardziej udanego kompromisu między ogólnie obowiązującymi w państwie przepisami w zakresie rachunkowości, a koniecznością wprowadzenia uproszczeń wynikających ze specyfiki zadań realizowanych przez te jednostki.

## II. ZADANIA I ZAKRES RACHUNKOWOŚCI ODDZIAŁU GOSPO- DARCZEGO

### *2.1. Struktura i. zadania planu kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych*

Na podstawie Zrządzenia ministra Obrony Narodowej Nr 51/MON w sprawie rachunkowości w wojskowych jednostkach i zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych, za obwieszczeniem szefa Departamentu Finansów z dnia 6 grudnia 1993 r. wprowadzony został do użytku „Plan kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych”.

Powyższy plan kont dotyczy jednostek wszystkich szczebli i obejmuje w szczególności następujące problemy 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 (wydatki budżetowe, fundusz budżetowy),
- środki pieniężne i rozrachunki dotyczące zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pracowników wojska,
- prowadzoną w zakresie ustalonym planem kont ewidencję wartościową środków rzeczowych (w odpowiednim powiązaniu z funduszem zasadniczym),
- rozliczenia w zakresie środków pozabudżetowych i (funduszy środków specjalnych sum na zlecenie i depozytowych itp.).

W porównaniu do rozwiązań powszechnych, resortowy plan kont przyjmuje, między

innymi, następujące założenia:

- 1) ewidencję składników majątku trwałego (rzeczowych i finansowych) prowadzi się wyłącznie w ujęciu ilościowo-jakościowym, z czym wiąże się odstąpienie od dokonywania aktualizacji ich wartości oraz od ich ewidencyjnego umarzania,
- 2) ewidencję rzeczowych składników majątku obrotowego (materiałów) prowadzi się - poza przypadkami określonymi w resortowym planie kont - wyłącznie w ujęciu ilościowym i jakościowym (data produkcji lub ważności itp.), z zastosowaniem jednakże określonych procedur kontrolnych, wskazanych w zespole 3 kont,
- 3) ewidencję analityczną wydatków budżetowych prowadzi się w ramach kont zespołu 4, a w szczególności określonej klasyfikacją wydatków budżetowych (rozwiązanie to umożliwia zastosowanie efektywniejszych rozwiązań informatycznych, niż byłoby to możliwe przy prowadzeniu tej ewidencji w ramach konta 130),
- 4) do rozliczenia otrzymanych środków budżetowych zastosowano zamiast konta 223 konta 80xx, 81xx, co umożliwia uzyskanie pełniejszych danych, dotyczących przepływów i wykorzystania tych środków,
- 5) zainkasowane dochody budżetowe ujmuje się tylko na kontach 70xx, traktując je jako zobowiązania wobec właściwych urzędów skarbowych,
- 6) rozliczenia wydatków budżetowych i dochodów budżetowych nie przeprowadza się poprzez konta 800, ponieważ zarówno pozostałość niewykorzystanych środków budżetowych jak i wpływów z tytułu dochodów budżetowych nie wpływa na stan posiadania jednostki budżetowej (jest rozliczana w całości z organami skarbowymi),
- 7) konta 800 (fundusz zasadniczy) odzwierciedla tylko wartość objętego ewidencją wartościową majątku rzeczowego, znaków wartościowych oraz rachunków budżetowych,

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

Plan kont nie określa szczegółowych zasad ewidencji rzeczowych składników majątku (w tym prowadzenia księgowości na tzw. kontach majątkowo - rozliczeniowych) poszczególnych służb zaopatrzenia materiałowo - technicznego, które określone są odrębnie. Nie ujęto również w planie kont ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości (zasad dokumentacji księgowej, techniki prowadzenia ksiąg rachunkowości i dokonywania zapisów księgowych), w którym to zakresie należy stosować przepisy ogólnie obowiązujące.

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

- treść ekonomiczną kont, czyli rodzaj księgowanych na nich operacji gospodarczych oraz charakter sald,
- sposób księgowania niektórych typowych operacji gospodarczych (korespondencje kont)
- minimalne wymagania w zakresie prowadzenia ewidencji szczegółowej oraz zasady i kierunki ewentualnej rozbudowy kont.

Korespondencje kont podano tylko dla typowych, operacji gospodarczych pomijając typowe zapisy, które byłyby powtórzeniem komentarza do poszczególnych kont. Pominięto ponadto zapisy występujące sporadycznie i zapisy o charakterze storn do uprzednio księgowanych operacji gospodarczych, przyjmując zasadę, że wszelkie błędne księgowania korygowanie będą za pomocą storna czerwonego.

Plan kont opracowano ze szczegółowością odpowiadającą wymaganiom sprawozdawczości w wojsku. Nie zwalnia to jednak organów prowadzących księgowość

danej jednostki gospodarczej od sporządzania tzw. zakładowych wykazów kont, obowiązujących w tej jednostce (z rozszerzeniem analitycznym uwzględniającym jej potrzeby i specyfikę).

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

## **2.2. Klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych. Ministerstwa Obrony Narodowej**

Istota prowadzonej przez podmioty gospodarujące w wojsku działalności przesądza o tym, że pod pojęciem **klasyfikacji** wydatków budżetowych, należy rozumieć swoisty system łączenia w poszczególne grupy wydatków wojska i oznaczenie ich odpowiednimi symbolami (tzn. cyframi i nazwami) według jednolitych zasad i określonych kryteriów.

Analityczne klasyfikowanie wydatków budżetowych jest niezbędne do planowania i analiz ekonomicznych oraz nadzoru nad wykonaniem budżetu.

Zarządzeniem dyrektora Departamentu Finansów M O N Nr 7 z dnia 16 września 1994 r. w sprawie klasyfikacji analitycznej wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej wprowadzono z mocą obowiązującą od 01 stycznia 1995 r.:

1. Klasyfikację służb realizujących wydatki budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej,
2. Klasyfikację zadań budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej,
3. Klasyfikację podmiotów układu zadaniowego Ministerstwa Obrony Narodowej,
4. Klasyfikację szczegółową paragrafów wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej,

5. Klasyfikację rodzajów działalności pozabudżetowej ministerstwa Obrony Narodowej,
6. Klasyfikację szczegółową wpływów i wydatków środków specjalnych ministerstwa Obrony Narodowej,
7. Zasady kwalifikowania wydatków wspólnych ponoszonych w oddziałach gospodarczych oraz wydatków ponoszonych centralnie.

Zgodnie z postanowieniami klasyfikacji określonymi w niniejszym zarządzeniu oraz w planie kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych, oddziały gospodarcze ujmują wydatki budżetowe następująco:

- konta zespołu 4 w układzie paragraf, pozycja, symbol służby, zadanie oraz podmiot układu zadaniowego,
- konta zespołu 5 z uwzględnieniem zadań budżetu i podmiotów układu zadaniowego,

Suma sald konta zespołu 4 oraz zespołu 5 w okresach sprawozdawczych musi być identyczna.

Podstawowymi kryteriami klasyfikacji wydatków budżetowych wojska są przede wszystkim kryterium podmiotowe i kryterium przedmiotowe.

Określenie wydatków budżetowych -w ramach funkcjonującej klasyfikacji resortu obrony narodowej - według kryterium podmiotowego, oznacza powiązanie tych wydatków z określonymi podmiotami, którymi w gospodarce wojskowej są centralne organy zaopatrzenia (służby). Podmiotowa klasyfikacja wydatków ma duże znaczenie ekonomiczno - organizacyjne, ponieważ pozwala na stosowanie preferencji, regulowanie proporcji między wydatkami poszczególnych organów zaopatrzenia w zależności od rodzajów realizowanych. zadań budżetowych.

Kryterium przedmiotowe ujmuje wydatki według przeznaczenia i ma głównie znaczenie ekonomiczne, ponieważ pozwala regulować proporcje między różnymi

rodzajami wydatków budżetowych. Wyraża jednocześnie politykę ekonomiczną resortu i jest skorelowane z klasyfikacją ogólnonarodową.<sup>1/</sup>

Klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych Ministerstwa Obrony Narodowej pozwala na prowadzenie, według jednolitych zasad, ewidencji i sprawozdawczości finansowej. Umożliwia sumowanie wydatków budżetowych organów zaopatrzenia różnych szczebli i konstruowanie budżetu resortu.

Dodatkowy podział z uwzględnieniem zadań i podmiotów układu zadaniowego pozwoli na wskazywanie głównych obciążeń budżetu oraz stosowanie analiz porównawczych dla podmiotów tego samego typu.

### **2.3. Istota i zakres rachunkowości oddziału gospodarczego**

Rachunkowość jest to system ewidencji gospodarczej w zakresie działalności wydzielonej organizacyjnie jednostki (przedsiębiorstwa, instytucji itp.).

Na rachunkowość składają się:

- dokumentacja księgowa,
- księgowość - dokonująca chronologicznej i syntetycznej rejestracji operacji gospodarczych,
- kalkulacja, stanowiąca metodę rozliczenia ogółu kosztów na jednostkę nabywanych, wytwarzanych lub sprzedawanych dóbr i usług, na podstawie dostarczonych przez dokumentację i księgowość danych,
- sprawozdawczość, prezentująca w określonym układzie i przekroju dostarczone

---

<sup>1/</sup> Zob. J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, wyd. cyt., s. 100.

przez księgowość i kalkulację dane liczbowe.<sup>1/</sup>

Mając na uwadze występujący w praktyce podział zadań rachunkowości jako systemu ewidencyjnego, można niej wyróżnić następujące części składowe (działy):

1. rachunkowość finansowa,
2. rachunkowość płacowa,
3. rachunkowość materiałowo – towarowa,
4. rachunkowość środków trwałych,
5. rachunkowość kosztów własnych,
6. rachunkowość produktów i dochodów z ich sprzedaży,
7. rachunkowość inwestycji.

Elementem centralnym niejako spinającym wszystkie działy jest rachunkowość finansowa, obejmująca gospodarkę finansową (obroty środkami pieniężnymi i funduszami) oraz ujmująca w sposób syntetyczny informacje przekazywane do pozostałych działów rachunkowości. Pozostałe działy mają charakter szczegółowych obszarów ewidencyjnych z wyodrębnionymi elementami ewidencji i sprawozdawczości. Ich zadaniem jest analityczna (szczegółowa) ewidencja zasobów rzeczowych i wyników działalności (kosztów, dochodów) oraz tworzenie informacji, umożliwiających syntetyczne ujęcie określonych zjawisk w rachunkowości finansowej. Praktycznie jednak przedstawione powyżej działy 5,6 i 7 w zasadzie nie występują w wojskowych jednostkach budżetowych.

Podstawowym podmiotem gospodarki w wojsku jest oddział gospodarczy, będący wojskową jednostką budżetową.<sup>2/</sup> Jego potrzeby informacyjne zabezpiecza ewidencja

---

<sup>1/</sup> / Encyklopedia Powszechna PWN, Warszawa 1985, t.3, s.825.

<sup>2/</sup> / Zob. M.Koch, Oddział gospodarczy, Wyd. MON, Warszawa 1984, s.12.

gospodarcza prowadzona przez:

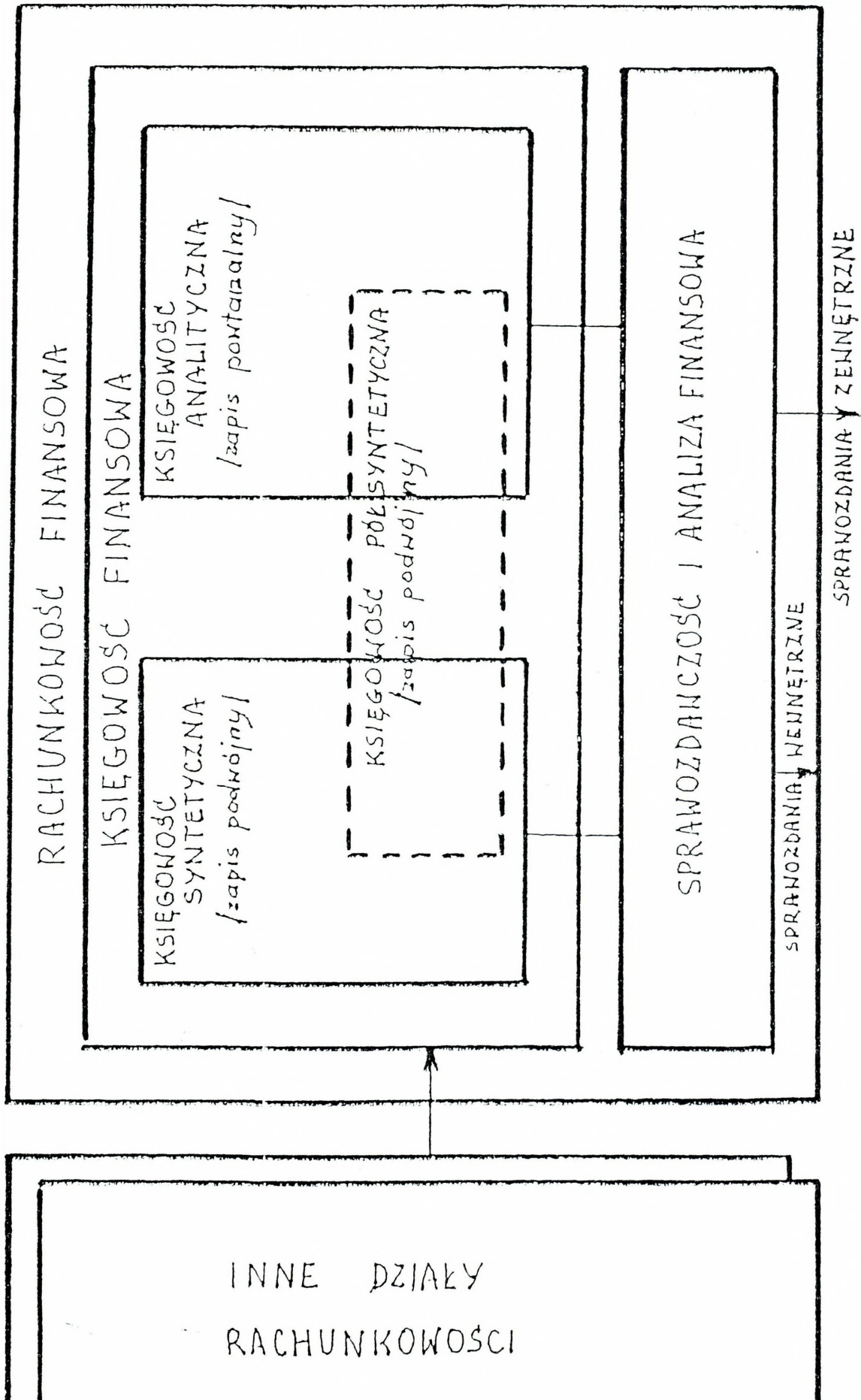
- służbę finansową - w zakresie gospodarki finansowej,
- poszczególne służby zaopatrzenia materiałowo - technicznego - w obszarze gospodarki materiałowej i eksploatacyjnej.

W oddziale gospodarczym występują w zasadzie tylko dwa typy rachunkowości:

- rachunkowość finansowa i płacowa, prowadzona przez służbę finansową, oraz
  - rachunkowość w zakresie materiałów oraz sprzętu (o charakterze przedmiotów nietrwałych i środków trwałych), prowadzona przez poszczególne służby zaopatrzenia w postaci tzw. ewidencji rzeczowych składników majątku.
- Rachunkowość finansowa oddziału gospodarczego obejmuje dane o zasadach środków pieniężnych, funduszach, dochodach i wydatkach budżetowych, środkach specjalnych, rachunkach i rozliczeniach finansowych, a także - o zasobach niektórych środków rzeczowych (np. nagród rzeczowych). W rachunkowości tej ujmuje się również dane o przyznanych do dyspozycji oddziału gospodarczego kredytach rocznych.

Rachunkowość finansowa w oddziale gospodarczym składa się z dwóch podstawowych elementów: księgowości finansowej oraz sprawozdawczości i analizy finansowej. Z kolei w księgowości finansowej można wyróżnić księgowość syntetyczną oraz analityczną. (Strukturę powyższą przedstawia poniższy schemat).

## Struktura rachunkowości finansowej oddziału gospodarczego



Księgowość syntetyczna obejmuje zbiory danych w ujęciu wyłącznie wartościowym na tzw. kontach syntetycznych (zarówno bilansowych, jak i pozabilansowych), na których dokonuje się zapisów przy zastosowaniu specyficznych metod rachunkowości (zasada podwójnego zapisu, itp.). Konta te grupują zdarzenia według systematyki przyjętej w planie kont.<sup>1/</sup> Dane na konta syntetyczne są wprowadzane bezpośrednio z dokumentów źródłowych, bądź też z dokumentów uzyskiwanych jako wynik przetwarzania w innych działach rachunkowości (np. z list płacy).

Wśród kont syntetycznych wyróżnia się konta dwóch typów, mianowicie:

- a) konta, na których grupują się wielkości rzeczywiste (dotyczące obrotów w zakresie aktywów i pasywów oraz obrotów związanych z ponoszeniem wydatków i uzyskiwaniem dochodów),
- b) konta, na których ujmuje się wielkości normatywne (przyznanych kredytów i limitów rocznych).

Konta te tworzą dwa niezależne, bilansujące się wewnątrz układy kont i są wykazywane w odrębnych częściach sprawozdania finansowego, tj. odpowiednio:

- konta typu pierwszego - w zestawieniu obrotów i sald oraz w bilansie;
- konta typu drugiego- w zestawieniu z realizacji kredytów i limitów rocznych (z tym, że zestawienie to obejmuje również salda kont typu pierwszego, dotyczących wydatków budżetowych).

---

<sup>1/</sup> / Zob. J.Górski, Metody poznawcze rachunkowości, wyd. MON, Warszawa 1975, s.109.

Księgowość analityczna obejmuje zbiory danych na tzw. kontach analitycznych (pomocniczych)<sup>1/</sup>, będących uszczegółowieniem, dla potrzeb wewnętrznych oddziału gospodarczego, niektórych kont syntetycznych. Zapisów na tych kontach dokonuje się przy zastosowaniu tzw. zapisu pojedynczego (powtarzanego). Dane na kontach analitycznych mogą ujmować niektóre elementy; nie występujące na kontach syntetycznych (w tym o charakterze ilościowym i jakościowym). Księgowość analityczna jest też prowadzona w specjalizowanych urządzeniach ewidencyjnych (np. rejestrze dostaw, robót i usług).

Względy praktyczne spowodowały przejście przez księgowość syntetyczną części kont analitycznych dla prowadzenia ewidencji w układzie przedmiotowym (konta przedmiotowe) i podmiotowym (konta podmiotowe), przy zastosowaniu wymienionych wyżej specyficznych metod rachunkowości. Księgowość tą określa się mianem półsyntetycznej.<sup>2/</sup>

Na podstawie danych księgowości syntetycznej (półsyntetycznej) tworzy się podstawowe informacje ekonomiczne, obrazujące całokształt działalności oddziału gospodarczego oraz ilustrujące jego aktualną sytuację finansową. Informacje te są emitowane w postaci sprawozdań zewnętrznych (na potrzeby jednostek nadrzędnych) oraz wewnętrznych (dla kierownictwa danego oddziału gospodarczego). W przypadku sporządzania sprawozdań zewnętrznych na podstawie księgowości półsyntetycznej, dokonuje się uprzednio odpowiedniej agregacji informacji.

Na temat ewidencji rzeczowych składników majątku mówi się często, że nie jest

---

<sup>1</sup> / Określenie konta syntetycznego (głównego) i konta analitycznego (pomocniczego) w Ustawie o rachunkowości (Dz. U. 1994 Nr 121, poz. 591).

<sup>2</sup> / Zob. J.Górski, Klasyfikacja kont, Wyd. MON, Warszawa 1965, s.97.

ona w żaden sposób związana z rachunkowością. Ten punkt widzenia pozwala twierdzić, że można ją kształtować i prowadzić w sposób zupełnie dowolny. Znalazło to swój wyraz w praktyce ewidencyjnej wojska, gdzie w obszarze każdej ze służb zaopatrzenia materiałowo - technicznego, zasady funkcjonowania ewidencji rzeczowych składników majątku są regulowane odmiennie przepisami poszczególnych służb. Tymczasem jest ona elementem rachunkowości jako ewidencja szczegółowa (analityczna) do niektórych kont syntetycznych.

### III. PRZEWIDYWANE KIERUNKI ZMIAN W PLANIE KONT NA ETAPIE PEŁNEJ EWIDENCJI MAJĄTKU WOJSKOWEJ JEDNOSTKI BUDŻETOWEJ

#### *3.1. Zmiany organizacyjne i systemowe*

W pierwszej kolejności w resorcie Obrony Narodowej rozpoczęto wdrażanie ewidencji ilościowo-wartościowej w szpitalach wojskowych. Na podstawie Zarządzenia Nr 59 z dn. 22.06.1995 r. szefa Inspektoratu Logistyki Sztabu Generalnego WP w sprawie inwentaryzacji i wyceny majątku w szpitalach wojskowych - dokonano inwentaryzacji i wyceny majątku szpitali wojskowych na podstawie spisu z natury. Wraz z zarządzeniem przekazana została „Metodyka przeprowadzania inwentaryzacji i wyceny majątku szpitali wojskowych”. Wydaje się, że wprowadzenie ewidencji w ujęciu ilościowo-wartościowym umożliwi generalnie określenie wartości całego mienia będącego w dyspozycji wojska. Ponadto właściwa wycena majątku trwałego pozwoli na dokonanie porównań z innymi resortami budżetowymi.

Przy założeniu, że podmiotem ewidencji gospodarczej w wojsku powinien być oddział gospodarczy, rozumiany jako dysponent środków budżetowych III stopnia, należy go wyposażać w jednolity system finansowo - księgowy, który zastąpi ewidencję prowadzoną w poszczególnych służbach logistycznych oraz księgowość wydatków w służbie finansowej.

Wymaga to zarówno dokonania zakupu właściwego programu informatycznego, sprawdzonego już w innych resortach, jak też rozpoczęcia wcześniej procesu szkolenia dla służb finansowo - księgowych, pracujących aktualnie na uproszczonym systemie ewidencji wydatków budżetowych.

Należy także uwzględnić konieczność wymiany sprzętu informatycznego będącego na wyposażeniu służby finansowej wojskowej jednostki budżetowej po wcześniejszym określeniu wymagań technicznych dotyczących niezbędnego sprzętu.

Zwiększenie zadań służby finansowej będzie polegać na:

- objęciu ewidencją środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz zmian w ich stanach,
- ewidencja rzeczowych składników majątku (materiałów) z rozbudowaniem ewidencji analitycznej na każdy rodzaj mienia w służbach,
- wyliczanie umorzenia i jego ewidencja,
- przygotowanie not księgowych dotyczących zmian składników majątku.

Zmiany będą polegać na zmniejszeniu zatrudnienia w służbach logistycznych a zwiększeniu w służbie finansowej (od 3 do 6 osób zależnie od wielkości danej jednostki). Wiąże się to także z podniesieniem roli szefa służby finansowej do rangi - głównego księgowy zastępcy dowódcy.

Na etapie wstępnym należy do jednostek budżetowych przekazać zweryfikowane zasady inwentaryzacji i wyceny majątku wojska, w sposób planowy szkolić przedstawicieli jednostek z użyciem nowego programu finansowo - księgowego, w odpowiednim czasie dokonać zakupu sprzętu informatycznego za pośrednictwem departamentu Dostaw Uzbrojenia i Sprzętu Techniczno - Wojskowego.

Przesyłając do jednostek nakaz wyceny majątku trwałego należy zaproponować metody wyceny tego majątku, w zależności od tego, czy dany środek trwały występuje w gospodarce narodowej i znana jest jego wartość początkowa czy też nie. W przypadku środków trwałych występujących w gospodarce można przyjąć metodę przeszacowania w celu aktualizacji wartości brutto, a następnie pomniejszyć o wyliczoną wartość

umorzenia na dzień wyceny. Powyższe działanie będzie możliwe jeżeli środek trwały będzie znajdował się w „Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych” opracowanej przez GUS oraz będą istniały dla niego współczynniki przeliczeniowe do aktualizacji wartości i bez utrudnień znajdziemy stawki amortyzacyjne w Rozporządzeniu ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji. (Dz. U. 95 Nr 7 poz. 34).

