

Grey Scale #13



A 1 2 3 4 5 6 M 8 9 10 11 12 13 14 15 B 17 18 19



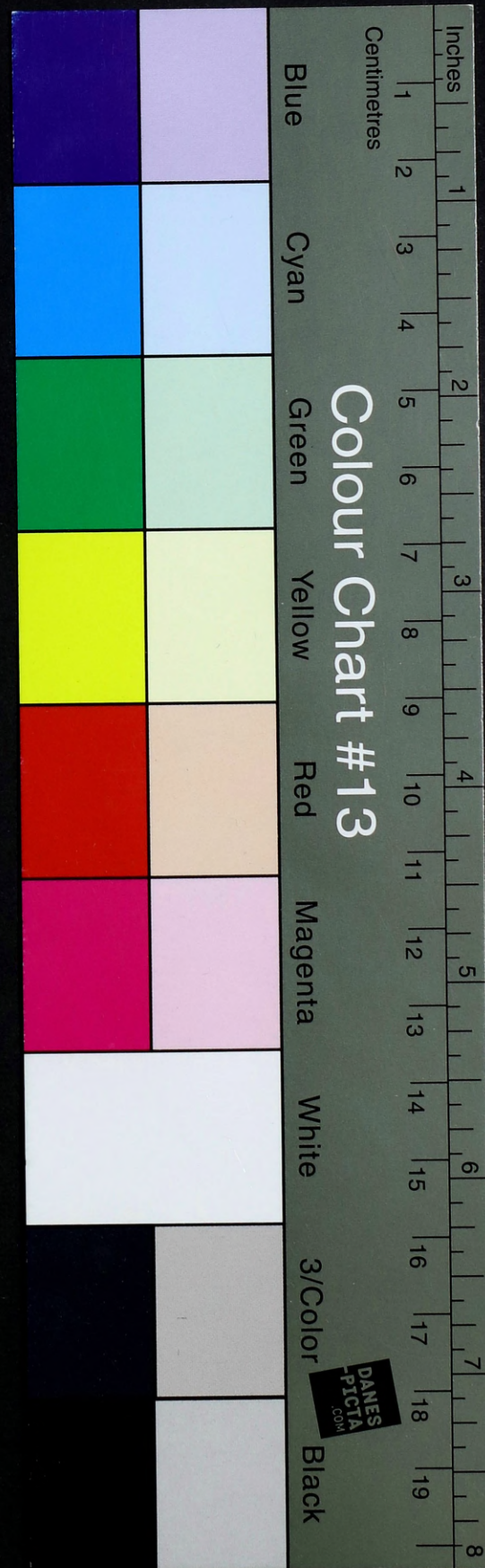
Konrad STAŃCZYK

# ZARYS RACHUNKOWOŚCI

## WOJSKOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

57232

AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ





Konrad Stańczyk

# **ZARYS RACHUNKOWOŚCI WOJSKOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH**

AKADEMIA OBRONY NARODOWEJ  
Warszawa 2004

Projekt okładki  
**Marek Juszczyk**

Redaktor  
**Jerzy Wajs**

Redaktor techniczny  
**Beata Klarowska**

Korekta  
**Renata Czerwińska**

**ISBN 83-89423-31-6**

Sygn. AON 5633/04

Skład, druk i oprawa: Akademia Obrony Narodowej – Wydział Wydawniczy  
00-910 Warszawa, al. gen. A. Chruściela 103, tel. 681-40-55, tel./faks 681-37-52  
Zam. nr 1448/2003

# Spis treści

Wstęp .....	5
<b>1. Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych na tle teorii rachunkowości .....</b>	<b>7</b>
1.1. Pojęcie rachunkowości i jej zadania .....	7
1.2. Metody i konwencje stosowane w rachunkowości .....	12
1.3. Cechy rachunkowości i jej funkcje .....	16
1.4. Podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości .....	24
<b>2. Organizacja rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej .....</b>	<b>30</b>
2.1. Wojskowa jednostka budżetowa jako podmiot rachunkowości .....	30
2.2. Podstawy prawne rachunkowości .....	37
2.3. Zasady i zakres organizacji rachunkowości .....	39
2.4. Sprawozdawczość budżetowa .....	46
<b>3. Bilans majątkowy wojskowych jednostek budżetowych .....</b>	<b>50</b>
3.1. Pojęcie aktywów trwałych i ich klasyfikacja .....	50
3.2. Pojęcie i klasyfikacja aktywów obrotowych .....	57
3.3. Źródła finansowania majątku .....	63
3.4. Bilans majątkowy .....	66
<b>Załącznik .....</b>	<b>68</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>69</b>
<b>Wykaz schematów, tabel i załączników .....</b>	<b>73</b>

## Wstęp

Rachunkowość prowadzona w jednostkach budżetowych resortu obrony narodowej coraz bardziej upodabnia się do systemu rachunkowości obowiązującego w kraju, dając w ten sposób możliwość korzystania z jej dotychczasowych osiągnięć.

„Zarys rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych” to opracowanie, które na tle podstaw rachunkowości przedstawia organizację oraz wybrane, istotne zagadnienia dotyczące prowadzenia rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych.