W przypadku środków trwałych grupy „A” porównanie ich z odpowiednikami z gospodarki narodowej będzie niemożliwe a dalsze postępowanie w sprawie wyceny będzie zależało od znajomości wartości początkowej danego środka trwałego. Brak wartości początkowej będzie zmuszał jednostkę do sporządzenia kosztorysu wytworzenia środka w obecnym jego stanie (tzw. metoda odtworzeniowa), a następnie ustalenie stopnia jego zużycia stosując metody zalecone przez zarządzającego wyceną lub metody uproszczone. Do ustalenia faktycznej wartości netto środków będących na tzw. zapasie nienaruszalnym niezbędne jest rozróżnienie zużycia fizycznego oraz zużycia moralnego. Ponadto do ustalenia wartości netto niektórych urządzeń zużytych moralnie należy zastosować wskaźnik nowoczesności rozwiązania konstrukcyjnego.<sup>1/</sup>

Powyżej przedstawiono tylko niektóre problemy dotyczące wyceny środków trwałych w siłach zbrojnych. W przypadku braku precyzyjnych zasad wyceny i przeszkolenia personelu dokonującego wyceny mogą powstać istotne rozbieżności w wycenie majątku w różnych jednostkach wojskowych. W związku z tym oprócz szkolenia służb finansowo - księgowych należy przeszkolić przedstawicieli służb logistycznych w zakresie zasad przeprowadzenia inwentaryzacji, szacowania i wyceny środków trwałych, aby pierwsze informacje o stanie majątku wojska nie zostały

---

<sup>1/</sup> W literaturze przedmiotu wysokość wskaźnika nowoczesności kształtuje się od 1,0 do 3,0.

zniekształcone.

### **3.2. Zmiany w ewidencji finansowo - księgowej oraz materiałowej**

Wprowadzenie do systemu rachunkowości wojskowej danych o majątku trwałym i obrotowym oraz zasygnalizowanie źródeł jego pochodzenia w istotny sposób zbliży sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej do sprawozdawczości cywilnej. Na podstawie sprawozdania finansowego jednostki będzie można zdobyć takie same informacje jak z bilansu przedsiębiorstwa. Sprawozdanie takie będzie „fotografią” majątku trwałego i obrotowego na dzień sporządzenia sprawozdania. Wprowadzenie pełnego Zespołu kont - 0 „Majątek trwały” do księgowości jednostki wojskowej będącej oddziałem gospodarczym pozwoli na księgowe ujęcie wartości środków trwałych, pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych, dzieł sztuki i eksponatów muzealnych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji oraz umorzenia.

Zestaw kont syntetycznych dotyczących środków trwałych przedstawia się następująco: 011-0 Środki trwałe

012-0 Pozostałe środki trwałe w magazynie

013-0 Pozostałe środki trwałe w użytkowaniu

014-0 Zbiory biblioteczne

015-0 Mienie zlikwidowanych przedsiębiorstw

016-0 Dzieła sztuki i eksponaty muzealne

020-0 Wartości niematerialne i prawne

030-0 Finansowy majątek trwały

071-0 Umorzenie środków trwałych

072-0 Umorzenie pozostałych środków trwałych

073-0 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych

080-0 Inwestycje

### Zasady funkcjonowania kont zespołu 0 - Majątek trwały.

Konto 011-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych (rozumianych zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy) Środki trwałe mogą pochodzić z zakupu dokonanego przez jednostkę, otrzymane z centralnych organów zaopatrzenia, lub te które stanowią własność Skarbu Państwa a jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie.

Na stronie Wn konta 011-0 księgujemy przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową, przyjęcie do ewidencji środków wcześniej nie objętych tą ewidencją, otrzymanych nieodpłatnie, zwiększenia wartości na skutek aktualizacji.

Na stronie Ma konta 011-0 ujmuje się w szczególności:

- wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji z powodu zniszczenia, zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania,
- ujawnione niedobory środków trwałych,
- zmniejszenie wartości początkowej na skutek ich aktualizacji.

Ewidencja analityczna prowadzona do konta 011-0 powinna umożliwić: ustalenie osób i komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe, należyte obliczenie umorzenia i ustalenie aktualnej wartości ewidencyjnej.

Konto 012-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej pozostałych środków trwałych, które nie są ewidencjonowane na koncie 080-0. Na koncie tym księguje się również te środki które ulegają umorzeniu w pełnej wysokości w miesiącu wydania do użytkowania.

Na stronie Wn konta 012-0 ujmuje się zwiększenia z tytułu:

- przychodu nowo zakupionych środków trwałych,

- środki trwałe otrzymane nieodpłatnie,
- nadwyżki środków trwałych w magazynie.

Na stronie Ma konta 012-0 księgujemy przekazanie środków trwałych do użytkowania, środki trwałe wydane do sprzedaży, oraz ujawnione niedobory środków trwałych w magazynie.

Ewidencja szczegółowa do konta 012-0 powinna umożliwić ustalenie zapasów w poszczególnych magazynach oraz rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych.

Konto 013-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej pozostałych środków trwałych nie podlegających księgowaniu na kontach 011-0, 014-0, i 016-0 wydanych do użytkowania na potrzeby działalności podstawowej jednostki lub działalności finansowo-wyodrębnionej, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości w miesiącu wydania do używania.

Na stronie Wn konta 013-0 księgujemy środki trwałe wydane do używania z magazynu, zakupu lub inwestycji, nadwyżki środków trwałych w używaniu, oraz nieodpłatnie otrzymanie środków trwałych.

Na stronie Ma konta 013-0 księgujemy wycofanie środków trwałych z używania na skutek likwidacji, zniszczenia lub zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania, ujawnione niedobory środków trwałych w używaniu.

Konto 014-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości zbiorów bibliotecznych bibliotek naukowych, fachowych i szkolnych.

Na stronie Wn konta 014-0 księgujemy wszelkie zwiększenia z tytułu przychodu zbiorów pochodzących z zakupu, lub nieodpłatnie otrzymanych, nadwyżki zbiorów bibliotecznych.

Na stronie Ma konta 014-0 księgujemy rozchód zbiorów bibliotecznych na skutek

likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania oraz niedobory zbiorów.

Konto 015-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości mienia po zlikwidowanym przedsiębiorstwie.

Na stronie Wn konta 015-0 księgujemy wartość mienia przyjętego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie według wartości wynikającej z bilansu, korektę mienia pomiędzy wartością bilansową a faktycznie przekazaną.

Na stronie Ma konta 015-0 księgujemy wartość mienia przekazanego zgodnie z umową do Urzędu gminy lub innej instytucji, korektę pomiędzy wartością mienia wynikającą z bilansu a faktycznie przekazaną. Ewidencja szczegółowa do konta 015-0 może być prowadzona w formie bilansu. Konto może wykazywać saldo Wn oznaczające stan majątku po zlikwidowanym przedsiębiorstwie, będącego w dyspozycji organu założycielskiego.

Konto 016-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości dzieł sztuki i eksponatów muzealnych.

Na stronie Wn konta księgujemy przychody dzieł sztuki i eksponatów pochodzących z zakupu lub otrzymanych nieodpłatnie oraz nadwyżki dzieł sztuki i eksponatów muzealnych.

Na stronie Ma konta 016-0 księgujemy rozchód dzieł sztuki i eksponatów muzealnych na skutek likwidacji, sprzedaży, nieodpłatnego przekazania oraz niedobory dzieł sztuki i eksponatów muzealnych. Dzieła sztuki i eksponaty muzealne nie podlegają umorzeniu, a wszelkie przychody oraz rozchody księgujemy według cen nabycia.

Konto 020-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, do których zalicza się programy komputerowe o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż 1 rok oraz inne

nabyte prawa majątkowe. Na stronie Wn konta 020-0 księgujemy wszelkie zwiększenia, a po stronie Ma wszelkie zmniejszenia stanu (wartości początkowej) wartości niematerialnych i prawnych z wyjątkiem umorzenia.

Konto 030-0 służy do ewidencji finansowych składników majątku trwałego jakimi są: akcje i udziały w obcych podmiotach gospodarczych oraz inne długoterminowe papiery wartościowe. Na stronie Wn konta ewidencjonujemy wzrost, a po stronie Ma wszelkie zmniejszenia stanu finansowego majątku trwałego.

Konto 071-0 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych. Do wyliczenia umorzenia stosujemy stawki amortyzacyjne określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji. Na stronie Wn konta ujmuje się zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych związane z likwidacją. Na stronie Ma konta 071-0 księgujemy zwiększenia umorzenia środków trwałych. Konto 071-0 może wykazywać saldo Ma oznaczające wielkość umorzenia na dzień sporządzenia sprawozdania.

Konto 072-0 służy do ewidencji umorzenia pozostałych środków trwałych i obejmuje umorzenie: książek i zbiorów bibliotecznych, środków dydaktycznych, odzieży i umundurowania, mebli i dywanów, inwentarza żywego i pozostałych środków trwałych. Zasady ewidencji na kontach 072-0 i 073-0 są zbieżne z zasadami konta 071-0, a obejmują ewidencję danych zgodnie z nazwą kont.

Konto 080-0 jest przeznaczone do ewidencji kosztów inwestycji budowlanych oraz rozliczania tych kosztów. Ewidencja szczegółowa do konta jest prowadzona z podziałem na rodzaj nakładów, grupy kosztów, rodzaje operacji. W ramach konta 080-0 prowadzi się odrębne konto do rozliczenia podatku VAT naliczonego w fakturach obcych oraz podatku należnego. Na stronie Wn konta 080 księguje się poniesione koszty

inwestycji bezpośrednio w momencie zakupu lub po oddaniu określonych części inwestycji do eksploatacji. Na stronie Ma konta księguje się przeniesienie kosztów inwestycji zakończonych oraz zwroty materiałów z budów.

Zmiany nastąpią także w 3 zespole kont poprzez dodanie następujących kont:

- 310-0 Materiały
- 339-0 Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów inwestycyjnych
- 333-1 Leki w magazynie
- 333-2 Leki w aptekach przy szpitalnych
- 333-3 Leki w aptekach pozostałych
- 381-1 Maszyny i urządzenia inwestycyjne na składzie
- 381-2 Maszyny i urządzenia inwestycyjne na budowach
- 383-0 Materiały inwestycyjne na składzie
- 399-1 Maszyny, urządzenia i materiały inwestycyjne zbędne na składzie
- 399-2 Maszyny urządzenia i materiały inwestycyjne zbędne na budowie.

Konta powyższe zostały już wprowadzone do ewidencji księgowej szpitali wojskowych. Jednak nie przedstawiono ich w rozdziale I, aby nie zmieniać planu kont typowej jednostki budżetowej.

Konto 310-0 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń materiałów służących do prowadzenia działalności podstawowej i pomocniczej. Na stronie Wn konta ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma zmniejszenia (rozchody) stanu materiałów. Ewidencja szczegółowa powinna umożliwić ustalenie wartości poszczególnych rodzajów materiałów, magazynów i osób materialnie odpowiedzialnych. Konta 333-x służą do ewidencji stanu zwiększeń oraz zmniejszeń leków w magazynie i w aptekach. Konto może wykazywać saldo Wn oznaczające stan zapasów leków.

Konta 381-x i 383-0 służą do ewidencji maszyn i urządzeń oraz materiałów zakupionych lub otrzymanych nieodpłatnie przeznaczonych do wbudowania na zamierzeniach inwestycyjnych.

Zmiana zasad ewidencji materiałów spowoduje przeniesienie ewidencji do służby finansowej. Będzie to ewidencja przychodu do magazynu na podstawie protokołu przyjęcia (lub innego dowodu) oraz ewidencja rozchodu na podstawie asygnat lub dowodów Rw.

Wprowadzenie ewidencji kosztów w układzie rodzajowym oraz według miejsc powstawania wymusi szereg zmian w dotychczasowych zespołach kont 2 i 4. Dotychczasowe konto 223-0 przejmie część funkcji konta 805-2, a zrealizowane wydatki co miesiąc będą przenoszone na stron Wn konta 223-0, z ewentualnym rozbudowaniem konta poprzez wprowadzenie paragrafu i rozdziału. Wynika stąd, że funkcje dotychczasowego zespołu 4 przejmie zespół 2. Natomiast zespół 4 zajmie się ewidencją kosztów według rodzajów, a dotychczasowy zespół 5 - ewidencją według miejsc powstawania. Na podstawie tak prowadzonej ewidencji będzie można odróżnić, jakie jednostka budżetowa zrealizowała wydatki a jakie poniosła koszty w analizowanym okresie czasu. Oddzielenie kosztów od wydatków pobudza do wyliczania wielkości wyniku finansowego osiągniętego przez jednostkę.

## IV. KONCEPCJA METODYKI NORMOWANIA KOSZTÓW W ŚWIETLE USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

### 4.1. Ustawy wstępne

Zmiany w systemie społeczno - gospodarczym kraju i wprowadzenie zasad . gospodarki rynkowej były bezpośrednią przyczyną wdrożenia nowych zasad planowania, realizacji i kontroli budżetu państwa. Zmiany te wpłynęły także na konieczność racjonalizacji i decentralizacji procesu planowania rzeczowo - finansowego w siłach zbrojnych oraz podjęcia działań zmierzających do zwiększenia efektywności ekonomicznej wykorzystywania majątku wojskowego i przydzielonych środków budżetowych na utrzymanie i rozwój potencjału. Wyrazem decentralizacji planowania rzeczowo - finansowego było częściowe upodmiotowienie w latach 1993-1994 dowództw OW i RSZ. W bieżącym roku zamierza się włączyć w proces planowania oddziały gospodarcze oraz związki taktyczne. Należy też dodać, że już w 1995 r. wydatki planowane w budżetach OW i RSZ stanowiły około 82 % ogólnej wielkości budżetu MON. Natomiast strukturę 25 % tego budżetu dowódcy OW i RSZ mogą kształtować samodzielnie, tzn. dokonywać zmian między poszczególnymi podziałkami klasyfikacji budżetowej. W praktyce możliwość dokonywania manewru środkami budżetowymi przez dowódców, OW i RSZ obejmuje tylko 6 % -7 % budżetu OW i 10 % -15 % budżetu RSZ.

Równocześnie z upodmiotowieniem OW i RSZ w siłach zbrojnych rozpoczęto proces poszukiwania odpowiednich narzędzi i mechanizmów pozwalających na obiektywne i jednolite dla wszystkich dysponentów środków budżetowych określanie potrzeb finansowych oraz powiązanie przydzielonych środków z wielkością i rodzajem

zadań wykonywanych przez poszczególnych dysponentów. Jednym z takich narzędzi jest opracowana przez zarząd Ekonomiczno - Finansowy SG WP „Metodyka rocznego planowania rzeczowo - finansowego w SZ RP”, którą zamierza się wdrożyć w bieżącym roku. Celem „Metodyki” jest skoordynowanie procesów planowania zadań sił zbrojnych z planowaniem rzeczowo - finansowym (budżetowym) oraz zapewnienie optymalnego podziału limitów budżetowych proporcjonalnie do rzeczywistych potrzeb OW i RSZ, określanych wg **normatywnych kosztów funkcjonowania** jednostek wojskowych. Planowanie rzeczowo - finansowe powinno stanowić uporządkowany i ujednolicony system, którego istotą jest dokładne ustalenie wszystkich zadań i sił zbrojnych, ich wycena wartościowa oraz określenie możliwości i źródeł finansowania. Zakłada się, że system ten zapewni wiarygodne planowanie i racjonalne wydatkowanie środków budżetowych.

Warunkiem dalszego usprawnienia systemu planowania rzeczowo - finansowego jest dokładne i poprawne określenie wielkości normatywnych kosztów funkcjonowania - jednostek i instytucji wojskowych oraz realizowanych przez nie zadań.<sup>1/</sup>

Koszty normatywne pozwolą na obiektywne i jednolite metodologicznie określanie potrzeb finansowych (wydatków budżetowych) dla wszystkich dysponentów środków budżetowych. Umożliwią zaspokojenie materialnych potrzeb jednostek i instytucji wojskowych proporcjonalnie do wielkości budżetu resortu obrony narodowej. Stanowiąc będą istotną przesłankę podejmowania decyzji o zmianie struktur organizacyjnych i dyslokacji jednostek wojskowych, ich wyposażeniu i ukompletowaniu.

---

<sup>1/</sup> / Szerzej o zmianach zasad planowania i realizacji budżetu MON w publikacji: W. Tomaszewski, „Proponowane kierunki zmian zasad planowania budżetu MON”. Informator Nr 2. Zarząd Ekonomiczno-Finansowy SG WP Warszawa 1996 r Sygn. Szt. Gen. Wew. C/1/96, s. 5-12.

Będą także ważnym narzędziem planowania nakładów finansowych na utrzymanie polskich jednostek wojskowych biorących udział w programie „Partnerstwo dla Pokoju”.

Opracowana w 1996 roku w Departamencie Finansów MON „Koncepcja ewidencji ilościowo - wartościowej w wojsku” oraz potrzeba dostosowania zasad rachunkowości budżetowej wojska do wymagań Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591) zakłada wprowadzenie do końca 1998 r. pełnego ewidencyjnego rachunku kosztów. Do tego czasu należy więc określić także koszty normatywne realizacji zadań w jednostkach wojskowych, a następnie wprowadzić rachunek kosztów normatywnych, bez którego nie wydaje się możliwa optymalizacja nakładów na utrzymanie i rozwój sił zbrojnych, a po wprowadzeniu bieżącej ewidencji kosztów rzeczywistych, kontrola ich odchyłeń od kosztów normatywnych.

Integracja naszych sił zbrojnych z zachodnimi strukturami bezpieczeństwa wymaga spełnienia określonych warunków w tym również dostosowania naszego systemu zarządzania gospodarką wojskową, zwłaszcza planowania obronnego do obowiązujących standardów międzynarodowych. Przykładem podejmowanych w tym kierunku działań są prowadzone w Sztabie Generalnym WP przygotowania do próbnej eksploatacji modelu zarządzania zasobami obronnymi (DRMM - dane o systemie przedstawia załącznik nr 1) <sup>1/</sup>, którego ważnym podsystemem są koszty funkcjonowania jednostek wojskowych. Poznanie wielkości i struktury tych kosztów normatywnych i rzeczywistych jest warunkiem pełnego wykorzystania tego systemu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jak z powyższego wynika normowanie kosztów w wojsku należy uznać za

---

<sup>1/</sup> DRMM z j. ang. „Defence resource management model”.

przedsięwzięcie celowe i konieczne.

Potrzebę taką dostrzegano w wojsku już w latach sześćdziesiątych i siedemdziesiątych, jednakże podejmowane wtedy próby powiodły się tylko częściowo i zaowocowały opracowaniem zaledwie niektórych norm budżetowych i wskaźników kosztów utrzymania. W nowym ustroju społeczno - ekonomicznym, po dokonanych już etapach restrukturyzacji sił zbrojnych oraz zmianach systemu planowania i realizacji wydatków budżetowych, większość wprowadzonych norm i wskaźników okazała się mało przydatna. Stało się tak z powodu zmian założeń metodologicznych i ich konstrukcji oraz inflacji w latach 89 - 94.

#### **4.2. Pojęcia i definicje**

W niniejszym opracowaniu są używane następujące podstawowe definicje i pojęcia <sup>1/</sup> jak:

**Norma** - ustalone racjonalne wzorce, przepisy, a także podstawy odniesienia określające reguły i zasady postępowania w danej dziedzinie działalności, zakazy i nakazy, górne granice, miary, wagi, ilości oraz jakości i inne determinanty konieczne do prawidłowego sterowania działalnością sił zbrojnych.

**Norma rzeczowa** - wyrażony w jednostkach naturalnych niezbędny nakład na wykonanie określonej czynności (zadanie, usługę, jednostkę odniesienia). <sup>2/</sup> Norma rzeczowa wyraża technicznie uzasadnioną i racjonalną ekonomicznie wielkość zużycia

---

<sup>1/</sup> Słownik podstawowych pojęć zamieszczono w celu ich jednoznacznej interpretacji.

<sup>2/</sup> M. Koch, Oddział gospodarczy, Wydawnictwo MON, Warszawa 1983, s. 85.

jakiegoś czynnika niezbędnego do realizacji zadania o ustalonych cechach. <sup>1/</sup>

**Norma wartościowa** - wyrażony w jednostkach pieniężnych niezbędny nakład na wykonanie określonej czynności (zadanie, usługę, jednostkę odniesienia). Jest to norma rzeczowa wyrażona w jednostkach pieniężnych. <sup>2/</sup>

**Norma budżetowa** - maksymalnie dopuszczalna kwota wydatków związanych z realizacją jednostkowego zadania budżetowego. <sup>3/</sup>

**Normowanie** - ogół czynności i procedur związanych z wyborem i ustaleniem celów, racjonalnych dla danych warunków środków i wzorców działania oraz kryteriów oceny działalności. Obejmuje przede wszystkim ustalenie wzorca cech zwanych wymaganiami. Wymagania te, uznane za obowiązujące, stają się normami. <sup>4/</sup>

**Normowanie kosztów** - ogół czynności i procedur związanych z ustalaniem wielkości kosztów i uznaniem ich za wzorcowe. Wzorcowe koszty opisuje się na normach zużycia materiałów, wzorcach norm pracy (działania), normach zużycia środków trwałych, na obowiązujących cenach, stawkach, taryfach oraz normatywach kosztów pośrednich.

**Normatyw** - racjonalnie ustalona wielkość (wartość) konkretnych składników mienia wojskowego, zapewniająca ciągłość realizacji funkcji wojska (szkolenia, produkcji, walki) uwzględniająca wielkość zadań, stany osobowe i rzeczowe, częstotliwość, rodzaj, ilość i jakość zasilania, normy należności, rotacje, urzutowanie zapasów oraz inne uwarunkowania jak np. możliwość przechowywania.

**Normatyw kosztów** - skalkulowana i przyjęta do planowania rzeczowego i finansowego obowiązująca wielkość kosztów jednostkowych usługi lub zadania, oparta na technicznie

---

<sup>1/</sup> Słownik ekonomiczny, Wyd. „Znicz”, Szczecin 1992, s. 158-159.

<sup>2/</sup> M. Koch, Oddział gospodarczy, Wydawnictwo MON, Warszawa 1983, s. 85.

<sup>3/</sup> M. Dziarmakowski, Finanse wojska, WAP wew. 583/81, Warszawa 1981, s. 145

<sup>4/</sup> Słownik ekonomiczny, op. cit.

uzasadnionym zużyciu sił i środków, w warunkach prawidłowej organizacji działania i prawidłowo zastosowanych poziomych cen, stawek płac, itp.

**Normy kosztów** - górna granica zużycia lub wykorzystania pracy przeznaczonej na wykonanie zadania w określonym czasie.

**Koszty normatywne** - wzorce racjonalnych kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych i wykonywania przez nie wszystkich planowanych powtarzających się zadań, związanych z utrzymaniem gotowości i zdolności bojowej, szkoleniem i wychowaniem, zaspokajaniem potrzeb socjalno - bytowych żołnierzy i pracowników wojska, eksploatacją i utrzymaniem infrastruktury, uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz obsługą wojsk.

**Normatywny rachunek kosztów** - metoda ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów w realizacji zadań masowych, wielkoseryjnych (powtarzalnych). Normatywny rachunek kosztów dzieli koszty rzeczywiste na część odpowiadającą normom (tzw. koszty normatywne) oraz na tzw. odchylenia, czyli różnice między kosztami normatywnymi a rzeczywistymi, specyfikowane według rodzaju, przyczyn i miejsca ich powstawania, a także osób za nie odpowiedzialnych.

**Wydatek** - każde wykorzystanie (rozchodowanie) środków pieniężnych bez względu na cel. <sup>1/</sup>

**Koszt** - spożytkowanie pracy ludzkiej oraz zużycie środków produkcji i przedmiotów pracy wyrażone iloczynem ilości zużycia (jednostki naturalne i jednostki czasu) oraz cen i stawek określonych w pieniądzu, <sup>2/</sup> wartościowe, czyli pieniężne wyrażenie

---

<sup>1/</sup> Praca zbiorowa: Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie, AE, Wrocław 1995, s. 142.

<sup>2/</sup> Mała Encyklopedia Rachunkowości, wyd. IV zmienione i rozszerzone, PWE, Warszawa 1971, s.382.

nakładów.<sup>1/</sup>

**Nakład** - kategoria ekonomiczna, która oznacza wyrażone w jednostkach naturalnych zużycie pracy uprzedmiotowionej w środkach pracy i przedmiotach pracy oraz zużycie pracy żywej.<sup>2/</sup>

#### **4.3. Normowanie kosztów w armiach obcych**

W państwach zachodnich zagadnienia normowania i rachunku kosztów w siłach zbrojnych stanowią szczególny przedmiot zainteresowania władz cywilnych (parlamentów) i wojskowych. Rachunek kosztów jest tam stosowany od początku lat sześćdziesiątych i systematycznie doskonalony. Jest też podstawą planowania budżetowego.

Na przykład w Siłach Zbrojnych USA wdrożono w tym czasie system planowania, programowania i budżetowania (PPBS). Jego praktyczne zastosowanie spowodowało konieczność opracowania norm i wskaźników kosztów oraz zastosowania metod rachunku kosztów. System ten polega na gromadzeniu informacji kosztowo-kalkulacyjnych, agregowanych od szczebla batalionu wzwyż, mających stanowić jednolitą podstawę dla rozległego zbioru zadań decyzyjno-planistycznych, ewidencyjnych i kontrolnych w skali całego resortu.

Amerykańskie metody rachunku kosztów szybko znalazły aprobatę w innych armiach NATO. Zostały one przystosowane do potrzeb resortów obrony w Belgii ,

---

<sup>1/</sup> Praca zbiorowa: Analiza ....op.cit., s.142.

<sup>2/</sup> Op.cit.s.142.

Holandii, Norwegii, Niemczech, Wielkiej Brytanii i Francji, a ostatnio także w Republice Czeskiej. Wdrożenie rachunku kosztów w ww. armiach rozpoczęto od eksperymentalnych rozwiązań cząstkowych dla poszczególnych służb, a następnie rodzajów broni i wojsk. Dla przykładu można podać, że ministerstwo Obrony Republiki Czeskiej zakończyło już inwentaryzację i wycenę majątku wojskowego. Od stycznia bieżącego roku rozpoczęto wdrożenie ewidencji ilościowo - wartościowej i rachunku kosztów. Utworzono na szczeblu centralnym ośrodek zajmujący się normowaniem i kalkulacją kosztów.

Najciekawsze rozwiązania zastosowano w Bundeswehrze. Najistotniejszym elementem wynikowym rachunku kosztów w armii niemieckiej są wydruki rocznych - szacunkowych i rzeczywistych - kosztów dla tego samego typu jednostek szczebla pułkowego lub batalionowego. Koszty szacunkowe (planowane tj. oczekiwane w przyszłych okresach) oblicza się na podstawie kosztów normatywnych oraz wielkości i struktury zadań (np. szkoleniowych). Rachunek jest prowadzony w dwóch porównywalnych wersjach, które stanowią podstawę kroczącego systemu analityczno - planistyczno - statystycznego. Podstawę ustalania kosztów normatywnych na dany rok stanowią etaty, normy i tabele należności, limity eksploatacyjne i szkoleniowe oraz wskaźniki. Należy dodać, że wdrożenie rachunku kosztów w Bundeswehrze rozpoczęto od eksperymentalnych rozwiązań cząstkowych dla poszczególnych służb, rodzajów broni i wojsk. Równocześnie do prowadzenia i wykorzystania rachunku kosztów przygotowywano finansistów, specjalistów - kosztowców oraz szefów, dowódców i innych decydentów.

Metody prowadzenia rachunku kosztów i ich normowania w armiach zachodnich mogą stanowić wzorzec do podjęcia takich działań w naszych siłach zbrojnych.

#### **4.4. Dotychczasowy stan normowania kosztów w Siłach Zbrojnych RP**

##### **1. Do 1975 roku**

Podobnie jak w armiach zachodnich próby unormowania działalności gospodarczej wojska miały także miejsce w naszych siłach zbrojnych. W WP w okresie II RP szeroko stosowane były normy finansowe i ryczałty.<sup>1/</sup> Normy finansowe dotyczyły głównie osobowych należności pieniężnych, a także określały poziom środków pieniężnych na określone zadania i podmioty kompleksowo (rzadziej na poszczególne służby czy kierunki wydatków). Były to normy uśrednione dla jednostek wojskowych zawierające także ryczałty.

Ryczałtami nazywano kwoty pieniężne wyznaczane na określony czas, przydzielane oddziałom na pokrycie ustalonych potrzeb. Ryczałtami oddział gospodarował samodzielnie, pokrywając potrzeby według własnego uznania, przestrzegając przy tym przepisów o należnościach, dostawach i robotach na rzecz wojska oraz o warunkach technicznych. Rozróżniano następujące ryczałty:<sup>2/</sup>

- a) żywnościowy,
- b) mundurowy,
- c) kwaterunkowy,
- d) kancelaryjny,
- e) na konserwację nieruchomości,
- f) wyszkoleniowy i oświatowy,

---

<sup>1/</sup> Zob. *Gospodarka w oddziałach sił zbrojnych*, wyd. Ministerstwo Spraw Wojskowych, Warszawa 1938.

<sup>2/</sup> Tamże, s.73.

- g) taborowy i przewozowy,
- h) konserwacji materiałów.

Wielkość ryczałtów określał minister Spraw Wojskowych lub w zleconym zakresie - dany dowódca okręgu, korpusu. Podstawę przydziału należności ryczałtowych stanowiły dla:

- a) ryczałtów: żywnościowego i mundurowego - kwoty przypadające oddziałom miesięcznie z dołu, a wynikające z obliczenia sporządzanego w miesięcznym raporcie gospodarczym na podstawie stanu liczebnego żywionych i mundurowego oraz równoważnika określonego dla obu ryczałtów,
- b) pozostałych ryczałtów - kwoty obliczone na rok z góry według równoważnika lub stawek ryczałtowych.

W latach powojennych praktyczne stosowanie norm (rzeczowych, wartościowych i budżetowych) rozpoczęło się po przejściu sił zbrojnych z zasad gospodarki wojennej na pokojową. Do 1975 roku w wojsku - podobnie jak w gospodarce narodowej - normy budżetowe były stosowane w ograniczonym zakresie, głównie w centralnym planowaniu rocznym i wieloletnim. Natomiast w szerokim zakresie upowszechniło się stosowanie norm rzeczowych we wszystkich rodzajach sił zbrojnych, wojsk i służb. Wykorzystywano je w rozwiniętym systemie scentralizowanego zaopatrzenia. Nie było natomiast jednolitego systemu norm wartościowych. Spowodowało to utrudnienia w prawidłowym określaniu potrzeb finansowych i możliwości ich zaspokojenia oraz kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych. System scentralizowanego zaopatrzenia w naturze utrudniał zastosowanie w jednostkach wojskowych gospodarki rozliczeniowej, opartej na ewidencji ilościowo - wartościowej oraz norm budżetowych i rachunku kosztów.

## 2. Po 1975 roku

W 1975 roku na podstawie Uchwały Rady Ministrów podjęto decyzje zmierzające do opracowania i wdrożenia systemu norm budżetowych w wojsku. Wyrazem tego było Zarządzenie ministra Obrony Narodowej Nr 8/MON z dnia 18.01.1975 r. w sprawie opracowywania i stosowania norm budżetowych w działalności gospodarczej wojska (Dz. Rozk. MON Nr 2 poz. 19). Zarządzenie określało szczegółowo obowiązki i kompetencje organów wojskowych w zakresie ustalania norm budżetowych oraz zobowiązywało do ustalenia jednolitej metodologii opracowywania norm. Całokształt procesu normowania i wdrażania norm budżetowych w wojsku koordynował departament Finansów MON.

Na podstawie wymienionego zarządzenia opracowano wiele norm wartościowych i budżetowych, głównie w służbach logistycznych, jednak nie wszystkie zostały zastosowane w praktyce. W wyniku zachodzących zmian systemowych w gospodarce narodowej i wojskowej oraz wysokiej inflacji niektóre z opracowanych norm budżetowych nie były aktualizowane i ostatecznie przestały obowiązywać. W początkach lat pięćdziesiątych, w związku z restrukturyzacją IC MON I SG WP na wniosek departamentu Finansów MON zarządzenie Nr 8/MON zostało anulowane. Normy budżetowe były wykorzystywane głównie do normowania wydatków.

W 1979 r. na podstawie Zarządzenia ministra Obrony Narodowej Nr 012/MON z dnia 4 października 1979 r. opracowano w poszczególnych rodzajach się zbrojnych, wojsk i służb wskaźniki kosztów eksploatacji uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz utrzymania stanów osobowych. Wskaźniki te, stanowiące rodzaj jednostkowych kosztów normatywnych, wielokrotnie aktualizowane z powodu inflacji, obowiązują również obecnie. Jednak ich metodologiczna podstawa obliczania nie odpowiada współczesnym

wymaganiom oraz obowiązującej klasyfikacji wydatków budżetowych.

W gospodarce wojskowej nie ma obecnie systematycznego rachunku kosztów, zwanego też ewidencyjnym, który obejmowałby pomiar, wycenę, grupowanie, sprawozdawczość oraz różne ewidencyjne przekroje kosztów. Także prace nad normatywnym rachunkiem kosztów są dopiero na etapie koncepcji, dlatego do ustalenia kosztów normatywnych proponuje się zastosować różne rachunki problemowe, oparte na metodach pozaksięgowych:

- wskaźnikowych;
- statystycznych;
- mieszanych.

Obliczone koszty normatywne będą stanowiły kryterium i element rachunku (procesu) decyzyjnego.

Wychodząc naprzeciw potrzebom opracowania metod planowania rzeczowo - finansowego oraz w związku z przeprowadzaną eksploatacją próbną modelu zarządzania zasobami obronnymi (DRMM), w Sztabie Generalnym WP podjęto działania zmierzające do określenia w sposób pozaksięgowy kosztów normatywnych funkcjonowania jednostek wojskowych. W tym celu opracowano wzory zadaniowych arkuszy kalkulacyjnych oraz program informatyczny „KOSZTY”, które rozesłano do wypełnienia przez wszystkie jednostki wojskowe posiadające odrębne etaty. Zadaniowe arkusze kalkulacyjne opracowano na podstawie układu zadaniowego obowiązującej klasyfikacji analitycznej wydatków budżetowych.<sup>1/</sup> Do ustalenia kosztów normatywnych w jednostkach wojskowych polecono przyjmować:

---

<sup>1/</sup> Klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych. Fin. wewn. 63/94, Warszawa 1994.

- obowiązujące etaty, tabele należności, normy zużycia materiałów, energii, paliw itp.;
- obowiązujące (zweryfikowane) programy szkolenia;
- określone przepisami zasady organizacji (zweryfikowane) procesów (zadań) szkoleniowych, technologicznych, eksploatacyjnych, gospodarczych i innych oraz posiadane wyposażenie techniczne i infrastrukturę.

Jest to pierwszy etap tych prac. Zebrane informacje będą wykorzystane w dalszych pracach nad normowaniem kosztów w wojsku. Podjętym już działaniom doraźnym zaproponowano nadać charakter systemowy.

#### **4.5. Koncepcja metodyki normowania kosztów**

##### 4.5.1. Cel normowania kosztów

**Głównym celem normowania kosztów jest optymalizacja wielkości i struktury kosztów normatywnych funkcjonowania jednostek i instytucji wojskowych, jako podstawy planowego kształtowania procesów wojskowo - gospodarczych i tworzenia potencjału bojowego na poziomie zapewniającym racjonalne wykorzystanie budżetu oraz maksymalną efektywność ekonomiczną i militarną. Ustalenie kosztów normatywnych jest warunkiem:**

- wprowadzenia w wojsku pełnego rachunku kosztów normatywnych;
- porównywania kosztów normatywnych i rzeczywistych realizacji zadań oraz ustalania przyczyn ich odchyień;
- uzyskania informacji o wysokości, strukturze i miejscach powstawania kosztów;
- usprawnienia systemu planowania rzeczowo - finansowego;

- określenia wysokości niezbędnych nakładów na utrzymanie potencjału bojowego sił zbrojnych;
- dostosowania zadań sił zbrojnych do wielkości budżetu na dany rok;
- prowadzenia analiz i ocen działalności jednostek wojskowych w różnych wariantach i przekrojach.

Wprowadzenie rachunku kosztów normatywnych umożliwi: <sup>1/</sup>

### **1) w MON**

- racjonalny podział środków budżetowych na poszczególnych dysponentów;
- uzasadnienie projektu budżetu MON w rządzie i w parlamencie;
- podejmowanie ekonomicznie uzasadnionych decyzji o dyslokacji i reorganizacji jednostek wojskowych.

### **2) w okręgach wojskowych**

- racjonalną alokację środków budżetowych i dysponowanych zasobów stosownie do wydatków realizowanych przez jednostki wojskowe;
- porównywanie poziomu gospodarowania jednostek tego samego typu;
- realność planowania rzeczowo - finansowego;

### **3) w jednostkach wojskowych**

- ocenę poziomu gospodarowania oraz określenie wielkości i struktury środków finansowych do wykonania wszystkich planowanych zadań szkoleniowych,

---

<sup>1/</sup> Por. Koncepcja ewidencji ilościowo - wartościowej w wojsku Dep. Fin. MON, Warszawa 1995 r.

operacyjnych, mobilizacyjnych, logistycznych i innych;

#### 4.5.2. Proponowany zakres przedmiotowy normowania kosztów

Normowaniu podlegają **tylko czynności i procesy powtarzające się w określonych przedziałach czasowych**. W związku z tym, a także ze względu na obowiązującą klasyfikację zadań budżetu MON,<sup>1/</sup> proponuje się normować koszty związane z:

- 1) utrzymaniem stanów osobowych w zakresie świadczeń pieniężnych i rzeczowych.
- 2) eksploatacją uzbrojenia i sprzętu wojskowego.
- 3) Eksploatacją budynków i budowli.
- 4) Wyposażeniem w sprzęt powszechnego użytku i jego eksploatacją.
- 5) Obsługą wojsk.

Nie przewiduje się natomiast normowania kosztów związanych z inwestycjami, zakupami uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz pracami badawczo - rozwojowymi. Zadania te proponuje się objąć rachunkiem kosztów normatywnych dopiero po wprowadzeniu ewidencji ilościowo - wartościowej w wojsku. Wynika to z przyczyn metodologicznych oraz informacyjnych (brak wyceny majątku wojska i informacji o wysokości stawek umorzeniowych, niezbędnych do ustalenia rocznych kosztów normatywnych).

---

<sup>1/</sup> Por. Załącznik Nr 2 do Zarządzenia Dyrektora Departamentu Finansów MON Nr 7 z dnia 16.09.1994 r.

#### 4.5.3. Proponowana ogólna procedura normowania kosztów

Obecnie w systemie zarządzania gospodarką wojskową koszty normatywne wykorzystuje się w ograniczonym zakresie, głównie w postaci jednostkowych wskaźników kosztów utrzymania wojsk, eksploatacji uzbrojenia i sprzętu wojskowego oraz infrastruktury. Planowanie budżetowe oparte jest na szacunkowych obliczeniach kosztów i porównaniu z wykonaniem w latach poprzednich. Do obliczeń kosztów stosuje się uproszczone metody i rachunki problemowe. Dlatego trudno określić ile rzeczywiście kosztuje szkolenie wojsk, wykonywanie zadań operacyjnych i innych. Przyczyną tego stanu jest brak pełnej wiedzy o kosztach normatywnych realizacji zadań i funkcjonowania jednostek wojskowych przy jednoczesnym braku ewidencji kosztów rzeczywistych. Aby stan ten zmienić należy ustalić koszty normatywne w różnych przekrojach i na różnych szczeblach agregacji za pomocą wielostopniowego systemu norm i wskaźników kosztowych według następującej procedury:

- 1) opracować szczegółowe założenia metodologiczne i organizacyjne oraz metodykę normowania kosztów;
- 2) ściśle określić zadania (procesy, czynności) podlegające normowaniu;
- 3) zweryfikować obowiązujące i opracować (tam gdzie jest to konieczne) nowe wzorcowe normy rzeczowe w siłach zbrojnych, ze szczególnym uwzględnieniem norm zużycia zasobów w szkoleniu programowym;
- 4) dostosować opracowane normy rzeczowe do realizowanych zadań w określonych warunkach technicznych, technologicznych i organizacyjnych;
- 5) aktualizować stawki, taryfy i ceny zasobów objętych normami rzeczowymi;
- 6) ustalić na podstawie norm rzeczowych i zaktualizowanych cen wzorcowe normy wartościowe (budżetowe) oraz wskaźniki kosztów utrzymania wojsk na potrzeby

planowania budżetowego i rzeczowo - finansowego według ogólnej formuły:

$$K = \sum M \times P$$

gdzie:

K - koszty normatywne

M - normowane ilości zużycia zasobów

P - ceny zużywanych zasobów;

7) wdrożyć w jednostkach wojskowych rachunek kosztów normatywnych równoległe z wprowadzaniem ewidencji ilościowo - wartościowej.

Zatem - skrótowo rzecz ujmując - omawiana procedura normowania sprowadzać się będzie do skalkulowania, a następnie przyjęcia do planowania rzeczowego, finansowego i budżetowego obowiązującej wielkości kosztów jednostkowych (K) zadania (usługi itp.), opartej na technicznie uzasadnionym zużyciu sił i środków (M) w warunkach prawidłowej organizacji działania i prawidłowo zastosowanych poziomach cen - stawek płac itp. (P). Proponowany system rachunku kosztów normatywnych i rzeczywistych przedstawia załącznik nr 2.

#### 4.5.4. Obliczanie kosztów normatywnych utrzymania stanów osobowych

Za podstawę do określenia kosztów związanych z utrzymaniem stanów osobowych jednostek przyjęto ich stany etatowe na czas „P” oraz aktualne wskaźniki rocznych kosztów utrzymania żołnierza (pracownika wojska) w zakresie służb zaopatrzenia. Uwzględniono również aktualny poziom płac w poszczególnych grupach osobowych.

Tak przyjęte założenie umożliwia zapisanie stosunkowo prostej zależności matematycznej określającej koszt utrzymania stanów osobowych w ujęciu rocznym:

$$K_{US} = S_E \times W_{US}$$

gdzie:

$K_{US}$  - koszt utrzymania stanów osobowych;

$S_E$  - stan etatowy żołnierzy zawodowych, żołnierzy zasadniczej służby wojskowej, pracowników cywilnych wojska;

$W_{US}$  - wskaźnik rocznych kosztów utrzymania stanów osobowych.

$$W_{us} = P + W + U + L + T + Z + S$$

gdzie:

P - średnie roczne płace;

W - roczne koszty wyżywienia;

U - roczne koszty umundurowania;

L - roczne koszty leczenia;

T - roczne koszty przejazdów;

Z - roczne koszty zakwaterowania;

S - roczne koszty świadczeń socjalnych.

W obliczeniu średnich rocznych płac (P) uwzględniono tzw. średnioroczne stany osobowe kształtujące się w poszczególnych grupach osobowych, tj. w grupach żołnierzy zawodowych, żołnierzy służby zasadniczej, pracowników cywilnych itd.

Na pozostałe koszty składają się m.in.:

1) W zakresie wyżywienia:

a/ wydatki na wyżywienie żołnierzy, naliczone na podstawie obowiązujących norm budżetowych dla poszczególnych grup należności żywnościowych, wydawanych w naturze oraz równoważniki pieniężne wypłacane zamiast tych należności;

b/ koszty zakupu sprzętu stołowo - kuchennego i sprzętu związanego z procesem żywienia wojska;

c/ wydatki ponoszone na rzecz pracowników wojska, uprawnionych do wyżywienia bezpłatnego, jak i za częściową odpłatnością w naturze;

d/ koszty wyżywienia kadry i pracowników wojska, przebywających na leczeniu w szpitalach i sanatoriach wojskowych;

e/ wydatki ponoszone na rzecz kadry uprawnionej do bezpłatnego wyżywienia w naturze.

2) W zakresie umundurowania:

a/ koszty umundurowania zasadniczego, oporządzenia i wyposażenia specjalnego, bielizny osobistej, pościelowej i szpitalnej oraz innych przedmiotów zaopatrzenia mundurowego;

b/ koszty odzieży ochronnej i roboczej, wydawanej pracownikom wojska w naturze i środków do utrzymania higieny osobistej oraz równoważniki pieniężne wypłacane

zamiast tych należności;

c/ równoważniki pieniężne wypłacane w zamian za przedmioty zaopatrzenia mundurowego nie wydane kadrze w naturze;

d/ koszty napraw i konserwacji przedmiotów zaopatrzenia mundurowego, wykonywane w ramach oddziału gospodarczego;

e/ koszty eksploatacji sprzętu mundurowego powszechnego użytku.

3) W zakresie leczenia:

a/ wydatki ponoszone na leczenie żołnierzy zawodowych i ich rodzin oraz żołnierzy służby zasadniczej, obejmujące koszty środków leczniczych, materiałów opatrunkowych i drobnego sprzętu medycznego;

b/ koszty leczenia poza wojskiem;

c/ koszty eksploatacji sprzętu medycznego powszechnego użytku, ponoszone bezpośrednio w lecznictwie wojskowej służby zdrowia.

4) W zakresie zakwaterowania:

a/ koszty zużycia opału, energii elektrycznej, ciepłej, wody i gazu oraz usług komunalnych;

b/ wydatki na zakup drobnego sprzętu i materiałów do wyposażenia i utrzymania pomieszczeń;

c/ koszty napraw bieżących i konserwacji nieruchomości wojskowych oraz sprzętu kwaterunkowego;

d/ równoważniki za brak kwatery stałej;

e/ koszty przekwaterowania i zakwaterowania przejściowego żołnierzy;

f/ podatki i opłaty z tytułu dzierżawy nieruchomości;

g/ równoważniki pieniężne w zamian za remonty bieżące osobnych kwater stałych.

5) W zakresie przewozów wojskowych:

a/ koszty przewozy zaopatrzenia materiałowego, przeznaczonego na zabezpieczenie wojska;

b/ inne wydatki pośrednio związane z przewozem;

6) W zakresie wydatków socjalnych:

a/ dotacje do przedszkoli i żłobków;

b/ wydatki na kolonie, obozy młodzieżowe itp.;

c/ wydatki związane z wczasami, turystyką poza granicami kraju.

Powyższe koszty zostały określone na podstawie uaktualnionych danych opracowanych na podstawie pisma Inspektoratu Logistyki SG WP Nr 573 z dnia 2 kwietnia 1996 r.

#### 4.5.5. Koszty normatywne eksploatacji uzbrojenia i sprzętu technicznego

Model rachunku kosztów normatywnych musi być maksymalnie współczesny czyli taki, który będzie dostarczał kompleksowej, czytelnej informacji, koniecznej do oceny efektywności systemu eksploatacji uzbrojenia i sprzętu technicznego na wszystkich szczeblach zarządzania. Oznacza to również, że powinien on być prowadzony za pomocą techniki komputerowej, umożliwiającej przetwarzanie informacji stosownie do wymogów układu klasyfikacyjnego kosztów w wymaganych przekrojach. Wspomniany model obliczania kosztów normatywnych uzbrojenia i sprzętu wojskowego powinien:

a) być elastyczny, to znaczy przystosowany do kompleksowej oceny działalności

jednostek w relacji koszt - efekt oraz zadań częściowych, jak również być przygotowany do rezygnacji z oceny części zadań w określonym przedziale czasowym oraz przyjęcia do oceny przedsięwzięć nowych, wynikających z aktualnych potrzeb. Elastyczność oznacza również uwzględnienie w ogólnym modelu specyfiki odnośnych rodzajów się zbrojnych, wojsk i służb,

- b) uwzględnić, że wojsko realizuje zadania specyficzne i wobec tego nie może przejąć - w dosłownym znaczeniu - rozwiązań ekonomicznych obowiązujących np. w przedsiębiorstwach, ponieważ nie jest to zasadne z powodu różnych rozwiązań systemowych;
- c) zakładać wykorzystanie przez model oceny kosztów normatywnych zmodyfikowanych stosownie do istniejących potrzeb i wymogów i dostarczanych przez obecnie istniejące systemy informatyczne,
- d) uwzględniać wymogi obowiązujących struktur organizacyjnych, oraz przewidzieć aktualność modelu rachunku kosztów w wypadku ich zmiany,
- e) uwzględnić powszechne wykorzystanie informacji przez naukę i praktykę na wszystkich szczeblach dowodzenia i gospodarowania,
- f) zapewnić wielostopniową możliwość porównywalności efektów i nakładów.

Problem liczenia kosztów normatywnych eksploatacji uzbrojenia i sprzętu wojskowego w siłach zbrojnych znajduje się w ostatnim okresie, w sferze szczegółowego zainteresowania. Dotychczas koszty normatywne eksploatacji liczone głównie za pomocą wskaźników opracowanych przez poszczególne służby użytkujące dany rodzaj sprzętu. Wskaźniki te, ze względu na wysoką inflację oraz dość dawne ich opracowanie są nieprecyzyjne. Dodatkowe wzorce czerpane są głównie w ostatnich latach z doświadczeń i opracowań w krajach zachodnich.

Poniżej zostanie zaprezentowana metodyka ustalania całkowitych kosztów normatywnych eksploatacji egzemplarza sprzętu technicznego w ciągu docelowego okresu używalności, oraz jednostkowe wskaźniki kosztów eksploatacji tego sprzętu wyliczone w odniesieniu do jednostek ресурсu technicznego.

Całkowite koszty eksploatacji jednego egzemplarza sprzętu i uzbrojenia wojskowego w całym okresie użytkowania (żywołności), przy założeniu wykorzystania normy technicznej (resursu docelowego), wyrażają następujące zależności;

- przy uwzględnieniu czynnika amortyzacji ( $K_{pa}$ )

$$K_{pa} = K_{zs} + K_n + K_c + K_m + K_{in} \text{ } ^1/$$

- bez uwzględniania czynnika amortyzacji ( $K_p$ )

$$K_p = K_n + K_c + K_m + K_{in}, \text{ } ^2/$$

gdzie:

$K_{pa}$  - całkowite koszty eksploatacji jednego egzemplarza sprzętu z amortyzacją,

$K_p$  - całkowite koszty eksploatacji jednego egzemplarza sprzętu bez amortyzacji,

$K_{zs}$  - skorygowane koszty zakupu ukończonego sprzętu wraz z kosztami towarzyszącymi,

$K_n$  - sumaryczne koszty materiałowe planowanych napraw bieżących, obsług technicznych i zabiegów konserwacyjnych dokonywanych przez użytkownika,

$K_m$  - koszty materiałów pędnych i, wyliczone na cały (docelowy) okres eksploatacji,

---

<sup>1/</sup> Wskaźniki kosztów eksploatacji uzbrojenia wojskowego, Warszawa 1985, s. 10.

<sup>2/</sup> Tamże.

danego typu (rodzaju) uzbrojenia i sprzętu wg. obowiązujących norm zużycia i aktualnych cen,

$K_{in}$  - inne koszty, które dotyczą: kosztów zużycia materiałów nie uwzględnionych w w/w składnikach, usług transportowych, opracowania dokumentacji technicznej, legalizacji itp.

Wskaźniki kosztów eksploatacji w odniesieniu do jednostki ресурсu (użytkowania) danego typu (rodzaju) sprzętu wylicza się według wzorów:

- łącznie z amortyzacją i bez amortyzacji (wraz z kosztami materiałów pędnych i smarów)

$$W_{am} = \frac{K_{pa}}{Rd}$$

$$W_m = \frac{K_p}{Rd}$$

- łącznie z amortyzacją i bez amortyzacji (bez kosztów materiałów pędnych i smarów)

$$W_a = \frac{K_{pa} - K_m}{Rd}$$

$$W = \frac{K_p - K_m}{Rd}$$

gdzie:

$W_{am}$  - wskaźnik kosztów eksploatacji na jednostkę ресурсu z amortyzacją i kosztami mps,

Wm - wskaźnik kosztów eksploatacji (bez amortyzacji)

Wa - wskaźnik eksploatacji na jednostkę ресурсu z amortyzacją (bez kosztów mps),

W - wskaźnik kosztów eksploatacji na jednostkę ресурсu (bez amortyzacji i kosztów mps)

Rd - norma docelowa żywotności sprzętu w jednostkach ресурсu,

Ka - całkowite koszty eksploatacji pojedynczego egzemplarza sprzętu z amortyzacją, p - całkowite koszty eksploatacji pojedynczego egzemplarza sprzętu bez amortyzacji,

Km - koszty materiałów pędnych i smarów wyliczone za docelowy okres eksploatacji wg aktualnych norm.

Koszty normatywne eksploatacji uzbrojenia i sprzętu wojskowego powinny być ustalane oddzielnie dla grupy eksploatacyjnej i konserwacyjnej.

Tak pomyślany rachunek kosztów normatywnych jest jednak niepełny. Dopiero wprowadzenie ewidencji ilościowo - wartościowej oraz kont kosztów, do czego obliguje „Ustawa o rachunkowości,” spowoduje rozwinięcie rachunku kosztów eksploatacji uzbrojenia i sprzętu technicznego w następujących układach odniesienia:

- według rodzajów określających źródła powstawania kosztów (układ rodzajowy),
- według miejsc powstawania kosztów w strukturze organizacyjnej jednostki,
- według sposobów rozliczania kosztów na jednostki kalkulacyjne (koszty bezpośrednie i pośrednie),
- według związku kosztów z zadaniami stałymi i zmiennymi.

W wypadku obliczania normatywów eksploatacji sprzętu z grupy konserwacyjnej należy zaliczać do tych kosztów jedynie koszty rzeczywiste przeglądy technicznych, materiałów konserwacyjnych, zużycia części zamiennych itp.

#### 4.5.6. Koszty normatywne eksploatacji budynków i budowli

Koszty eksploatacji nieruchomości wojskowych określono jako iloczyn posiadanego zasobu kubaturowego i aktualnego wskaźnika utrzymania, właściwego w szczególnych grupach obiektów.

W postaci matematycznej zależności można by zapisać w postaci:

$$K_{EN} = Z_{PU} \times W_{JB},$$

gdzie:

$K_{EN}$  - koszt eksploatacji nieruchomości

$Z_{PU}$  - zasób nieruchomości w poszczególnych grupach obiektów liczony  $m^2$  p.u.

$W_{JB}$  - wskaźnik kosztów technicznego utrzymania nieruchomości przypadający na  $1 m^2$  p.u. budynków w stosunku rocznym określony doraźnie przez Inspektorat Logistyki SG

WP wg wzoru:

$$W_{JB} = \frac{W_0}{P_u} \times S_r$$

gdzie:

$W_0$  - wartość odtworzenia obiektów (brutto);

$P_U$  - ogólna powierzchnia użytkowa w poszczególnych grupach obiektów budowlanych

( $P_U = Z_{PU}$ );

$S_R$  - wysokość rocznej stopy remontowej, którą określono na poziomie 3,5% od wartości odtworzenia obiektów budowlanych;

Za podstawę do określenia modelowego „stanu posiadania” jednostek wojskowych w zakresie niezbędnej bazy ( $Z_{PU}$ ) umożliwiającej właściwe ich

funkcjonowanie (zakwaterowanie, szkolenie itd.) przyjęto normatywy techniczne służące do projektowania poszczególnych obiektów kubaturowych w przeliczeniu na jednostkę odniesienia tj. np. na 1 żołnierza, 1 pojazd, itp..

Ten sposób szacunku potrzeb uznano za właściwy w stosunku do budynków koszarowych, szkoleniowych, kasyn i stołówek żołnierskich, budynków sztabowych, hal sportowych, garaży i magazynów.

W odniesieniu do klubów żołnierskich i warsztatów przyjęto założenie dodatkowego uzależnienia ich normatywnych powierzchni przypadających na jednostkę odniesienia (żołnierz, pojazd) od kategorii rozpatrywanej jednostki wojskowej (pułk, batalion itp.). Na przykład warsztat typu W-8 będzie występował na szczeblu pułku, natomiast warsztat typu W-4 w samodzielnym batalionie; powierzchnia użytkowa klubu żołnierskiego przypadająca na 1 żołnierza w pułku wynosi  $0,5 \text{ m}^2$  p.u., a w batalionie -  $0,7 \text{ m}^2$  p.u.. Do kosztów eksploatacji budynków i budowli doliczono również normatywne koszty energii, wody energii cieplnej, roczną sumę opłat za zarząd gruntami itp.

#### 4.5.7. Obliczanie kosztów normatywnych wyposażenia w sprzęt powszechnego użytku

Koszty normatywne zużycia i eksploatacji sprzętu i materiałów powszechnego użytku przyjmuje się w okresie obrachunkowym wg aktualnych cen oraz wielkości zużycia udokumentowanej dokumentami źródłowymi, wystawianymi przez poszczególne służby jednostki.

Koszty zużycia w przekroju poszczególnych zadań operacyjnych uwzględnionych w rachunku kosztów normatywnych są ustalane następująco:

- przyjmuje się wysokość wydatków budżetowych na zakup sprzętu i jego remonty,

- określa się wartość otrzymanych materiałów i sprzętu w naturze,
- mnoży się ilość zużycia przez ceny.

Rozliczanie kosztów normatywnych wydatków majątkowych obejmujących sprzęt średniotrwały, kilkuletniego użytku jest prowadzone na szczeblu bezpośredniego użytkownika metodą kroczącą w ciągu kilku kolejnych lat. W roku nabycia sprzętu lub w roku wprowadzenia go do użytku (przyjętym jako rok t 1) koszty powinny być doliczane od 0,2 wartości początkowej (przy użytku pięcioletnim). Przy innym okresie użytkowania oczywiście współczynnik zmienia się.

#### 4.5.8. Obliczanie kosztów normatywnych obsługi wojsk

Ponieważ brak ewidencji ilościowo-wartościowej sprawia istotną trudność w wyliczeniu normatywów kosztów obsługi wojsk, proponuję jako koszt normatywny przyjąć całość wydatków ponoszonych na ten cel przez jednostkę.

#### **4.6. Warunki wdrożenia rachunku kosztów normatywnych**

Wdrożenie w wojsku rachunku kosztów normatywnych wymagać będzie:

- 1) wydania odpowiedniego zarządzenia ministra obrony narodowej i wytycznych szefa Sztabu Generalnego WP;
- 2) doskonalenia dotychczasowego systemu ekonomiczno - finansowego wojska (zmiany kompetencji poszczególnych szczebli zarządzania), zmiany organizacji funkcjonowania służby ekonomiczno - finansowej, itp.;
- 3) inwentaryzacji i wyceny rzeczowych składników majątku;
- 4) wprowadzenia zmian systemowych w rachunkowości wojskowych jednostek

budżetowych, w tym wdrożenia ewidencji ilościowo-wartościowej;

- 5) przeszkolenia osób biorących udział w procesie normowania rzeczowego i wartościowego.

Na wdrożenie rachunku kosztów normatywnych pozytywny wpływ będą miały:

- 1) zakończenie trwającego od kilku lat procesu głębokiej restrukturyzacji<sup>1/</sup> sił zbrojnych, związane z tym przezbrajanie jednostek wojskowych oraz przejęcie przez organizowaną agencję Mienia Wojskowego zbędnego (czasowo nie wykorzystywanego) majątku wojska;
- 2) ujednoczenie (zunifikowanie) struktur organizacyjno - etatowych jednostek wojskowych w danym rodzaju sił zbrojnych wojsk i służb (pododdziały i jednostki modularne);
- 3) wartościowe ujmowanie strumienia zaopatrzenia materiałowego jednostek wojskowych w systemie scentralizowanym;
- 4) dostosowanie pionu ekonomiczno - finansowego sił zbrojnych do projektowanego systemu zarządzania gospodarką wojskową (wprowadzenie terytorialnych organów służby ekonomiczno - finansowej);
- 5) rozwój środków i metod informatyki.

\*

Znajomość normatywnych kosztów funkcjonowania sił zbrojnych jest niezbędna do podejmowania racjonalnych decyzji dotyczących tworzenia i rozwoju potencjału obronnego oraz zarządzania gospodarką wojskową. Stąd też zachodzi uzasadniona

---

<sup>1/</sup> Planowanie struktur powinno stać się istotnym elementem planowania w SZ RP. W Bundeswehrze planowanie struktur, uzbrojenia i działalności odbywa się w horyzoncie 3-15 lat.

konieczność wyboru i wdrożenia koncepcji i metodyki normowania kosztów funkcjonowania jednostek wojskowych, jako integralnej części systemu planowania wojskowego oraz narzędzia zarządzania ekonomiczno - finansowego zasobami obronnymi. Zaproponowane w niniejszej pracy rozwiązania powinny być wdrażane równolegle z ewidencją ilościowo - wartościową, prowadzoną wyceną majątku wojska i eksploatacją modelu DRMM. Jak wykazały dotychczasowe prace prowadzone w instytucjach SG WP, niezwykle trudno porównywać z pozoru podobne do siebie jednostki wojskowe. Z powodu różnego poziomu wyposażenia w sprzęt i uzbrojenie wojskowe, różnic w stanie osobowym, położenia terytorialnego oraz różnych zadań szkoleniowych, koszty normatywne funkcjonowania jednostek organizacyjnych się zbrojnych kształtują się na różnym poziomie. Koszty normatywne i rzeczywiste wydatki wybranych jednostek wojskowych zawarto w załączniku nr 7.

## V. EWIDENCJA RACHUNKU KOSZTÓW W WOJSKOWYCH JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH

### 5.1. Pojęcie i klasyfikacja kosztów

Koszty podmiotu gospodarczego obejmują wyrażone w pieniądzu celowe zużycie składników majątku trwałego i obrotowego oraz usług obcych, a także wynagrodzenia za pracę i pewne wydatki nie przedstawiające zużycia związane z działalnością tego podmiotu w danym okresie. Ogół kosztów ponoszonych przez podmiot gospodarczy klasyfikuje się według różnych kryteriów. Wybrane kryteria tej klasyfikacji przedstawiono w tabeli 1.

Koszty działalności podmiotu gospodarczego z reguły dzielą się na:

- 1) koszty działalności operacyjnej (określane także mianem kosztów działalności eksploatacyjnej), które obejmują koszty według rodzajów, a także wartości sprzedanych towarów i materiałów w cenach nabycia,
- 2) pozostałe koszty . operacyjne, które nie wiążą się bezpośrednio ze statutową działalnością podmiotu gospodarczego (do 1994 roku stanowiły w zasadzie straty nadzwyczajne. Obejmują one w szczególności:
  - wartość netto sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych albo cenę ich sprzedaży netto. Jeżeli jest ona niższa od wartości netto danego środka trwałego (różnicę z tego tytułu zalicza się również do pozostałych kosztów operacyjnych),
  - koszty likwidacji i sprzedaży środków trwałych,
  - nieplanowane odpisy amortyzacyjne,
  - likwidację nie w pełni zamortyzowanych wartości niematerialnych i prawnych,
  - opisanie inwestycji, które nie dały zamierzonego efektu inwestycyjnego,

## Klasyfikacja kosztów według wybranych kryteriów

Lp.	KRYTERIUM KLASYFIKACJI	POZYCJE KOSZTÓW
1.	Koszty wg typów działalności podmiotów gospodarczych	Koszty działalności operacyjnej Koszty działalności inwestycyjnej Koszty działalności finansowej Koszty działalności finansowo wyodrębnionej
2.	Koszty wg elementów procesu pracy. (wg rodzaju kosztu)	Zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, świadczenia na rzecz pracowników, amortyzacja, pozostałe koszty
3.	Koszty z punktu widzenia odmian działalności operacyjnej	Koszty działalności podstawowej Koszty działalności pomocniczej Koszty ogólne zarządu
4.	Koszty według funkcji	Koszty zakupu Koszty działalności (produkcyjnej, handlowej, szkoleniowej) Koszty sprzedaży
5.	Koszty wg struktury wewnętrznej (złożoności)	Koszty proste Koszty złożone
6.	Koszty wg stopnia reagowania na zmiany w działalności operacyjnej	Koszty stałe Koszty zmienne
7.	Koszty wg sposobu ich odnoszenia na jednostki kalkulacyjne	Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie
8.	Koszty wg miejsc powstawania	Koszty działalności podstawowej Koszty działalności pomocniczej Koszty zarządu

- niezawinione niedobory inwentaryzacyjne,
- odpisanie należności przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych,
- tworzenie rezerw, z wyjątkiem dotyczących operacji finansowych,
- odpisy aktualizujące (obniżające) wartość zapasów rzeczowych składników majątku obrotowego,
- zapłacone odszkodowania, kary i grzywny,
- koszty postępowania spornego;
- przekazanie darowizn.

Koszty działalności finansowej obejmują:

- wartość w cenie nabycia sprzedanych udziałów, akcji i papierów wartościowych oraz koszty związane z tą sprzedażą;
- prowizje od otrzymanych kredytów i pożyczek,
- odsetki od kredytów, pożyczek i zobowiązań, w tym także odsetki za zwłokę w zapłacie,
- odsetki od własnych obligacji i innych papierów wartościowych,
- dyskonto przy sprzedaży weksli obcych, czeków obcych i papierów wartościowych,
- różnice w wycenie majątku finansowego,
- ujemne różnice kursowe,
- rezerwy z będącymi w toku operacjami finansowymi (ryzyko finansowe).

## **5.2. Pojęcie i warianty rachunku kosztów**

Koszty działalności statutowej (operacyjnej) są przedmiotem rachunku kosztów, który stanowi istotną część rachunkowości. Rachunek kosztów obejmuje swym zakresem

czynności związane z pomiarem kosztów, ewidencją kosztów, ich rozliczanie według miejsc powstawania, na rodzaje produktów lub działalności, sporządzanie kalkulacji kosztów oraz opracowywanie sprawozdań w zakresie kosztów.

W podmiotach gospodarczych i ograniczonej działalności nie muszą występować wszystkie wymienione elementy rachunku kosztów. Z reguły podmioty te ograniczają się do ujmowania kosztów tylko według układu rodzajowego, dotyczącego właściwej działalności operacyjnej.

Bez względu na przyjęty w zakładowym planie kont wariant rachunku kosztów, w pierwszej kolejności księguje się koszty na kontach kosztów w układzie rodzajowym. Jeżeli nie stosuje się innych faz rozliczenia kosztów, to koszty według rodzajów przenosi się w całości na koniec roku obrotowego na konto 860 - „wynik finansowy”.

W razie zastosowania wariantu rozwiniętego, stanowiącego podstawę sporządzenia kalkulacyjnego wariantu rachunku zysków i strat, rachunek kosztów podmiotu gospodarczego o charakterze działalności produkcyjnej składa się z następujących etapów:

- 1) ewidencja kosztów według rodzajów,
- 2) rozliczenie kosztów według rodzajów na miejsca powstawania, z uwzględnieniem rozliczeń międzyokresowych, kosztów zakupu i kosztów sprzedaży,
- 3) przeniesienie z rozliczeń międzyokresowych części kosztów przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy,
- 4) rozliczenie innych kosztów, ustalenie kosztów produkcji i kosztów ogólnego zarządu;
- 5) obliczanie kosztów jednostkowych,
- 6) sprawozdawczość z dziedziny kosztów.

W pierwszym etapie koszty podmiotu gospodarczego księguje się na kontach kosztów

według rodzajów. Następnie każdy koszt rodzajowy podlega rozliczeniu na odpowiednie miejsca powstawania kosztów, np. na zakłady lub wydziały działalności podstawowej oraz koszty zarządu. W jednostkach organizacyjnych resortu ON mogą to być podziały realizujące procesy szkolenia.

Jeżeli koszty dotyczą innych okresów sprawozdawczych, to są ujmowane na koncie 640 - "Rozliczenia międzyokresowe kosztów"

Podmiot gospodarczy sam decyduje o ujęciu księgowym i grupowaniu ponoszonych kosztów w jednym z czterech układów:

- 1) ewidencja kosztów w układzie rodzajowym (konta zespołu 4 - "Koszty według rodzajów i ich rozliczenie");
- 2) ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym, pomijające układ rodzajowy. (porównawczy), w przekroju typów działalności podmiotu gospodarczego (konta zespołu 5 - "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie");
- 3) ewidencja kosztów w układzie rodzajowym, a następnie ich rozliczenie według typów działalności. (równoległa ewidencja na kontach 4 i 5);
- 4) grupowanie kosztów w układzie kalkulacyjnym pozwalającym na ustalenie konta wytworzenia produktu, usługi, jednostki dydaktycznej itp.

### **5.3. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym**

Ewidencję kosztów w układzie rodzajowym, zwanym układem porównawczym, prowadzi się na kontach wynikowych zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”.

Na kontach zespołu 4 ujmuje się w zasadzie koszty proste według rodzajów,

poniesione w danym np. miesiącu.

Nie księguje się na kontach kosztów w układzie rodzajowym:

- 1) pozostałych kosztów operacyjnych,
- 2) kosztów operacji finansowych,
- 3) kosztów inwestycji rozpoczętych wykonywanych przez obce podmioty gospodarcze,
- 4) kosztów działalności związanych z funduszami specjalnymi,
- 5) kosztów związanych usuwaniem skutków zdarzeń losowych (strat nadzwyczajnych).

Do standardowego układu rodzajowego kosztów, przewidzianego w porównawczym wariantcie rachunku zysków i strat stanowiącego załącznik do ustawy o rachunkowości, a ujmowanego w ramach kont zespołu 4 - "Koszty według rodzajów i ich rozliczenie" zalicza się następujące konta:

Konto 401 "Zużycie materiałów i energii", które jest przeznaczone do ewidencji kosztów zużycia materiałów i energii, a przede wszystkim: rozchodu nabytych materiałów podstawowych, materiałów pomocniczych, opakowań; paliw, ogumienia, części zapasowych do maszyn i urządzeń, materiałów nie przechodzących przez magazyn (np. książek, czasopism, materiałów biurowych, druków, środków czystości), a także kosztów zużycia pary, wody, energii elektrycznej i gazu.

Konto 402 - "Usługi obce" ujmuje koszty poniesionych robót i usług wykonywanych przez inne podmioty gospodarcze. Zalicza się do nich usługi transportowe, sprzętowe, składowania, budowlane, usługi remontowe, łączności, koszty obróbki obcej, koszty opłat pocztowych i telekomunikacyjnych, wynajmu urządzeń i pomieszczeń, opłat za pranie odzieży, utrzymanie czystości placów i ulic, opłat za usługi informatyczne i poligraficzne.

Konto 4.03 "Podatki i opłaty" służy do ewidencji wszelkich podatków i opłat

obciążających koszty. Zalicza się do nich w szczególności podatek od towarów i usług (VAT) naliczony, stanowiący koszt podmiotu gospodarczego; podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu, opłaty skarbowe oraz urzędowe opłaty administracyjne i manipulacyjne, opłaty sądowe i materialne, opłaty licencyjne, opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów oraz opłaty na rzecz miasta i gminy.

Konto 404 - "Wynagrodzenia" ewidencjonuje ogół wynagrodzeń pieniężnych i w naturze (np. deputatów) za pracę, przysługującym zarówno pracownikom danego podmiotu gospodarczego, a wynikających z ich stosunku pracy, jak też osobom wykonującym pracę dla tego podmioty na podstawie umowy - zlecenia: Nie ujmuje się na koncie 404 premii, nagród i wynagrodzeń wypłacanych ze środków funduszy specjalnych, z zyskiem netto i z nadwyżki bilansowej.

Konto 405 "Świadczenia na rzecz pracowników" służy do ewidencji składek z tytułu ubezpieczeń społecznych i na fundusz pracy, odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, dopłat do okresowych biletów na dojazdy pracowników do pracy; świadczeń rzeczowych związanych z bezpieczeństwem i higieną pracy, odzieżą ochronną i roboczą, szkoleniem pracowników i ubezpieczeniami pracowników.

Konto 408 - "Amortyzacja" ujmuje obciążające koszty operacyjne planowe odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Konto 409 - „Pozostałe koszty” obejmuje wszystkie nie wymienione koszty proste, a w szczególności:

- koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych,
- koszty reprezentacyjne i reklamy,
- koszty ubezpieczeń majątkowych,
- koszty składek na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa,

- koszty wypłat ryczałtów za używanie do celów służbowych własnych samochodów osobowych,
- koszty wypłat pieniężnych na rzecz osób fizycznych nie zaliczane do wynagrodzeń i do świadczeń na rzecz pracowników (np. odprawy pośmiertne, stypendia, za wykorzystanie wynalazku lub wzoru użytkowego).

Konto 490.- "Rozliczenia kosztów" służy do:

- przeniesienia i rozliczenia kosztów według rodzajów,
- ewidencji przyrostu lub zmniejszenia stanu produktów, produkcji nie zakończonej i rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Konta kosztów według rodzajów obciąża się w wypadku poniesienia kosztu określonego rodzaju, a uznaje w wyniku zmniejszenia (korekty) kosztu. Konta te mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego salda Wsz, które wyrażają wysokość kosztów poniesionych przez podmiot gospodarczy. W końcu roku obrotowego salda kont kosztów układu rodzajowego przenosi się w ciężar konta 860 - "Wynik finansowy".

Ewidencję kosztów w układzie rodzajowym przedstawiono na wykresie.

## Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym

Konta zespołów 0, 1, 2, 3 i 8

Konta zespołu 4 bez konta 490

bieżąca ewidencja wszystkich ponoszonych kosztów

przeniesienie kosztów na koniec roku obrotowego

860 - „Wynik finansowy”

640-„Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

490-„Rozliczenie kosztów”

koszty poniesione w okresie rozliczeniowym

dotyczące przyszłych okresów

zaliczenie do kosztów okresu rozliczeniowego kosztów

rozliczanych w czasie

utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów

rozwiązanie rezerwy, odpisanie nie wykorzystanej rezerwy

korekta kosztów według rodzajów o zmianę stanu czynnych rozliczeń

międzyokresowych kosztów na koniec roku obrotowego

korekta kosztów według rodzajów o zmianę stanu biernych rozliczeń

międzyokresowych kosztów na koniec roku obrotowego

Konta produktów zespołu 6

okresowa korekta o zmniejszenie stanu produktów

okresowa korekta o zwiększenie stanu produktów

#### **5.4. Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym**

W podmiotach gospodarczych wykonujących różnorodną działalność niezbędna jest znajomość kosztów ponoszonych w poszczególnych jej rodzajach i typach. Ważne jest zatem ustalenie kosztów w przekroju rodzajów właściwej działalności operacyjnej, miejsce powstawania kosztów i pozycji kalkulacyjnych:

Ewidencję kosztów w układzie funkcjonalnym ściśle dostosowanym do struktury organizacyjnej podmiotu gospodarczego prowadzi się na kontach wynikowych zespołu 5 "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie".

Na kontach zespołu 5 ujmuje się poniesione w danym miesiącu koszty poszczególnych rodzajów działalności prowadzonych przez podmiot gospodarczy. Nie księguje się na kontach układu funkcjonalnego pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych, kosztów inwestycji rozpoczętych oraz strat nadzwyczajnych.

Konta zespołu 5 - "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie" funkcjonują następująco:

Konto 500 - "Koszty działalności podstawowej" jest przeznaczone do ujęcia kosztów działalności stanowiącej zasadniczy przedmiot działania podmiotu gospodarczego. Może to być produkcja wyrobów, świadczenia usług lub inny typ działalności, jak np. w resorcie ON.

Jeżeli celowe i możliwe jest ujęcie kosztów bezpośrednich i pośrednich każdego rodzaju działalności podstawowej., to wyodrębnia się w ewidencji koszty bezpośrednio na następujących kontach:

501 - "Koszty podstawowej działalności produkcyjnej",

502 - "Koszty podstawowej działalności usługowej"

503 - "Koszty podstawowej działalności handlowej", oraz koszty pośrednie wydzielonych komórek organizacyjnych, jako odrębne miejsca powstawania kosztów (koszty wydziałowe) ujmowane na kontach:

506 "Koszty wydziałowe podstawowej działalności szkoleniowej (dla jednostek resortu ON);

507 -; Koszty wydziałowe podstawowej działalności logistycznej (dla jednostek resortu ON):

Do kosztów wydziałowych, których zaliczenie do poszczególnych typów działalności na podstawie dowodów źródłowych nie jest możliwe, rozlicza się na podstawie odpowiednich kluczy podziałowych.

Konto 509 - "Koszty sprzedaży" służy do ewidencjonowania rzeczywistych kosztów ponoszonych w związku ze sprzedażą wyrobów lub usług. W jednostkach organizacyjnych resortu ON funkcjonowanie tego konta nie posiada większego znaczenia, chociaż w wielu przypadkach może ono mieć zastosowanie.

Konto 530 -; Koszty działalności pomocniczej oraz bytowej i socjalnej" jest przeznaczone do ewidencji wszystkich kosztów (bezpośrednich i pośrednich) tego typu (rodzaju) działalności. Zgrupowane na koncie 530 koszty podlegają prostej kalkulacji podziałowej, a następnie są rozliczane na ośrodki odpowiedzialności (miejsca powstawania kosztów), które korzystały z usług pomocniczych.

Działalność pomocnicza obejmuje:

- świadczenie usług remontowo - konserwacyjnych, laboratoryjnych, budowlano - instalacyjnych, konstrukcyjno - technologicznych, wytwarzanie energii elektrycznej, ciepłej, sprężonego powietrza, opakowań, narzędzi, na rzecz innych komórek podmiotu gospodarczego, a w szczególności dla komórek działalności podstawowej,

- świadczenie usług mających na celu zaspokojenie potrzeb bytowych pracowników, np. prowadzenie kasyn i bufetów, internatów-i hoteli; zakładowych placówek służby zdrowia;
- świadczenie usług w zakresie działalności socjalnej obejmującej koszty utrzymania obiektów socjalnych, do których zalicza się np. ośrodki wczasowe, żłobki, przedszkola, obiekty działalności kulturalnej i obiekty sportowo - rekreacyjne.

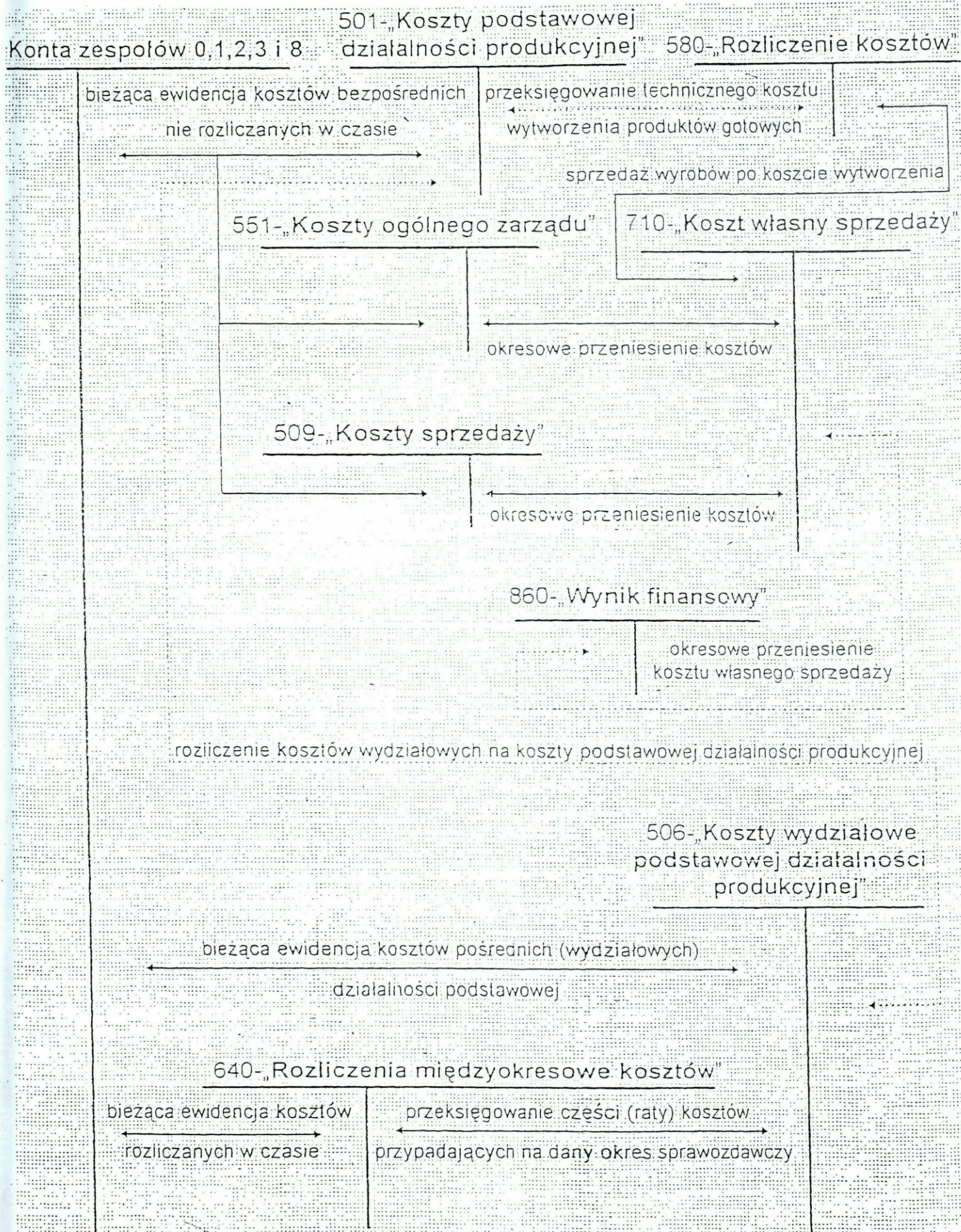
Konto 551 "Koszty ogólne zarządu" służy do ewidencji kosztów ogólnoadministracyjnych związanych z zarządzaniem podmiotem gospodarczym jako całością oraz kosztów ogólnogospodarczych dotyczących danego podmiotu gospodarczego i pozostałych kosztów operacyjnych.

Koszty ogólnoadministracyjne obejmują przede wszystkim koszty wynagrodzenia kierownictwa (zarządu) i komórek organizacyjnych ogólnego zarządu, koszty biurowe i reprezentacyjne.

Do kosztów ogólnogospodarczych zalicza się w szczególności koszty utrzymania terenu, magazynów, ochrony mienia, bezpieczeństwa i higieny pracy, służbowych samochodów osobowych oraz racjonalizacji i wynalazczości.

Konto 580 - „Rozliczenie kosztów działalności” służy do porównywania kosztów planowanych danej działalności z kosztami rzeczywistymi: Jest ono wykorzystywane głównie w działalności produkcyjnej bądź usługowej podmiotów gospodarczych. Konto 580 nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

## Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym



### **5.5. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo funkcjonalnym**

W praktyce gospodarczej informacje dostarczane przez układ rodzajowy, kosztów (porównawczy) lub układ kalkulacyjny kosztów są niewystarczające dla potrzeb zarządzania podmiotem, gospodarczym. Stąd stosowane są układy mieszane rodzajowo-kalkulacyjne stanowiące bogatsze źródło informacji.

Ewidencja i rozliczenie kosztów z kont zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” i w ramach kont zespołu 5 - "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie", obejmuje cztery etapy, a mianowicie:

- 1) wstępną ewidencję kosztów prostych w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4 i ich podział na koszty:
  - a) rozliczanie w czasie,
  - b) działalności podstawowej i pomocniczej bieżącego okresu;
  - c) działalności handlowej; sprzedaży i ogólnego zarządu podmiotu gospodarczego,
- 2) ustalenie kosztów bezpośrednich wytwarzanych w ramach działalności podstawowej usług lub produktów,
- 3) zaliczenie części kosztów uprzednio aktywowanych jako rozliczenia międzyokresowe kosztów do kosztów bieżącego okresu oraz rozliczenie wewnętrznych wzajemnych świadczeń poszczególnych działalności podmiotu gospodarczego,
- 4) ustalenie kosztów produkcji zakończonej i nie zakończonej:

## Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo-funkcyjnym

Konta zespołów 0, 1, 2, 3 i 8

Konta zespołu 4 bez konta 490

bieżąca ewidencja wszystkich ponoszonych kosztów w układzie rodzajowym

przeniesienie kosztów rodzajowych na koniec roku obrotowego

przebieganie kosztu własnego sprzedaży

490 - „Rozliczenie kosztów”

Konta zespołu 5

równoległa (lub okresowa) ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym

bieżąca ewidencja technicznego kosztu wytworzenia sprzedanych produktów gotowych, a także okresowe przeniesienie kosztów sprzedaży i kosztów ogólnych

710 - „Koszt własny sprzedanych produktów”

860 - „Wynik finansowy”

przebieganie kredytowego salda konta

490 zmniejszającego stan produktów

przebieganie debelowego salda konta

490 zwiększającego stan produktów

przebieganie kosztów układu rodzajowego

przebieganie kosztu własnego sprzedanych produktów

### **5.6. Operacje gospodarcze i ich dokumentacja**

Operacje gospodarcze są udokumentowanymi dowodami księgowymi i podlegającymi ewidencji księgowej zdarzeniami gospodarczymi, wyrażonymi w mierniku pieniężnym, wpływającymi na zmianę sytuacji podmiotu gospodarczego oraz jego majątek i źródło pochodzenia tego majątku.

Zakres pojęcia operacji gospodarczej jest znacznie węższy od pojęcia zdarzenia gospodarczego. Każda operacja gospodarcza jest zdarzeniem gospodarczym, lecz nie każde zdarzenie gospodarcze może być operacją gospodarczą.

Cechy charakterystyczne operacji gospodarczych są następujące:

- 1) dotyczą konkretnego podmiotu gospodarczego,
- 2) wyrażone są w mierniku pieniężnym,
- 3) określone są co do daty ich zaistnienia,
- 4) wywierają wpływ na co najmniej dwa składniki bilansu wobec czego powinny być zapisane w co najmniej dwóch składnikach jednakowej wartości i po przeciwnych stronach,
- 5) stanowią obserwację zmian w aktywach i/lub pasywach podmiotu gospodarczego,
- 6) żadne typy zaksięgowanych operacji gospodarczych nie powodują naruszenia równowagi bilansowej (podstawowej zasady rachunkowości).

## Kryteria klasyfikacyjne operacji gospodarczych

lp.	Kryteria klasyfikacyjne operacji gospodarczych	
1	kryterium oddziaływania na składniki bilansu i wynik finansowy podmiotu gospodarczego	operacje gospodarcze bilansowe (bezwynikowe)  operacje gospodarcze wynikowe (niebilansowe)
2	kryterium oddziaływania tylko na składniki bilansu, aktywa bądź pasywa, podmiotu gospodarczego	operacje gospodarcze aktywne operacje gospodarcze pasywne operacje gospodarcze aktywno-pasywne
3	kryterium sposobu powstania operacji gospodarczej	operacje gospodarcze jednorazowe (np. jednorazowy zakup, sprzedaż)  operacje gospodarcze procesowe (stanowiące proces ciągły, np. zużywanie się środków trwałych w procesie produkcyjnym)
4	kryterium zależności od podmiotu gospodarczego	operacje gospodarcze zależne (np. wartość usług, produkcji)  operacje gospodarcze niezależne (np. zobowiązania podatkowe, ubezpieczenia, zużycie środków trwałych)
5	kryterium wpływu operacji gospodarczej na rozrachunki z kontrahentami	operacje gospodarcze wewnętrzne (nie wywierają wpływu, bo dotyczą tylko danego podmiotu gospodarczego, np. wydanie materiałów do produkcji)  operacje gospodarcze zewnętrzne (zmieniają stan rozrachunków i wynikają z kontaktów podmiotu gospodarczego z otoczeniem, np. sprzedaż towarów)

**Dokumentacja operacji gospodarczych.** Każda operacja gospodarcza występująca w podmiocie gospodarczym podlega procesowi zapisu księgowego na podstawie odpowiednio sporządzonego dowodu. Odzwierciedlający daną operację dowód księgowy musi być sporządzony na piśmie w ściśle określonej formie.

Poza spełnianiem podstawowej roli jaką jest uzasadnienie zapisów księgowych oraz odzwierciedlenie operacji gospodarczych, prawidłowo, rzetelnie i starannie opracowane dowody księgowe mają za zadanie:

- 1) Stworzenie podstaw zarządzania, kontroli i badania działalności gospodarczej; szczególnie z punktu widzenia legalności i celowości dokonanych operacji gospodarczych.
- 2) Stworzenie podstaw do dochodzenia praw i do udowadniania dopełnienia obowiązków.

**Cechy formalne dowodu księgowego.** Za prawidłowy dowód księgowy uważa się taki dokument księgowy, który:

- 1) Stwierdza fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawiera co najmniej:
  - a) określenie wystawcy i wskazanie stron (nazwy i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej; której dowód dotyczy; w dowodach własnych, wystawionych przez podmiot dokonujący księgowania do obiegu wewnętrznego, określenie wystawcy oraz nazw i adresów stron może być zastąpione nazwami lub symbolami komórek organizacyjnych podmiotu gospodarczego,
  - b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, jeżeli data dokonania operacji gospodarczej jest zbieżna z datą wystawienia dowodu, to wystarczy podanie jednej daty,

- c) przedmiot i wartość operacji gospodarczej oraz ilościowe jej określenie, jeżeli dana operacja gospodarcza jest wymierna w jednostkach naturalnych,
  - d) inne dane określone w odrębnych przepisach stanowiące jako warunek prawidłowości określonego rodzaju dowodu księgowego,
  - e) własnoręczne podpisy osób odpowiedzialnych za dokonanie operacji gospodarczej i jej udokumentowanie, jeżeli dowód księgowy nie wyraża przejęcia lub przekazania odpowiedzialności materialnej, to podpisy mogą być zastąpione innymi danymi umożliwiającymi identyfikację tych osób, np. cyfrowymi lub literowymi symbolami kodu ujętego na piśmie i przechowywanego w podmiocie gospodarczym.
- 2) jest sprawdzony pod względem merytorycznym i formalno - rachunkowym przez właściwe komórki organizacyjne podmiotu gospodarczego oraz na dowód tego sprawdzenia podpisany przez osoby upoważnione.
  - 3) jest oznaczony numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonany na jego podstawie.
  - 4) jest zadekretowany, to znaczy posiada oznaczenie symboli kont i stron na tych kontach; na których dana operacja gospodarcza winna być zaksięgowana.

**Wystawienie dowodów księgowych.** Dowód księgowy sporządza się w języku polskim. Może być sporządzony w języku obcym, jeżeli dotyczy operacji gospodarczej z kontrahentem zagranicznym. Niezależnie od języka, w jakim dowód księgowy jest sporządzony, treść jego winna być pełna i zrozumiała. W treści dowodu dopuszczalne jest stosowanie skrótów ogólnie przyjętych. W dowodach obrotu rzeczowymi składnikami majątku dopuszcza się zastępowanie nazw tych składników symbolami (liczbowymi, literowymi itp.), jeżeli podmioty gospodarcze uczestniczące w obrocie mają wykaz wyjaśniający znaczenie tych symboli. Jeżeli w dowodzie księgowym podane

jest wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, to podmiot posiadający ten dowód jest zobowiązany sporządzić odrębny dowód lub załącznik do dowodu wystawionego w walucie obcej; zawierający przeliczenie po obowiązującym kursie wszystkich danych dowodu w walucie obcej na walutę polską. Jeżeli układ dowodu księgowego na to pozwala, przeliczenie danych w walucie obcej na walutę polską może być zamieszczone w wolnych polach tego dowodu.

**Błędy w dowodach księgowych**, należy poprawiać przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub liczby i wpisanie tekstu lub liczby właściwej. Skreślenia dokonuje się w taki sposób, aby można było odczytać tekst lub liczbę pierwotną. Poprawka tekstu lub liczby powinna być zaopatrzona w podpis lub skrót podpisu osoby upoważnionej (parafa). Zasady te mają zastosowanie wyłącznie do dowodów księgowych, dla których nie został ustalony przepisami szczegółowymi zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek oraz nie stosuje się ich do dowodów obcych (wystawionych przez inne podmioty gospodarcze), które mogą być poprawione jedynie przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego (noty księgowej). Własne zewnętrzne dowody księgowe przesłane uprzednio kontrahentowi mogą być poprawione tylko przez wystawienie dowodu korygującego.

**Klasyfikacja dowodów księgowych.** Dowody księgowe mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów, a mianowicie:

- 1) Według kryterium wystawcy dowodu księgowego można wyróżnić:
  - a) dowody własne, wystawione przez podmiot dokonujący księgowania na podstawie tych dokumentów,
  - b) dowody obce, wystawione przez inny podmiot gospodarczy.
- 2) Według kryterium przeznaczenia występują:

- a) dowody dyspozycyjne, zawierające polecenie dokonania operacji gospodarczej albo wykonanie zapisu nie wyrażającego faktu dokonania operacji gospodarczej,
  - b) dowody wykonawcze, zawierające informacje o przebiegu lub skutku dokonanej operacji, c) dowody kombinowane (dyspozycyjno-wykonawcze) - dokumenty w pewnym okresie dyspozycyjne a następnie wykonawcze (np. kwit rozchodowy materiałów, asygnata kasowa).
- 3) Według kryterium adresata dowodu księgowego dzieli się na:
- a) dowody zewnętrzne, wystawiane dla kontrahenta podmiotu wystawiającego,
  - b) dowody wewnętrzne, wystawiane dla własnych potrzeb podmiotu wystawiającego.
- 4) Według kryterium podstawy sporządzania występują:
- a) dowody pierwotne, zwane źródłowymi, wystawiane w wyniku bezpośredniego pomiaru, obserwacji operacji gospodarczych,
  - b) dowody wtórne wystawiane na podstawie dokumentów pierwotnych lub danych: księgowości.
- 5) Według kryterium. rodzajów operacji gospodarczych dowody księgowe dzielimy na:
- a) bankowe dowody operacji pieniężnych (bezgotówkowe), np. polecenia przelewu, bankowy dowód wpłaty, wyciąg bankowy (WB) oraz kasowe dowody operacji pieniężnych (gotówkowe, np. kasa :przyjmię 9PK); kasa wypłaci (KW), raport kasowy (RK), czeki gotówkowe,
  - b) dowody stanu i ruchu zapasu materiałów, towarów, produktów (przychodu i rozchodu, np. PZ, WZ, RW, ZW, MM oraz zakupu i sprzedaży, np. Fa-VAT, Fa korygująca VAT, rachunek VAT, rachunek korygujący VAT),
  - c) stanu i ruchu składników majątku trwałego,
  - d) płacowe i rozliczeń z pracownikami.

6) Według kryterium liczby operacji wyrażania się:

a) dowody pojedyncze;

b) dowody zbiorowe.

Podmiot gospodarczy dokonujący księgowania dowodu jest właściwy do wystawienia dowodów księgowych własnych:

1) Wewnętrznych, w celu

a) udokumentowania wewnętrznych operacji, w których uczestniczą tylko komórki organizacyjne podmiotu księgującego dowód,

b) udokumentowania poniesionych kosztów nie wynikających ze świadczeń kontrahentów (innych podmiotów, banków, osób fizycznych), ustalenia powstałych strat lub osiągniętych zysków, potwierdzenia ilości i wartości otrzymanych od kontrahentów składników majątku i usług lub innych świadczeń, jak też powierzania składników majątku pracownikom podmiotu lub innym osobom materialnie za nie odpowiedzialnym (współodpowiedzialnym).

2) Zewnętrznych w celu dokumentowania wewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą komórki organizacyjne podmiotu księgującego dowód i jej kontrahenci, jeżeli operacje te polegają na przekazaniu lub sprzedaży składników majątku; wykonywaniu robót i świadczenie usług, jak też należnych kontrahentowi świadczeń umownych lub określonych przepisami.

Kontrahenci jednostki dokonującej księgowania są właściwi do wystawienia dowodów księgowych w celu udokumentowania operacji gospodarczych, polegających na przekazaniu lub sprzedaży temu podmiotowi składników majątku, wykonywania robót i świadczenia usług oraz należnych jej świadczeń umownych lub określonych przepisami.

Dowody własne i dowody obce mogą być czasem zastąpione dowodami wystawionymi wspólnie przez podmiot gospodarczy i dokonujący ich księgowania i jego kontrahenta (np. protokoły zdawczo-odbiorcze).

Za dowody księgowe uważa się również zestawienie dowodów księgowych przygotowane do zaksięgowania zapisem zbiorczym, polecenia księgowania i noty księgowe. Zestawienia dowodów księgowych powinny:

- a) składać się co najmniej z określenia podmiotu wystawiającego, nazwy zestawienia, daty lub okresu, którego dotyczą objęte nimi dowody, sum do księgowania oraz podpisu osoby sporządzającej,
- b) obejmować dowody wyrażające operacje gospodarcze dokonane wyłącznie w jednym okresie sprawozdawczym lub jego części,
- c) zapewnić sprawdzalne powiązanie ujętych w nim sum z dowodami, na których podstawie zostały sporządzone.

Polecenie księgowania sporządza się w celu dokonania zapisu księgowego nie wyrażającego faktu dokonania operacji gospodarczej (np. wystornowanie błędnego zapisu, przeniesienie rozliczonych kosztów, otwarcie ksiąg), a także w innych wypadkach wynikających ze stosowanej techniki księgowości.

Za noty księgowe uważa się dowody wystawione przez kontrahentów podmiotu w celu skorygowania ich własnych dowodów zewnętrznych (lub dowodów obcych uprzednio wystawionych przez kontrahentów) oraz dowody wystawione przez podmiot gospodarczy dokonujący ich księgowania w celu skorygowania dowodów obcych lub własnych zewnętrznych.

Po zaistnieniu operacji gospodarczej i jej udokumentowaniu wszystkie dowody księgowe powinny być przygotowane do księgowania, a zatem sprawdzone pod

względem merytorycznym i formalno - rachunkowym. w systemie kontroli wewnętrznej podmiotu gospodarczego oraz zadekretowane.

### **Kontrola merytoryczna i formalno - rachunkowa dowodów księgowych.**

Sprawdzenie dowodów księgowych pod względem merytorycznym (rzeczowym) polega na ustaleniu rzetelności ich danych, celowości, gospodarności i legalności operacji gospodarczych wyrażonych w dowodach księgowych, a także na stwierdzeniu, że owe dowody zostały wystawione przez właściwe podmioty gospodarcze. Sprawdzenie dowodów księgowych pod względem formalno-rachunkowym polega na ustaleniu, że zostały wystawione w sposób technicznie prawidłowy, zawierający wszystkie elementy prawidłowego dowodu księgowego oraz że ich dane liczbowe nie zawierają błędów arytmetycznych. Można nie dokonywać kontroli rachunkowej własnych dowodów księgowych, w których treści zawarte są rezultaty obliczeń dokonanych i wpisanych przez przystosowane do tego maszyny.

Poszczególne dowody księgowe mają różne drogi obiegu. Bez względu na rodzaj dowodów księgowych należy dążyć do tego, aby ich obieg odbywał się najkrótszą i najprostszą drogą. W tym celu należy stosować następujące zasady:

- 1) Przekazywać dowody księgowe tylko do tych komórek, które istotnie korzystają z zawartych w nich danych i są kompetentne do ich sprawdzania.
- 2) Przestrzegać równomiernego obiegu wszystkich dowodów księgowych w celu zapobiegania okresowemu spiętrzeniu się prac powodującemu możliwość zwiększenia pomyłek.
- 3) Dążyć do skrócenia czasu przetrzymywania dowodów księgowych przez odpowiedzialne komórki do minimum.

**Dekretacja dowodów księgowych.** Dekretacją określa się ogół czynności związanych z przygotowaniem dowodów do księgowania, wydaniem . dyspozycji co do sposobu ich księgowania i pisemnym potwierdzeniem jej wykonania. Obejmuje ona następujące etapy:

- 1) Segregację dowodów księgowych.
- 2) Sprawdzanie prawidłowości dowodów księgowych.
- 3) Właściwą dekretację, (oznaczenie sposobu księgowania).

Segregacja dowodów księgowych polega na:

- a) wyłączeniu z ogółu dokumentów napływających do komórki księgowości tych dokumentów, które nie podlegają księgowaniu (np. nie wyrażają operacji gospodarczych lub są ich zapowiedzią),
- b) podziale dowodów księgowych na jednorodne grupy objęte poszczególnymi rejestrami (np. zakupu, sprzedaży, kasowych),
- c) kontroli kompletności dowodów na oznaczony okres (np. dzień, dekadę).

Sprawdzenie prawidłowości dowodów księgowych to ustalenie, że są one podpisane na dowód skontrolowania pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. W odniesieniu do dowodów kasowych, stanowiących podstawę wypłaty gotówki, należy ponadto sprawdzić, czy są one akceptowane przez dyrektora podmiotu gospodarczego lub upoważnioną przez niego osobę. W przypadku stwierdzenia, że dokumenty nie były skontrolowane należy je zwrócić do właściwej komórki w celu uzupełnienia.

Właściwa dekretacja obejmuje następujące czynności:

- 1) Nadanie dowodom księgowym numerów, pod którymi zostaną one zaewidencjonowane.

- 2) Umieszczenie na dowodach adnotacji:
  - a) w jakich rejestrach dowód ma być zaksięgowany - w odniesieniu do dowodów objętych rejestrami (np. umieszczenie numeru ewidencyjnego rejestru),
  - b) na jakich kontach syntetycznych ma być dowód zaksięgowany - w odniesieniu do dokumentów nie objętych rejestrami oraz do poleceń księgowania dotyczących poszczególnych rejestrów.
- 3) Wskazanie sposobu rejestracji dowodu księgowego w urządzeniach (na kontach) analitycznych.
- 4) Określenie daty, pod jaką dowód ma być zaksięgowany, jeżeli dowód ma być zaksięgowany pod inną datą niż data jego wystawienia przy dowodach własnych, lub data otrzymania przy dowodach obcych.
- 5) Podpisanie, przez, głównego księgowego lub inną osobę upoważnioną do dekretacji przez głównego księgowego.

### **5.7: Ewidencja operacji gospodarczych**

**Pojęcie i klasyfikacja kont księgowych.** Do bieżącej ewidencji operacji gospodarczych (wyrażonych w mierniku pieniężnym) mogą służyć specjalne tabele, których kolumny oznaczają identyfikatory operacji gospodarczych, zaś wiersze - chronologicznie zapisane kolejne operacje. W praktyce wzory takich urządzeń mogą mieć postać tablicy w układzie jednostronnym (in pagina), lub dwustronnym (in folio).

Formy tabel jedno - i dwustronnych przedstawiono na stronie. W rachunkowości takie tabele noszą nazwę konta księgowego. Modelowo i dla celów dydaktycznych zamiast tablicy konto księgowe przedstawia się graficznie w formie litery "T", tzw. konto

teowe.

**Układ graficzny konta księgowego.** Układ graficzny konta księgowego przedstawiono na wykresie. Wynika z niego, że konto księgowo składa się z następujących elementów:

- 1) Symbolu i nazwy nadanej mu w zakładowym planie kont.
- 2) Dwóch przeciwstawnych części (stron):
  - a) lewej; nazywanej "Winien" (Wn) lub "Debet" (Dt),
  - b) prawej, nazywanej "Ma" lub "Credit" (Ct).
- 3) Obrotów:
  - a) **obrotów debetowych** - sum operacji gospodarczych zaksięgowanych na stronie winien (Debet),
  - b) **obrotów kredytowych** - sum operacji gospodarczych zaksięgowanych po stronie Ma (Credit).

Jednostronny układ konta (*in pagina*)

Symbol i nazwa konta: 310 - Materiały					
Lp.	Data zapisu	Nr dowodu	Treść operacji gospodarczej	Suma operacji	
				Winien	Ma
1	01.01.1997	3/BO	Stan z bilansu otwarcia (BO)	300,00	
2	03.01.1997	6/RW	Wydano do produkcji		200,00
3	11.01.1997	14/PZ	Przychód od dostawy	700,00	
Razem strona					

## Dwustronny układ konta (in folio)

Symbol i nazwa konta: 100 - Kasa							
Winien				Ma			
Data	Nr dow.	Treść operacji	Suma operacji	Data	Nr dow.	Treść operacji	Suma operacji
01.01	7	Stan z BC	780,00	03.01	6	Wyplacono płace	670,00
04.01	9	Podjęto z banku gotówkę	900,00				
Razem strona				Razem strona			

## Charakterystyka układu „lewego” konta księgowego

Część (strona, rubryka) lewa

Część (strona, rubryka) prawa

Debet (Dt)

Credit (Ct)

Winien (Wn)

Nazwa konta i jego symbol cyfrowy

Ma

- Część (strona lub rubryka) konta przeznaczona do zapisów **d e b e t o w y c h**.
- Księgowanie na stronie Winien określa się mianem:
  - debetowania konta lub
  - obciążenia konta lub
  - zapisania w ciężar konta lub
  - zapisania (księgowania) po stronie Winien (Debet) konta.
- Operacje gospodarcze zaksięgowane na stronie Winien (Debet) noszą nazwę **obrotów d e b e t o w y c h**.

- Część (strona lub rubryka) konta przeznaczona do zapisów **k r e d y t o w y c h**.
- Księgowanie na stronie Ma określa się mianem:
  - kredytowania konta lub
  - uznania konta lub
  - zapisania na dobro konta lub
  - zapisania (księgowania) po stronie Ma (Credit) konta.
- Operacje gospodarcze zaksięgowane na stronie Ma (Credit) noszą nazwę **obrotów k r e d y t o w y c h**.

**Pojęcie konta księgowego.** Konto księgowe, zwane w dalszych rozważaniach kontem, jest urządzeniem księgowym służącym do grupowania jednorodnych operacji gospodarczych w celu odzwierciedlenia stanu. i zmian. określonego składnika aktywów, pasywów (kosztów, przychodów, strat i zysków). Każde konto ma swoją nazwę dostosowaną do istoty ujmowanych na nim składników lub zjawisk gospodarczych. Konto otrzymuje symbol (najczęściej cyfrowy), który jest zdeterminowany miejscem, jakie dane konto zajmuje w zakładowym planie kont. Zapisy na kontach dokonywane są najczęściej w mierniku pieniężnym.

**Etapy funkcjonowania konta księgowego.** Obejmują one następujące czynności:

- 1) Założenie konta - wpisanie. jego nazwy (zatytułowanie, które określa jego treść ekonomiczną) oraz symbolu cyfrowego z planu kont.
- 2) Otwarcie konta - zaksięgowanie stanu początkowego (Sp) z bilansu otwarcia (BO), a jeżeli dany składnik -nie występuje w bilansie otwarcia, to zaksięgowanie pierwszej związanej z nim operacji gospodarczej.
- 3) Księgowanie operacji gospodarczych dokonywanie zapisów operacji gospodarczych, uwzględniające:
  - a) datę operacji gospodarczej,
  - b) numer i symbol. dowodu księgowego dokumentującego daną operację gospodarczą,
  - c) krótka treść charakteryzująca daną operację,
  - d) wartość (kwota) tej operacji gospodarczej.
- 4) Zamknięcie konta - podsumowanie stron konta i ustalenie salda końcowego (SK).

Zamknięcie konta następuje na koniec okresu sprawozdawczego (roku obrotowego) poprzez:

- 1) Ustalenie obrotów konta (podsumowanie obu stron konta).

2) Ustalenie salda końcowego (różnicy pomiędzy obrotami):

a) debetowego, jeżeli zwiększa się suma na stronie Debet (Wn)

obroty debetowe > obroty kredytowe = Sk debetowe

b) kredytowego, gdy większa jest suma na stronie Credit (Ma):

obroty debetowe < obroty kredytowe = Sk kredytowe

c) zerowego, gdy sumy. po obu stronach są równe (saldo końcowe nie występuje)

obroty debetowe = obroty kredytowe = O(Sk zerowe)

3) Zapisanie salda końcowego na stronie wykazującej łączne kwoty po obu stronach konta mniejszą sumą stają się równe.

4) Dwukrotnym podkreśleniem zrównoważonych obrotów konta.

Ustalone saldo końcowe konta przenosi się do bilansu zamknięcia i stanowi ono jednocześnie saldo początkowe tego konta w następnym okresie sprawozdawczym.

**Elementy konta księgowego.** Konto zbudowane jest z następujących elementów:

- 1) Symbolu. i nazwy konta.
- 2) Dwóch przeciwstawnych stron (części).
- 3) Salda początkowego (debetowe lub kredytowe).
- 4) Zapisów operacji gospodarczych (obroty debetowe lub kredytowe).
- 5) Salda końcowego (debetowe lub kredytowe).

W ciągu okresu sprawozdawczego księguje się operacje gospodarcze na stronie Winien lub Ma konta w zależności od charakteru konta i sposobu oddziaływania operacji gospodarczych na składniki bilansu.

**Klasyfikacja kont księgowych.** W rachunkowości ze względu na treść ekonomiczną zapisów księgowych wyróżnia się następujące kryteria podziału kont:

- 1) Według kryterium stanu ruchu majątku podmiotu gospodarczego (ujęcia i utrwalenia

stanu majątku i zmian stanu majątku, konta dzieli się na:

- c) konta bilansowe (stan majątku),
  - d) konta wynikowe (zmiany majątkowe), które nazywa się kontami procesów lub kontami niebilansowymi,
  - e) konta pozabilansowe (nie związane ze składnikami bilansu).
- 2) Według kryterium bilansowego, dotyczącego tylko kont bilansowych, konta dzieli się na konta bilansowe aktywów i konta bilansowe pasywów.
  - 3) Według kryterium współzależności kont, dotyczącego tylko kont bilansowych, konta dzieli się na konta podstawowe (główne) i konta korygujące (pomocnicze).
  - 4) Według kryterium szczegółowości kont, dotyczącego wszystkich kont księgowych, konta dzieli się na syntetyczne i analityczne.

**Funkcjonowanie kont bilansowych.** W rachunkowości dominującą rolę odgrywa grupa kont bilansowych służących do ewidencji aktywów i pasywów. Dla każdej pozycji bilansowej otwiera się odrębne konto, któremu nadaje się nazwę, jaką ma ten składnik, dla którego dane konto ma być prowadzone. Każde konto odpowiada określonemu składnikowi bilansu.

Zadaniem kont bilansowych jest:

- 1) Przyjęcie stanów początkowych (Sp) z bilansu otwarcia (bilansu początkowego) poszczególnych składników pasywów i aktywów.
- 2) Ujęcie zmian tych stanów zaistniałych w okresie sprawozdawczym operacji gospodarczych.
- 3) Ustalenie stanów końcowych (Sk) poszczególnych składników pasywów i aktywów na koncie okresu sprawozdawczego.

Do kont bilansowych zalicza się:

- 1) Konta bilansowe aktywne, które występują wyłącznie w aktywach bilansu, na przykład: „Środki trwałe”, „Wartości niematerialne i prawne”, „Kasa”, „Materiały”, „Towary”.
- 2) Konta bilansowe pasywne, które ujmuje się tylko w pasywach bilansu, na przykład „Kapitały (fundusze) zasadnicze”, „Fundusze specjalne”.
- 3) Konta bilansowe aktywno - pasywne, które mogą występować zarówno w aktywach, jak i w pasywach bilansu (również jednocześnie na obu stronach, jeżeli wykazują dwa salda), na przykład:

„Należność od odbiorców” + „Zobowiązania wobec dostawców”



„Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

„Należność od pracowników” + „Zobowiązania wobec pracowników”



„Rozrachunki z pracownikami”

## Zasady księgowania bilansowych operacji gospodarczych

## Bilans otwarcia podmiotu gospodarczego „A”

AKTYWA		Suma	PASYWA		Suma
1. Środki trwałe		300	1. Kapitały zasadnicze		450
2. Materiały		200	2. Zobowiązania wobec dostawców		70
3. Bieżący rachunek bankowy		90	3. Krótkoterminowe kredyty bankowe		130
4. Kasa		60			
Razem aktywa		650	Razem pasywa		650

Wn „Środki trwałe”		Ma	
Sp	300		
	300		
		300	Sk
	300	300	

Wn „Kapitały zasadnicze”		Ma	
		450	Sp
		450	
Sk	450		
450		450	

Wn „Materiały”		Ma	
Sp	200		
(1)	55		
(3)	40		
	295		
		295	Sk
	295	295	

Wn „Zobowiązania wobec dostawców”		Ma	
(2)	70	70	Sp
(4)	30	40	(3)
	100	110	
Sk	10		
110		110	

Wn „Bieżący rachunek bankowy”		Ma	
Sp	90	30	(4)
	90	30	
		60	Sk
	90	90	

Wn „Krótkoterminowe kredyty bankowe”		Ma	
		130	Sp
		70	(2)
		200	
Sk	200		
200		200	

Wn „Kasa”		Ma	
Sp	60	55	(1)
	60	55	
		5	Sk
	60	60	

## Bilans zamknięcia podmiotu gospodarczego „A”

AKTYWA		Suma	PASYWA		Suma
1. Środki trwałe		300	1. Kapitały zasadnicze		450
2. Materiały		295	2. Zobowiązania wobec dostawców		10
3. Bieżący rachunek bankowy		60	3. Krótkoterminowe kredyty bankowe		200
4. Kasa		5			
Razem aktywa		660	Razem pasywa		660

Konta bilansowe aktywne służą do ewidencji aktywów podmiotu gospodarczego. Na stronie Winien ujmuje się zawsze saldo początkowe z bilansu otwarcia i zwiększenia stanu aktywów. Zmniejszenia ujmowane są na stronie Ma. Saldo końcowe jest zawsze debetowe, gdyż strona Winien wykazuje większe obroty od strony Ma. Saldo końcowe dla zrównoważenia zapisów ujmowane jest na stronie Ma wykazującej mniejsze obroty.

#### Zasady funkcjonowania konta bilansowego aktywnego

<i>Debet (Dt)</i> <i>Winien (Wn)</i>	Konto bilansowe aktywne	<i>Credit (Ct)</i> <i>Ma</i>
(Sp) Saldo początkowe (debetowe)		(-) Zmniejszenie stanu (obroty kredytowe)
(+) Zwiększenie stanu (obroty debetowe)		
Obroty debetowe łącznie z Sp $\geq$	$\geq$	Obroty kredytowe Saldo końcowe <u>debetowe</u> (Sk)
Obroty konta (suma kontrolna)	=	Obroty konta (suma kontrolna)

Konta bilansowe pasywne służą do ewidencji pasywów podmiotu gospodarczego (źródeł pochodzenia majątku). Na stronie Ma ujmuje się zawsze saldo początkowe z bilansu otwarcia i zwiększenia stanu składników pasywów. Zmniejszenia ujmowane są na stronie Winien. Saldo końcowe jest zawsze kredytowe gdyż strona Ma wykazuje większe obroty od strony Winien. Saldo końcowe dla zrównoważenia zapisów ujmowane jest na stronie Winien wykazującej mniejsze obroty.

## Zasady funkcjonowania konta bilansowego pasywnego

<i>Debet (Dt)</i> <i>Wnien (Wn)</i>	Konto bilansowe pasywne	<i>Credit (Ct)</i> <i>Ma</i>
(-) Zmniejszenie stanu (obroty debetowe)		(Sp) Saldo początkowe (kredytowe) (+) Zwiększenie stanu (obroty kredytowe)
Obroty debetowe $\subseteq$ (Sk) Saldo końcowe <u>kredytowe</u>		Obroty kredytowe łącznie z Sp
Obroty konta (suma kontrolna)	=	Obroty konta (suma kontrolna)

Konta bilansowe aktywno - pasywne służą przede wszystkim do ewidencji rozrachunków: Wynika to z odwrotnego ich charakteru. Pod pojęciem rozrachunków rozumie się bowiem zarówno należności (aktywa), jak i zobowiązania (pasywa).

Saldo początkowe na koncie aktywno - pasywnym może wystąpić po stronie Wn lub na stronie Ma, a także po obu stronach konta jednocześnie. Zapisy operacji na koncie zależą od istoty i charakteru operacji gospodarczej (aktywa bądź pasywa).

Ustalenie sald końcowych konta aktywno - pasywnego wymaga odrębnej analizy każdej operacji gospodarczej w celu rozgraniczenia operacji wpływających na saldo debetowe konta od operacji wpływających na saldo kredytowe konta (w praktyce prowadzi się ewidencje analityczną do kont bilansowych aktywno - pasywnych).

## Zasady funkcjonowania konta bilansowego aktywno-pasywnego

<i>Debet (Dt)</i> <i>Wnien (Wn)</i>	Konto bilansowe aktywno-pasywne	<i>Credit (Ct)</i> <i>Ma</i>
(Sp) Saldo początkowe (debetowe)		(Sp) Saldo początkowe (kredytowe)
(+) Obroty debetowe zwiększające <i>(operacji gospodarczych aktywnych)</i>		(-) Obroty kredytowe zmniejszające <i>(operacji gospodarczych aktywnych)</i>
(-) Obroty debetowe zmniejszające <i>(operacji gospodarczych pasywnych)</i>		(+) Obroty kredytowe zwiększające <i>(operacji gospodarczych pasywnych)</i>
Obroty debetowe łącznie z Sp		Obroty kredytowe łącznie z Sp
(Sk) Saldo końcowe <u>kredytowe</u> <i>(operacji gospodarczych pasywnych)</i>		Saldo końcowe <u>debetowe</u> (Sk) <i>(operacji gospodarczych aktywnych)</i>
Obroty konta (suma kontrolna)	=	Obroty konta (suma kontrolna)

Konta wynikowe (niebilansowe) przeznaczone są do ewidencji wynikowych operacji gospodarczych. Informują one o ponoszonych kosztach i stratach oraz osiąganych przychodach i zyskach w danym okresie sprawozdawczym. Konta wynikowe obejmują zatem następujące grupy kont księgowych:

- 1) konta kosztów
- 2) konta przychodów
- 3) konta strat nadzwyczajnych
- 4) konta zysków nadzwyczajnych.

Wymienione konta spełniają inne zadania niż konta bilansowe i inne są zasady ich funkcjonowania, które można sprowadzić do następujących stwierdzeń:

- 1) Otwarcie kont wynikowych następuje przez zaksięgowanie pierwszej operacji wynikowej. Ponieważ w ciągu okresu sprawozdawczego następuje ich całkowite rozliczenie, nie wykazują sald (saldo końcowe = 0 ) na koniec jednego i na początek drugiego okresu.
- 2) Bieżące księgowanie operacji wynikowych na kontach kosztów i strat nadzwyczajnych zwiększa obroty na ich stronie Winien, a zmniejsza je na stronie Ma. Funkcjonują one zatem podobnie jak konta bilansowe aktywne.
- 3) Bieżące księgowanie operacji wynikowych na kontach przychodów i zysków nadzwyczajnych zwiększa obroty na ich stronie Ma, a zmniejsza je na ich stronie Winien. Funkcjonują one zatem podobnie jak konta bilansowe pasywne.
- 4) Przy księgowaniu operacji wynikowych obowiązuje zasada „zapisu podwójnego”.
- 5) Na koniec roku obrotowego następuje zamknięcie kont wynikowych, a ustalone ich saldo końcowe (stany końcowe) jest przenoszone na konto „Wynik finansowy”.

## VI. KOMPUTERYZACJA RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ ODDZIAŁU GOSPODARCZEGO

### 6.1. Uwarunkowania zastosowania mikrokomputerów w rachunkowości służby finansowej

Zagadnienia związane z usprawnieniem rachunkowości w wojsku należałoby rozpatrywać przede wszystkim z punktu widzenia przydatności istniejącego systemu ewidencji i urzędów księgowych do realizacji w gospodarce wojska jej zasadniczego aktualnie zadania, tj. postępu ekonomicznego. Postęp ekonomiczny wymaga, by poszczególne ogniwa dowodzenia i zarządzania posiadały możliwie szczegółowe informacje o zachodzących procesach gospodarczych w podległych im jednostkach wojskowych oraz aby informacje te były zawsze rzetelne i aktualne.<sup>1/</sup>

Realizacja tego postulatu, przy tradycyjnych metodach ewidencji, gromadzenia i przekazywania informacji oraz ich segregacji wymagałoby tak znacznej rozbudowy istniejących urzędów, że pozbawiłoby to wojsko nie tylko wymaganej operatywności, lecz byłoby również ze względu na konieczność znacznego zwiększenia aparatu gospodarczego zupełnie nieopłacalne.<sup>2/</sup> Występująca sprzeczność między potrzebami w zakresie informacji, warunkującymi realizację postępu ekonomicznego w wojsku, a możliwością zaspokojenia tych potrzeb, może być wyeliminowana jedynie przez sukcesywne wprowadzenie w wojsku automatyzacji i komputeryzacji prac ewidencyjnych.

Należy również uwzględnić okoliczność, że w warunkach wymaganej od wojska

---

<sup>1/</sup> J. Zarzycki, Organizacja, metody i techniki „Ekonomika informacji” nr 12/64, s. 1-2.

<sup>2/</sup> F. Majewski, Finanse w gospodarce wojska, op. cit., s. 176.

stałej gotowości bojowej i operatywności nie można w żadnej dziedzinie życia wojskowego wprowadzić zmian i przekształceń, które by tę gotowość obniżały nawet na krótki okres.

Wprowadzenie generalnej zmiany w całej księgowości oddziałów gospodarczych, łącznie ze zmianami strukturalnymi i organizacyjnymi, spowodowałoby przejściowo poważną dezorganizację, co nie może mieć miejsca.

Zastosowanie mikrokomputerów i odpowiednio rozwiniętej księgowości wymaga przeszkolenia personelu księgowego tak w zakresie obsługi tych urządzeń jak i opanowania nowych zasad księgowości. Należy wziąć pod uwagę i tę okoliczność, że księgowość w wojsku kształtowała się na przestrzeni wielu lat.

Jeszcze w 1989 roku rachunkowość oddziałów gospodarczych prowadzana była oparciu o następujące techniki. <sup>1/</sup>

- 1) ręczną,
- 2) mechaniczną (Ascota),
- 3) komputerową (Odra 1300),
- 4) mikrokomputer (Mera-100),
- 5) mikrokomputer (M-k 45).

Oddziały gospodarcze nie posiadające maszyn księgujących prowadziły księgowość techniką ręczną. W księgowości tej znalazły zastosowanie karty kontowe dwukolumnowe oraz dwukolumnowy dziennik obrotów. Prowadzenie księgowości w formie przebitkowej techniką ręczną polega na tym, że pod kartę kontową podkłada się kalkę i dziennik obrotów. Księgując na karcie kontowej, zapis odbija się za pomocą kalki

---

<sup>1/</sup> Z. Okrzeja, J. Kuszneruk, Projekt koncepcyjny systemu rachunkowości finansowej w o.g. „Średnia-K”, s. 13, Oprac. Dep. Fin. MON.

na dziennik, którego suma obrotów strony „Winien” powinna równać się sumie obrotów strony „Ma”. Karty kontowe i dziennik obrotów należy podliczyć po zakończeniu księgowania każdej strony i obroty przenieść na następną stronę.

W latach 80 - tych większość oddziałów gospodarczych prowadziła księgowość za pomocą maszyn średniej mechanizacji typu „Ascota kl. 170”.

Prowadzenie księgowości na maszynach księgujących podnosiło znacznie wydajność pracy personelu księgowego oraz zwiększyło dokładność i terminowość prowadzonej ewidencji.

Zmechanizowana ewidencja księgowa umożliwiła automatyczne uzyskiwanie na karcie kontowej (po każdym zapisie księgowym) sumy obrotów od początku roku i salda końcowego.

W jednostkach wojskowych, w których wprowadzona została rachunkowość za pomocą elektronicznych maszyn cyfrowych (EMC), nie prowadziło się żadnych urządzeń księgowych. Wszystkie dane dotyczące prowadzonej księgowości były przechowywane, aktualizowane i przetwarzane w pamięci elektronicznej maszyny cyfrowej.

Podstawą wprowadzenia do pamięci EMC operacji gospodarczych są dane wejściowe składające się z bilansu otwarcia oraz zestawień dowodów księgowych. Bilans otwarcia sporządza się na początku roku budżetowego, zaś zestawienie dowodów księgowych codziennie lub okresowo, np. dekadowo.

Zestawienie dowodów księgowych za dany okres przekazywało się do przetworzenia ośrodkom przetwarzania informacji, które znajdowały się przy okręgach wojskowych lub dużych oddziałach gospodarczych.

Ośrodek przetwarzania informacji (OPI) po wczytaniu danych z bilansu otwarcia

oraz zestawień dowodów księgowych, przedstawił jednostce wojskowej miesięcznie tabulogramy, które obejmowały okres gospodarczy od początku roku.

Do tabulogramów stanowiących księgi rachunkowe należały:

- a) bilans otwarcia,
- b) zapisy księgowe na kontach (historia kont),
- c) zestawienie obrotów i sald,
- d) miesięczny bilans zamknięcia.

Rozszerzenie rachunkowości komputerowej /EMC/ na wszystkie oddziały gospodarcze okazało się, ze względów obiektywnych niemożliwe i niecelowe, gdyż pojawienie się mikrokomputerów stworzyło nowe możliwości jej unowocześnienia.

Istotny udział w poszukiwaniu nowych rozwiązań ma służba finansowa, która od szeregu lat prowadzi prace badawczo - wdrożeniowe w zakresie zastosowania coraz sprawniejszych urządzeń do rachunkowości finansowej jak i doskonalenia metod rachunkowości.

Podjęta w 1982 roku przez departament Finansów MON próba wykorzystania mikrokomputera MERA 100 dla potrzeb rachunkowości finansowej oddziału gospodarczego i dowództwa związku taktycznego udowodniła przydatność sprzętu tej klasy.

Na podkreślenie zasługiwał fakt, że cena zakupu i koszt eksploatacji mikrokomputera kształtował się na poziomie porównywalnym do ASCOT, przy nieporównanie większych możliwościach komputera.

Ze względu na zakończenie produkcji mikrokomputera MERA 100 zastosowanie go w skali masowej w całym wojsku okazało się niemożliwe. Przeprowadzone sondáže wykazały, że spośród produkowanych seryjnie w kraju mikrokomputerów wymagania

służby finansowej spelnia M-k 45 produkcji MERA - KWAP w Krakowie.

Przeprowadzone przez departament Finansów MON badania wykazały, że eksploatowane w gospodarce cywilnej systemy informatyczne rachunkowości na mikrokomputerach, nie nadają się do przeniesienia na grunt wojska.

W tej sytuacji opracowano minikomputerowy system rachunkowości służby finansowej i podjęto decyzję o jego wdrożeniu do eksploatacji użytkowej w oddziałach gospodarczych, począwszy od 1988 r. Opracowanie to stanowiło projekt koncepcyjny systemu informatycznego i było podstawą do dalszych prac projektowo - programowych.

W koncepcji systemu informatycznego przyjęto następujące podstawowe założenia:

- docelowo wszystkie oddziały gospodarcze dysponować będą odpowiednim zestawem mikrokomputerowym,
- konstrukcja systemu informatycznego i zasady jego działania będą zgodne z obowiązującymi przepisami o prowadzeniu rachunkowości w wojsku,
- informacje gromadzone będą w sposób jednolity w układzie resortowego planu kont,
- obsługę operatorską systemu informatycznego zapewni bezpośredni użytkownik.

## **6.2. Charakterystyka systemu informatycznego (SI)**

Zaprojektowany system informatyczny jest systemem obiektywnym, przewidzianym dla konkretnych użytkowników, tzn. dla organów finansowych. Na szczeblu oddziału gospodarczego system automatyzuje całą rachunkowość finansową działalności budżetowej oddziału gospodarczego.

Rachunkowość finansowa jest jednym z działów ewidencji gospodarczej. W swym

klasycznym ujęciu obejmuje księgowość, kalkulację i sprawozdawczość.

W systemie informatycznym komputeryzacją została objęta tylko księgowość i sprawozdawczość finansowa, ponieważ kalkulacja w rachunkowości finansowej wojska w zasadzie nie występuje.

Zakres przedmiotowy księgowości finansowej oddziału gospodarczego obejmuje:

- zasoby środków pieniężnych,
- niektóre zasoby rzeczowe (np. nagrody rzeczowe),
- wydatki i dochody budżetowe,
- koszty niematerialne,
- środki pomocniczej działalności gospodarczej,
- sumy przechodnie,
- fundusze,
- rozrachunki i rozliczenia,
- plany i limity roczne.

Podstawą ewidencji są dowody księgowe własne i obce oraz maszynowe nośniki danych zbiorów transakcyjnych wytworzonych w ramach systemu informatycznego.

Dowody księgowe są dokumentami wejściowymi systemu. Pozwala na to zamieszczona na nich dekretacja, zawierająca treść poszczególnych zapisów księgowych wynikających z dowodów. Forma dekretacji jest jednakowa dla wszystkich dowodów księgowych. Każda dekretacja zawiera od dwóch do kilkudziesięciu zapisów księgowych.

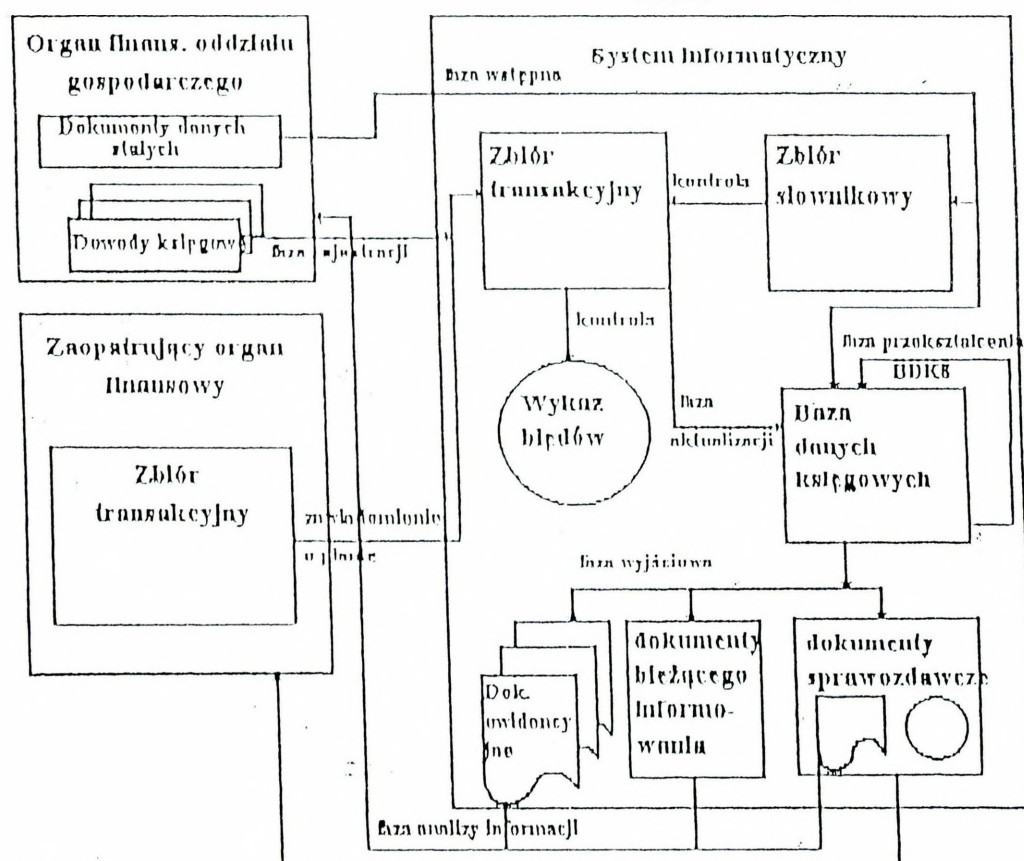
Zapis księgowy składa się z następujących elementów dekretacji:

- daty zapisu,
- numeru dowodu,
- pozycji dowodu,

- treści operacji,
- sumy zapisu,
- uwag,
- sumy ogólnej dekretacji,
- podpisu osoby dekretującej.

Przekształcanie danych wejściowych w informacje wynikowe wymaga wykonania przez użytkownika i mikrokomputer szeregu określonych zadań. Sposób realizacji zadań przez mikrokomputer określają programy użytkowe, stanowiącego swego rodzaju instrukcję postępowania, napisaną w języku maszyny. Zadania związane z przekształcaniem danych są realizowane w szeroko rozumianym procesie przetwarzania, w którym można wyróżnić następujące fazy: wstępną, rejestracji i kontroli danych, aktualizacji bazy danych księgowych (bdks), wyjściową, oraz analizy informacji wynikowych.

Schemat ideowy tego procesu w systemie informatycznym przedstawia rysunek.



Faza wstępna jest realizowana przy wdrażaniu systemu oraz na początku każdego roku. W fazie tej użytkownik organizuje proces przetwarzania, to jest ustala zasady obiegu dowodów księgowych i przygotowuje dane stałe (bazę indeksową itp.). Dane stałe są zapisywane na dyskietce, na której będą gromadzone zasoby danych księgowych, tworząc strukturę bazy danych księgowych (BDKS).

Faza rejestracji danych jest realizowana codziennie. Przygotowuje się w niej do przetwarzania dowody księgowe, segreguje je, numerując i dekretując. Następnie dokonuje się rejestracji w zbiorze transakcyjnym zapisów księgowych, wynikających z tych dowodów. Rejestracji dokonuje operator przy pomocy klawiatury komputera. Wprowadzane dane są wyświetlane na ekranie monitora. Po zarejestrowaniu zapisów każdego dowodu jest dokonywana programowa kontrola bilansowania się dowodu tzn. zgodności strony "Wn" i "Ma". Stwierdzone błędy są odpowiednio sygnalizowane, co pozwala na przeprowadzenie ich korekty.

Utworzony zbiór transakcyjny służy w następnym etapie do dokonywania codziennej aktualizacji BDKS, polegającej na automatycznym dołączaniu zapisów księgowych z tego zbioru, do zapisów księgowych odpowiednich kont przechowywanych w BDKS. Jednocześnie z dopisaniem do danego konta zapisu księgowego, ulega odpowiedniej zmianie suma obrotów bieżących. Proces aktualizacji jest dokumentowany raportem, na podstawie którego użytkownik przeprowadza kontrolę poprawności aktualizacji.

Udostępnianie danych następuje w postaci dokumentów wynikowych, które w systemie tym dzielą się na: ewidencyjne, sprawozdawcze, informacyjne i statystyczno-organizacyjne. Dokumenty ewidencyjne to: raport z aktualizacji BDKS, zestawienie dowodów księgowych zbioru transakcyjnego, bilans otwarcia oraz historia kont.

Podstawowym urządzeniem księgowym (księgi rachunkowe) jest w systemie informatycznym historia kont, będąca odbiciem zawartych w BDKS kart kontowych. Może być sporządzana w wersji podstawowej bądź rozszerzonej. W pierwszym przypadku zawiera uporządkowany wykaz zapisów księgowych, jakie zostały wprowadzone do BDKS w okresie, którego dotyczy. W wersji rozszerzonej historia kont zawiera ponadto informacje o ogólnych obrotach kont, obejmujące sumę obrotów bieżących, wynikającą z zapisów księgowych, stan poprzedni oraz sumę obrotów od początku roku.

Do dokumentów sprawozdawczych zalicza się sprawozdanie finansowe, sporządzone w formie i terminach określonych przepisami o sprawozdawczości. Składa się ono z trzech części. Część pierwsza zawiera zestawienie obrotów i sald na podstawowy symbol konta. Część druga (bilans) obejmuje zestawienie obrotów i sald według poszczególnych funduszków MON. Część trzecia zawiera zestawienie realizacji planu i limitów rocznych na poszczególnych kontach.

Dokumenty informacyjne sporządza się tylko dla potrzeb wewnętrznych o.g. Zalicza się do nich kartę kontową, zestawienie zapisów dowodu księgowego, informacyjne zestawienie obrotów i sald oraz informacyjne zestawienie z realizacji planu rocznego.

Dokumenty statystyczno - organizacyjne służą dla celów organizacji procesu przetwarzania oraz kontrolnych. Należą do nich: informacje o programach, informacje o zbiorach oraz wykaz symboli kont niezgodnych z bazą danych.

Dokumenty wynikowe są przekazywane zainteresowanym (służbie finansowej i innym służbom, pododdziałom gospodarczym itp.), którzy poddają je odpowiedniej analizie w ostatniej fazie procesu przetwarzania. Po wykorzystaniu księgi rachunkowe i

sprawozdania finansowe archiwizuje się, a pozostałe dokumenty niszczy.<sup>1/</sup>

### **6.3. Cel projektowanego modelu systemu informatyczne oraz korzyści wynikające z jego wdrożenia**

Podstawowym celem projektu jest automatyzacja czynności ewidencyjno - obliczeniowych i sprawozdawczych z zakresu rachunkowości budżetowej oddziału gospodarczego w skali całych sił zbrojnych.

Za komputeryzacją rachunkowości służby finansowej przemawia fakt, że koszty zakupu i eksploatacji kształtują się na poziomie porównywalnym do automatów księgujących przy znacznie większej mocy obliczeniowej minikomputera. Sprzęt ten charakteryzuje się niewielkimi wymiarami (mieści się na biurku), łatwością obsługi oraz możliwością pracy w warunkach biurowych (nie wymaga klimatyzacji, wyciszenia itp.). W związku z tym można go instalować bezpośrednio u użytkownika, który jest w stanie zapewnić, po odpowiednim przeszkoleniu jego obsługę operatorską.

Do efektów systemu informatycznego zalicza się:

1. efekty wymierne,
2. efekty niewymierne.

Efektami wymiernymi są:

- zaniechanie zakupu druków i formularzy stosowanych przy prowadzeniu księgowości metodą tradycyjną
- zmniejszenie pracochłonności.

---

<sup>1/</sup> Instrukcja użytkownika mikrokomputerowego systemu informatycznego wojska, Dep. Fin. MON, Warszawa 1985.

Przyjmując za wskaźnik efektywności systemu okres zwrotu nakładów związanych z projektowaniem, wdrażaniem i eksploatacją, wyrażających się stosunkiem kosztów osobowych i technicznych wdrożenia systemu do efektów wymiernych można stwierdzić, że okres ten wynosi ok. 3 lat.

Do efektów niewymiernych na szczeblu oddziały gospodarczego należy:

- ujednoczenie zasad prowadzenia księgowości w skali całych sił zbrojnych,
- możliwość automatycznej kontroli planu i limitów,
- odciążenie pracowników służby finansowej od żmudnych i pracochłonnych prac rachunkowo -obliczeniowych,
- zapewnienie aktualności danych księgowych (możliwość codziennej aktualizacji bazy danych księgowych) oraz bezpośredniego dostępu do informacji,
- zwielokrotnione możliwości dokonywania pogłębionych analiz stanu gospodarki,
- zwiększenie wiarygodności informacji,
- ograniczenie możliwości powstania nadużyć,
- usprawnienie przekazywania informacji sprawozdawczych,
- zapewnienie oszczędności papieru (wprowadzanie i wyprowadzanie danych głównie pomocą monitora ekranowego/),
- szybkość uzyskiwanych informacji.

Efekty niewymierne powstałe w wyniku pozyskiwania wieloprzekrojowych, szybkich i rzetelnych informacji finansowych i księgowych, przewyższają często wielokrotnie efekty wymierne. Szybki obieg informacji umożliwia podejmowanie bieżących decyzji kierowniczych, co w warunkach wojska jest bardzo istotnym elementem. Wartość otrzymanych informacji jeszcze bardziej wzrasta., gdy będą wykorzystywane w warunkach bojowych.

Ponadto, po wdrożeniu komputerowej rachunkowości finansowej działalności budżetowej w oddziałach gospodarczych, nastąpił szybki dalszy rozwój systemu informatycznego w kierunkach:

- stworzenia powiązań systemu informatycznego i obrachunku wynagrodzeń i uposażeń,
- stworzenia powiązań z systemami informatycznymi innych służb,
- umożliwienie przekazywania informacji sprawozdawczych telefonicznie za pomocą modemu,
- dalszego rozszerzenia wewnętrznych możliwości SI,
- wykorzystania oprogramowania systemu w zakładach pomocniczej działalności gospodarczej,
- wykorzystania do ewidencji rent i emerytur wojskowych wraz z automatyczną waloryzacją.

Wprowadzenie systemu informatycznego do ewidencji i obrachunku płac i uposażeń umożliwia:

- prowadzenie kartotek ewidencji płacowej (uposażeniowej),
- sporządzanie list płac,
- sporządzanie sprawozdawczości płacowej;
- automatyczną weryfikację uprawnień do różnego rodzaju dodatków i innych składników płacowych,
- automatyczne prowadzenie ewidencji podatkowej.

Do połowy lat sześćdziesiątych rachunkowość finansową oddziałów gospodarczych prowadzono wyłącznie "techniką ręczną". Od 1965 do prowadzenia rachunkowości zastosowano maszyny księgujące typu Ascota, importowane z NRD. W połowie lat siedemdziesiątych około 80 % oddziałów gospodarczych prowadziło rachunkowość na tych maszynach. Od 1982 roku do prowadzenia rachunkowości wykorzystano eksperymentalnie sześć mikrokomputerów MERA - 100 a od 1985 r. 10 MK-45. Od 1990 roku wykorzystuje się wszystkie dostępne na rynku krajowym mikrokomputery o różnej mocy obliczeniowej.

Rachunkowość finansową dowództw okręgów wojskowych i szczebla centralnego całkowicie obsługiwały systemy informatyczne, funkcjonujące na maszynach typu EMC ODRA 1300. Obecnie wykorzystywane są tylko mikrokomputery, a większość prac obliczeniowych przejęta została przez oddziały gospodarcze (listy uposażeń, wynagrodzeń, księgowości itp.).

Nie było możliwe również uzupełniające wyposażenie wszystkich oddziałów gospodarczych w ASCOTY, ponieważ produkcji tych maszyn, jako przestarzałych zaniechano. Prowadzenie rachunkowości za pomocą systemu informatycznego na komputerze ODRA 1300 okazało się celowe tylko w przypadku oddziałów gospodarczych stacjonujących w garnizonie, w którym znajduje się komputer.

Sondaże przeprowadzone przez Sztab Generalny WP wspólnie z departamentem Finansów wykazały, że wymagania służby finansowej spełnia mikrokomputer. Początkowo był to MK - 45, później cała gama importowanych mikrokomputerów klasy 286, 386, 486.

Oceniono, że wdrożenie projektowanego, systemu informatycznego na mikrokomputerach spowoduje:

- jednolitość zasad prowadzenia księgowości w skali wojska,
- możliwość automatycznej kontroli planów i limitów,
- zwiększenie szczegółowości i wiarygodności informacji,
- poszerzenie zakresu informacji,
- automatyczne sporządzenie bilansu otwarcia,
- zastąpienie taśmy papierowej nośnikami magnetycznymi w przekazywaniu danych dla jednostki nadrzędnej,
- ograniczenie możliwości oraz przeciwdziałanie powstaniu nadużyć,
- możliwość wielokrotnego wykorzystania informacji wprowadzanych jednorazowo,
- aktualność danych,
- wykorzystanie sieci łączności w przekazywaniu informacji,
- skrócenie czasu w pozyskiwaniu informacji,
- eksploatacja systemu stwarza realne podstawy uzyskania wymiernych i niewymiernych efektów,
- uzyskanie efektu wymiernego zapewnia zwrot poniesionych nakładów w ciągu 2-3 lat.

Można z całą pewnością stwierdzić, że wprowadzenie mikrokomputerowego systemu informatycznego w służbie finansowej jest przysłowiową "iskrą", która pozwoli rozszerzyć zakres funkcjonowania systemu na wszystkie służby zaopatrzenia.

Niepokojącym zjawiskiem w resorcie Obrony Narodowej jest to, że dotychczas jeszcze nie wszystkie służby zaopatrzenia i tylko w części oddziałów gospodarczych, zastały

objęte zintegrowanym i skomputeryzowanym systemem ewidencji. Trudno więc mówić o osiągnięciu zadawalających wyników wdrożenia mikrokomputerowej techniki obliczeniowej, jeżeli całościowo nie zrealizowano założeń systemu poprzedniego. Wynikiem tego stanu jest znaczne zróżnicowanie poziomu rachunkowości czy ewidencji prowadzonej w poszczególnych służbach oddziału gospodarczego. Personel księgujący służb nie objętych komputeryzacją ewidencji, nie posiada zdolności szybkiego przyswajania oraz udostępniania kierownictwu pełnych informacji pochodzących z opracowań maszynowych. Utrudnia to dodatkowo pracę służbie finansowej, od której wymaga się i oczekuje zwiększonego zakresu aktualnych informacji z życia gospodarczego jednostki.

## ZAKOŃCZENIE

Z rozważań prowadzonych w niniejszym opracowaniu wynika, że obecnie prowadzona rachunkowość wojska jest wynikiem mniej lub bardziej udanego kompromisu między ogólnie obowiązującymi w państwie przepisami w zakresie rachunkowości, a koniecznością wprowadzenia uproszczeń wynikających ze specyfiki zadań realizowanych przez te jednostki. Nadal nie zmieniły się ogólne zasady i źródła finansowania zadań wojska, choć zwiększyły się możliwości uzyskiwania większych dochodów, zwłaszcza z tytułu prowadzenia ubocznej działalności gospodarczej. Zmieniły się natomiast, w sposób racjonalny i efektywny, zakres i zasady prowadzenia rachunkowości. Współczesne podejście do rozwoju rachunkowości jest narzucone przez rozwój techniki oraz wymogi stawiane przed księgowością finansową. Narastające z upływem lat potrzeby informacyjne oraz zmiany w pracy organów finansowych doprowadziły do zastosowania najnowszej techniki informatycznej. W wyniku obecnie prowadzonej informatyzacji rachunkowości w jednostce wojskowej, mamy możliwość dokonywania bardzo szczegółowych analiz niezbędnych do podejmowania decyzji ekonomicznych.

W dalszej perspektywie dąży się do prowadzenia w ramach rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych, rachunkowości w jednym organie, włącznie z pełnym ujęciem księgowości materiałowej na zasadach ogólnie obowiązujących w całej gospodarce narodowej.



- jednostkach wojskowych, MON, Warszawa 1970.
16. Instrukcja użytkowania minikomputerowego systemu informatycznego rachunkowości wojska. Dep. Fin. MON, Warszawa 1985.
  17. Kamiński T., Rachunek ekonomiczny w gospodarce wojskowej, WAP, Warszawa 1981.
  18. Klasyfikacja analityczna wydatków budżetowych, Fin. 63/94 Warszawa 1994.
  19. Klimas M., Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie, PWE, Warszawa 1971.
  20. Koch M., Oddział gospodarczy, MON, Warszawa 1983.
  21. Koszty funkcjonowania jednostek organizacyjnych Sił Zbrojnych, AON wewn. 4383/92, Warszawa 1992.
  22. Kuszneruk J., Okrzeja Z., Projekt koncepcyjny rachunkowości finansowej oddziału gospodarczego „Średnia-K” Dep. Fin. MON 1985.
  23. Kwasiborski A., Zasady rachunkowości i badanie ich przestrzegania przez biegłych rewidentów, SKwP, Warszawa 1992.
  24. Majewski F., Finanse w gospodarce wojska, MON, Warszawa 1968.
  25. Majewski F., Michalski M., Automatowa rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych ”Średnia-1”.
  26. Matuszewicz J.P., Rachunkowość od podstaw, Finans-Serwis, Warszawa 1995.
  27. Mała Encyklopedia Rachunkowości, PWE Warszawa 1971.
  28. Michalski M., Zintegrowana rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych, WSOSK, Poznań 1973.
  29. Misińska D., Podstawy rachunkowości, PWN, Warszawa 1994.
  30. Międzynarodowe standardy rachunkowości, Biuletyny KRDBK SKwP z roku 1992.
  31. Międzynarodowe wytyczne rewizji finansowej, Biuletyny KRDBK SKwP z roku

- 1991.
32. Nisengolec S., Zasady rachunkowości podmiotów gospodarczych, Agencja Wydawnicza Interfart, Łódź 1995.
33. Olchowicz I., Podstawy rachunkowości, Difin, Warszawa 1995.
34. Oleksyn L., Rachunek kosztów w systemie kierowania gospodarką wojskową, WAP wewn. 887/90, Warszawa 1990.
35. Peche T., Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej, PWN, Warszawa, 1976.
36. Peche T., Organizacja i mechanizacja rachunkowości, PWE, Warszawa 1976.
37. Peche T., Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna, PWG, Warszawa 1959.
38. Plan kont rachunkowości finansowej wojskowych jednostek budżetowych MON, Warszawa 1993.
39. Podstawy rachunkowości, praca zbiorowa pod red. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 1994.
40. Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych, WSOSK, Poznań 1977.
41. Sawicki K., Wierzbicki T., Zasady organizacji i mechanizacji rachunkowości, PS, Szczecin, 1971.
42. Skrzywan S., Teoretyczne podstawy rachunkowości PWE, Warszawa, 1969.
43. Skrzywan S., Fedak Z., Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego, PWE, Warszawa 1973.
44. Słownik ekonomiczny, Wydawnictwo „Znicz”, Szczecin 1992.
45. Sojak S., Podstawy rachunkowości, TNOIK, Toruń 1995.
46. Sokołowski A., Rachunek kosztów w oddziale gospodarczym, AON wewn. 4791/96, Warszawa 1996.

47. Terebuchta E., System rachunkowości jako układ cybernetyczny, *Rachunkowość*, 1975, Nr 12.
48. Tomaszewski R., Proponowane kierunki zmian zasad planowania budżetu MON, *Wewn. 6/I/96 Warszawa 1996 r.*
49. Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, *Dz. U. Nr 121 poz. 592.*
50. Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r., Prawo budżetowe *Dz. U. Z 1993 r. Nr 72, poz. 344,* wraz z późniejszymi zmianami. Art. 70 ust. 1.
51. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, *Dz. U. Nr 121 poz. 591.*
52. Wierzbicki T., Nowakowski A., *Mechanizacja i automatyzacja prac księgowych. Poradnik księgowego, SKwP Warszawa, 1976.*
53. 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.*
54. Zarządzenie nr 46 ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 1995 r. w sprawie szczegółowych 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.* 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.*
55. Żyznowski T., *Wzorcowy plan kont jednostek gospodarczych, Difin, Warszawa 1995.*

## Spis rysunków i tablic

1. Zakres rachunkowości wojskowej jednostki gospodarczej
2. Zakres rachunkowości typowej jednostki gospodarczej
3. Struktura rachunkowości finansowej oddziału gospodarczego
4. Klasyfikacja kosztów według wybranych kryteriów
5. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym
6. Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym
7. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo - funkcjonalnym
8. Kryteria klasyfikacyjne operacji gospodarczych
9. Jednostronny i dwustronny układ konta
10. Charakterystyka układu „teowego” konta księgowego
11. Zasady księgowania bilansowych operacji gospodarczych
12. Zasady funkcjonowania konta bilansowego aktywnego
13. Zasady funkcjonowania konta bilansowego pasywnego
14. Zasady funkcjonowania konta bilansowego aktywno- pasywnego
15. Schemat ideowy procesu przetwarzania w systemie informacyjnym

## CHARAKTERYSTYKA PROGRAMU ZARZĄDZANIA POTENCJAŁEM OBRONNYM SZ RP (DRMM)

Model składa się z dwóch modułów. Pierwszy z nich gromadzi, opracowuje i wykorzystuje charakterystyki ilościowo-jakościowe potencjału obronnego, drugi - koszty funkcjonowania i utrzymania sił zbrojnych.

### 1. Charakterystyki potencjału obronnego:

- określenie ilościowych struktur sił zbrojnych (do szczebla pułku i samodzielnego batalionu) wraz ze wskazaniem organizacyjnego podporządkowania;
- ustalenie wyposażenia poszczególnych jednostek w uzbrojenie i zasadniczy sprzęt wojskowy (wraz z określeniem walorów użytkowych) przy pomocy odpowiednich współczynników porównawczych oraz wytypowanie „zasadniczych” rodzajów sprzętu;
- określenie wielkości zapasów materiałowych, utrzymywanych na potrzeby mobilizacyjne i wojenne;
- określenie intensywności eksploatacji i szkolenia, tj. „aktywności” dla poszczególnych jednostek wojskowych.

### 2. Koszt funkcjonowania i utrzymania sił zbrojnych:

- ustalenie kosztów utrzymania i funkcjonowania wszystkich elementów sił zbrojnych, wyszczególnionych w charakterystykach ilościowo - jakościowych potencjału obronnego, w szczegółowym rozbiciu na poszczególne kategorie wydatków.

W omawianym modelu zarządzania środkami obrony wydatki dzieli się na następujące zasadnicze kategorie:

1. koszty utrzymania personelu (stanów osobowych) - są to wydatki związane bezpośrednio ze stanem osobowym sił zbrojnych, tj. takie, których jednostką kalkulacyjną jest żołnierz (pracownik wojska). Koszty te dzielone są dodatkowo na dwie podkategorie:
  - c) wydatki stałe, tj. płace bezpośrednie (uposażenia i dodatki do uposażeń);
  - d) wydatki zmienne, związane z utrzymaniem stanów osobowych, w tym takie, jak wydatki na wyżywienie, umundurowanie, leczenie, itp.
2. koszty utrzymania jednostek wojskowych z podziałem na:
  - a) stałe, tj. niezależne od ilości stanu osobowego i poziomu „aktywności” jednostek wojskowych (np: podatki od nieruchomości, opłaty komunalne, opłaty za centralne ogrzewanie, planowe remonty nieruchomości, różne wydatki administracyjne, itp.).
  - b) zmienne - zależne od poziomu „aktywności”, czyli intensywności szkolenia i eksploatacji jak np. koszt energii elektrycznej, wody, itp.
3. koszty eksploatacji sprzętu wojskowego, z podziałem na:
  - a) zmienne - zależne od aktywności jednostki wojskowej, obejmujące między innymi wydatki na mps, części zamienne, remonty sprzętu i zużytą amunicję, których koszt uwarunkowany jest intensywnością poziomu realizacji określonego programu szkolenia;
  - b) stałe - dotyczy to głównie kosztów utrzymania sprzętu w ZN, a także takich wydatków jak podatki od środków transportu, ubezpieczenia stałe, itp.;
4. koszty formowania nowych jednostek wojskowych lub ich reorganizacji, które wiążą się ze znacznymi nakładami finansowymi. Uwzględnia się tu takie wydatki, jak koszty przeniesień i podróży służbowych, koszty transportu, itp.;
5. koszty rozformowania jednostek wojskowych, np. wypłata odpraw przy

zwolnieniach, wydatki związane z przekazaniem sprzętu i obiektów, itp.;

6. koszty zakupu uzbrojenia i sprzętu technicznego;
7. koszty budownictwa wojskowego;
8. nakłady na prace naukowo-badawcze;
9. koszty nabycia środków materiałowych na zapasy wojenne, itd.

Na zakończenie każdego działu wprowadza się grupę wydatków różnych, innych niż rozpatrywane wcześniej. Można tam lokować dane dotyczące kosztów przedsięwzięć trudnych do bliższego określenia lub nawet tajnych.

Według przedstawionych wyżej podstawowych grup wydatków kształtowany jest budżet na obronę. Wydatki te są dezagregowane na poszczególne RSZ oraz organa centralnego dowodzenia, a następnie dzielone (według wszystkich grup i kategorii) na poszczególne jednostki wojskowe, do szczebla pułku (samodzielnego batalionu) lub - według życzenia użytkowników i przy posiadaniu odpowiednich danych o kosztach szczegółowych - nawet dla niższych szczebli dowodzenia (tylko jeśli będzie to niezbędne, gdyż znacznie obniża szybkość pracy).

Zakłada się, że wdrożony DRMM będzie stanowił dodatkowe, potrzebne narzędzie wzmacniające procesy decyzyjne w Sztabie Generalnym WP.

W szczególności widzi się jego zastosowanie do:

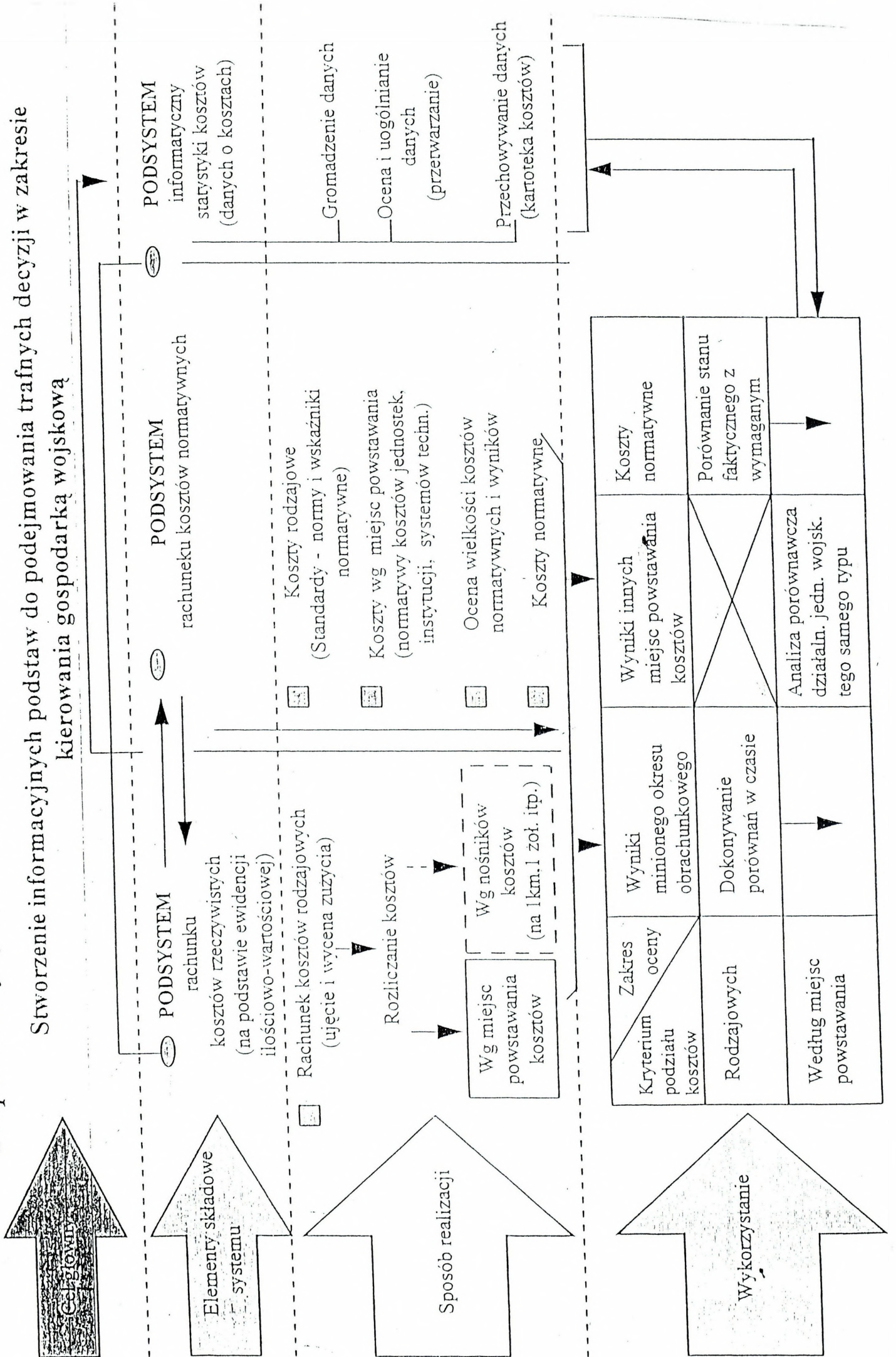
- a) prowadzenia analiz potencjału bojowego sił zbrojnych pomiędzy całymi siłami zbrojnymi lub częścią (np. RSZ) wojsk własnych oraz siłami zbrojnymi strony przeciwnej czasu „P” i „W”,
- b) planowania rozwojowego SZ,
- c) optymalizacji decyzji, w tym zwłaszcza w zakresie:
  - podziału budżetu wojskowego pomiędzy RSZ w ujęciu: wydatki związane z

utrzymaniem stanów osobowych, szkolenie, utrzymanie i funkcjonowanie jednostek wojskowych, inwestycje, zakupy uzbrojenia i sprzętu wojskowego;

- dostosowania sił zbrojnych do wielkości założonego budżetu (wariantowanie obszarów i kierunków zmniejszania kosztów funkcjonowania SZ).

# Proponowany system rachunku kosztów normatywnych i rzeczowych w wojsku

Stworzenie informacyjnych podstaw do podejmowania trafnych decyzji w zakresie kierowania gospodarką wojskową



## ZESTAWIENIE ROCZNYCH KOSZTÓW UTRZYMANIA STANÓW OSOBOWYCH

Wyszczególnienie	Lata	Wydatki osobowe	Wyżywienie	Umundurow.	Leczenie	Zakwaterow.	Socjalne	Przewozy	Razem koszty rzecz.	Koszty Ogółem
Oficer służby stałej /kontraktowej/	1995	19803,80	347,00	1370,00	466,88	1469,56	28,73	11,37	3693,54	23497,34
	1996	24814,10	535,00	1581,54	545,12	1692,34	0,00	13,41	4367,41	29294,30
Chorący sl. stałej /kontraktowej/	1995	16098,50	347,00	1381,00	466,88	1255,78	28,73	11,37	3490,76	19589,26
	1996	20171,40	535,00	1596,54	545,12	1477,65	0,00	13,41	4137,72	24309,12
Podoficer sl. stałej /kontraktowej/	1995	13933,70	347,00	1361,00	466,88	1255,78	28,73	11,37	3470,76	17404,46
	1996	17458,90	535,00	1567,54	545,12	1447,65	0,00	13,41	4108,72	21567,62
Oficer rezerwy	1995	9232,20	1918,00	1155,00	86,71	1181,69	0,00	11,37	4352,77	13584,97
	1996	11568,90	2956,00	926,29	101,24	1447,65	0,00	13,41	5444,59	17013,49
Podoficer i szereg. rezerwy	1995	8616,50	1874,00	1012,00	66,70	950,31	0,00	11,37	3914,38	12530,88
	1996	10796,50	2903,00	926,30	77,87	1164,08	0,00	13,41	5084,66	15881,16
Żołnierz nadterminowy	1995	9478,70	347,00	916,00	133,39	950,31	0,00	11,37	2358,07	11836,77
	1996	11876,80	535,00	881,74	155,75	1164,08	0,00	13,41	2749,98	14626,78
Podchorąży WSO /akademii wojsk./	1995	1501,10	1978,00	1348,00	133,39	1061,60	0,00	11,37	4532,36	6033,46
	1996	1948,00	3062,00	1686,04	155,75	1300,41	0,00	13,41	6217,61	8165,61
Podchorąży SPR	1995	2735,50	1626,00	1116,00	133,39	1061,60	0,00	11,37	3948,36	6683,86
	1996	3547,00	2496,00	927,11	77,87	1300,41	0,00	13,41	4814,80	8361,80
Podoficer i szereg. służby zasadniczej	1995	927,20	1876,00	917,00	133,39	950,31	0,00	11,37	3888,07	4815,27
	1996	1203,00	2903,00	1341,97	155,75	1164,08	0,00	13,41	5578,21	6781,21
Pracownik cywilny	1995	10176,00	520,00	264,00	53,36	389,00	14,82	0,00	1241,18	11417,18
	1996	12647,40	704,00	392,50	62,30	477,71	0,00	0,00	1636,51	14283,91

1. Wydatki osobowe w 1996r. ustalono na podstawie planowanego ogólnego wskaźnika wzrostu płac na 1996r.

2. Koszty rzeczowe ustalono:

- za 1995r - na podstawie pisma INSPEKTORATU LOGISTYKI SG WP nr 6/95 z dnia 22 grudnia 1994r.

- na 1996r - na podstawie pisma INSPEKTORATU LOGISTYKI SG WP nr 573 z dnia 2 kwietnia 1996r.

**ZADANIOWY ARKUSZ KALKULACYJNY ROCZNYCH KALKULACYJNYCH  
KOSZTÓW EKSPLOATACJI BUDYNKÓW I BUDOWLI**

Zadanie	Rodzaj kosztów (wydatków)	Jedn. miary	Globalna liczba jednostek (limit roczny)	Wskaźnik, cena jednostkowa w zł.	Roczny normatywny koszt w tys. zł. <sup>6</sup>
1	2	3	4	5	6
1	Energia ogółem z tego:	tys. zł	X	X	-----
	- energia elektryczna <sup>1</sup>	tys. kWh	-----	-----	-----
	- energia cieplna	GJ	-----	-----	-----
	- gaz	m <sup>3</sup>	-----	-----	-----
	- opał (wraz z olejem opałowym)	t	-----	-----	-----
	- woda <sup>2</sup>	m <sup>3</sup>	-----	-----	-----
2	Remonty nieruchomości <sup>3</sup>	m <sup>2</sup> / tys. zł	-----	3,5% <sup>5</sup>	-----
3	Roczna opłata za zarząd gruntami będącymi własnością: - Skarbu Państwa - gminy	tys. zł	-----	-----	-----
4	Równoważniki pieniężne w zamian za remont kwater stałych <sup>4</sup> : - dla żołnierzy zawodowych i ich rodzin - dla pozostałych uprawnionych	tys. zł	-----	-----	-----

<sup>1</sup> Normatywne zużycie energii elektrycznej ustalać na podstawie "Norm zużycia energii elektrycznej i wody oraz ..." - Zarządzenie Głównego Kwatermistrza WP nr 24 z dnia 07. 06. 1986 r.

<sup>2</sup> Normatywne zużycie wody ustalać na podstawie Zarządzenia nr 7 Ministra Gospodarki Przestrzennej z dn. 21 06 1989. (Dz. Urz. MGPiB nr 1 z dn 30 06 1989r)

<sup>3</sup> W wierszu 2, w kol.4, w liczniku należy podać ogólną powierzchnię użytkową nieruchomości, w mianowniku - ich wartość odtworzenia (dane przenieść z załącznika 9, wiersz 14, kolumna 5 zadaniowego arkusza kalkulacyjnego rocznych normatywnych kosztów remontów nieruchomości).

<sup>4</sup> Wypełniają tylko jednostki dokonujące wypłat tego równoważnika. Należy uwzględnić wszystkich uprawnionych i niezależnie od miejsca pełnienia przez nich służby.

<sup>5</sup> Dla określenia normatywnych nakładów na remonty (wiersz 2 tabeli) przyjęto 3,5% stopę remontową, liczoną od wartości odtworzenia nieruchomości.

**ZADANIOWY ARKUSZ KALKULACYJNY  
ROCZNYCH NORMATYWNYCH KOSZTÓW REMONTÓW  
NIERUCHOMOŚCI**

Lp.	Wyszczególnienie grup budynków wg "Instrukcji o naprawach wojskowych obiektów budowlanych ..." sygn. Kwat. Bud. 57/75	Pow. użytk. w m <sup>2</sup>	Wartość odtworzenia w tys. zł.	Roczny normatywny koszt remontów /4/ x /0,035/
1	2	3	4	5
1	Budynki mieszkalne			
2	Budynki koszarowo-administracyjne			
3	Budynki kultury i sztuki			
4	Budynki ochrony zdrowia, sportu i wypoczynku			
5	Budynki gospodarcze			
6	Budynki techniczno-eksploatacyjne			
7	Budynki techniczno-usługowe			
8	Budynki magazynowe			
9	Budynki lotniskowe			
10	Infrastruktura portowa			
11	Budynki łączności			
12	Bocznice kolejowe			
13	Budynki pozostałe			
14	RAZEM			

## Zestawienie podstawowych normatywów zakwaterowania

OBIEKT	NORMY na JEDNOSTKĘ ODNIESIENIA		
	m <sup>2</sup> p.u.	m <sup>2</sup> p.m.	m <sup>3</sup>
budynki koszarowe:			
- dla podchorążych	17.00	6.50	51.00
dla żołnierzy zasadniczej służby wojskowej	12.00	4.00	36.00
budynki szkoleniowe:			
- dla podchorążych	4.70		
dla żołnierzy zasadniczej służby wojskowej	0.80		
kluby żołnierskie:			
- w pułku	0.50		
w samodzielnym batalionie	0.70		
kasyna:			
50 żywionych	2.70		12.40
100 żywionych	2.17		9.80
200 żywionych	1.70		7.70
400 żywionych	1.40		7.10
500 żywionych	1.37		6.50
stołówki:			
- 200 - 400 żywionych	2.20		11.30
- 500 - 700 żywionych	1.54		8.97
- 800-1000 żywionych	1.40		8.20
- 1100-1300 żywionych	1.37		8.17
budynki sztabowe	7.50		35.00
hale sportowe	11.20		82.50
garaże	40.50		222.80
warsztaty naprawcze			
- W - 8 / pz, pcz /	182.00		1170.26
- W <sub>i</sub> - 4 / bat. samodz.- 100 poj./	151.70		1140.78
magazyny			
- mundurowy	0.26		0.78
- żywnościowy	0.30		0.90
- kwaterunkowy	0.06		0.18
- materiałów sanitarnych	0.02		0.02
magazyn mps	0.4		0.52
magazyn materiałów budowlanych	1.8		5.40

**ZESTAWIENIE ROCZNYCH KOSZTÓW NORMATYWNYCH  
UTRZYMANIA WYBRANYCH JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH  
SIŁ ZBROJNYCH ORAZ ZABEZPIECZENIA POTRZEB W 1995 R.**

(ceny z 1995 r. w mln zł)

Lp.	Wyszczególnienie	Roczne koszty <sup>*)</sup>	Zabezpieczenie		Razem zabezp potrzeb	% zabezp. potrzeb
			środki finansow e	zaopat. w naturze		
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
I.	<u>WOJSKA LADOWE</u>					
1.	DZ	85 - 120	40 - 55	30 - 40	70 - 95	79 - 82
2.	DKPanc	80 - 90	40 - 50	30 - 35	70 - 85	87 - 94
3.	BZ	10 - 15	6 - 7	2 - 4	8 - 11	73 - 80
4.	BPanc	15 - 17	9 - 10	3,5 - 5	12,5 - 15	83 - 88
5.	BSap	10 - 14	5 - 9	3 - 4	8 - 13	80 - 93
6.	BA	20 - 26	14 - 19	3 - 5	17 - 24	85 - 93
7.	BŁ	12 - 15	8 - 9	2 - 4	10 - 13	83 - 87
8.	pplot	15 - 18	10 - 11	3,5 - 5	13,5 - 16	88 - 90
9.	bz	1,6 - 2,0	1 - 1,1	0,5 - 0,7	1,5 - 1,8	90 - 94
II.	<u>WOJSKA LOTNICZE</u>					
1.	plmb	25 - 32	15 - 23	5 - 6	20 - 29	80 - 91
2.	plm	20 - 25	12 - 18	4 - 7	16 - 23	80 - 92
3.	plt	15 - 18	10 - 12	2 - 5	12 - 17	80 - 94
4.	pśb	13 - 18	9 - 12	2 - 5	11 - 17	85 - 94
5.	lpsz	14 - 20	11 - 14	2 - 4	13 - 18	90 - 93
III.	<u>MARYNARKA WOJENNA</u>					
1.	FOW	75 - 80	40 - 45	25 - 30	65 - 75	87 - 94
2.	dtr	9 - 10	5 - 6	3 - 3,5	8 - 9,5	89 - 95
3.	KPW	20 - 25	9 - 14,5	7 - 8	16 - 22,5	80 - 90
IV.	<u>SZKOLNICTWO</u>					
1.	WAT	81	59	12	71	88
2.	AON	47	33	9	42	89
3.	WAM	35	23	6	29	83
4.	AMW	27	17	5	23	85
5.	WSO	29 - 42	20 - 31	5 - 8	25 - 39	86 - 93

<sup>\*)</sup> Roczne koszty normatywne obejmują wartość przysługujących jednostce wojskowej środków materialowych (również otrzymanych w naturze) oraz usług finansowanych ze środków własnych i przez innych dysponentów.

14,40 w.

~~Czyt. 355.6~~

<sup>1</sup>  
s/3563