**Rachunkowość**, jako najstarszy system ewidencji gospodarczej, swym zasięgiem obejmuje zarówno teorię, jak i praktykę. Praktycy rachunkowości szukają w teorii podpowiedzi i potwierdzenia swoich działań, kreując tym samym przyszłą teorię. Teoretycy, opisując praktykę rachunkowości, tworzą jej podstawy. Rachunkowość jest więc dynamicznym obszarem nauki, gdzie rozwój teorii determinuje praktyka, oparta na dotychczasowej teorii problemu.

Pomysł napisania opracowania zrodził się, gdy jako główny księgowy wojskowej jednostki budżetowej bezskutecznie poszukiwałem na rynku publikacji z zakresu rachunkowości wojska. Obecnie – jako doktorant Instytutu Ekonomii i Logistyki Wydziału Strategiczno-Obronny Akademii Obrony Narodowej – zamysł ten, z nieukrywaną satysfakcją, choć w skromnej części, staram się zrealizować.

**Praca ma na celu** przybliżenie z jednej strony podstawowych zagadnień teoretycznych rachunkowości, głównie rachunkowości sektora publicznego, a w szczególności jej zastosowania w wojskowych jednostkach budżetowych, a z drugiej – zaprezentowanie rozwiązań (względnie możliwości ich zastosowania) w omawianym zakresie.

Przedstawione w niniejszym opracowaniu zagadnienia rachunkowości opierają się głównie na uniwersalnym rozwiązaniu, jakim jest Ustawa z dnia 29 września 1994 roku *o rachunkowości*, której znowelizowana postać obowiązuje również w wojsku od 1 stycznia 2002 roku.

Uboga liczebnie literatura dotycząca rachunkowości sektora publicznego, częsta dezaktualizacja omawianych zagadnień, jak również brak zwartych aktualnych opracowań z zakresu rachunkowości wojska, były głównym przyczynkiem do podjęcia próby opracowania niniejszego zarysu rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych.

Ze względu na przewidywane zapotrzebowanie grona potencjalnych odbiorców oraz ograniczoną objętość pracy, w opracowaniu pominięto elementy typowych zapisów na kontach księgowych i powiązań między nimi, pozostawiając te kwestie do rozwiązania w specjalistycznych publikacjach skierowanych do wąskiej grupy odbiorców.

**Głównym problemem** pracy jest próba odpowiedzi na pytanie: jak zorganizować system rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej, aby w warunkach ograniczonych środków budżetowych osiągnąć założone cele gospodarcze, zachowując zgodność działania z obowiązującymi przepisami prawa?

**Zakres przedmiotowy** opracowania obejmuje rachunkowość sektora budżetowego, zaś **podmiotowy** – jednostki budżetowe funkcjonujące w ramach resortu obrony narodowej. Praca swym **zakresem czasowym** obejmuje głównie okres od 1 stycznia 2002 roku, tj. od obowiązywania w wojsku znowelizowanej wersji ustawy o rachunkowości, do końca 2003 roku.

**W pracy wykorzystano** przede wszystkim dostępną literaturę przedmiotu, oraz obowiązujące współcześnie akty prawne, w zakresie dotyczącym rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych.

**Praca składa się z trzech rozdziałów.**

**W rozdziale 1** – wykorzystując dotychczasowe osiągnięcia nauki rachunkowości – przedstawiono pojęcie i podstawowe zagadnienia teoretyczne rachunkowości, tj. metody, konwencje, cechy i funkcje oraz podstawowe, nadrzędne zasady rachunkowości, w tym te, które dotyczą wojskowych jednostek budżetowych.

**Rozdział 2** zawiera opis rozwiązań praktycznego zastosowania rachunkowości w wojskowej jednostce budżetowej. Opisano tu również fundamenty praktyki, jakimi są prawne podstawy jej stosowania.

**W rozdziale 3**, poprzez opisanie majątku podmiotów gospodarczych, głównie wojskowych jednostek budżetowych, czyli aktywów oraz źródeł ich pochodzenia, czyli pasywów, przedstawiono podstawową prawidłowość rachunkowości, jaką jest *równowaga bilansowa* oraz jej materialne urzeczywistnienie, czyli *bilans majątkowy*.

Ze względu na wspomniany dwojaki charakter rachunkowości niniejsza **praca jest adresowana** do szerokiego kręgu odbiorców, zarówno tych, którzy praktycznie ją wykorzystują, tych, których w przyszłości zapewne to nie ominie, jak i tych, którzy w swym codziennym działaniu kierują się mottem rzymskiego filozofa Seneki: „*Pecuniae imperare oportet, non servire*”.

# 1. Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych na tle teorii rachunkowości

## 1.1. Pojęcie rachunkowości i jej zadania

Zadaniem każdego systemu ewidencji jest zawsze: obserwowanie, pomiar i rejestracja określonych operacji zgodnie z przyjętymi regułami. W historycznym rozwoju ewidencji gospodarczej wyłoniły się trzy podstawowe jej systemy: statystyka, ewidencja operatywna i rachunkowość<sup>1</sup>.

**Rachunkowość** będącą najstarszym 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 której doskonaleniem jest ukierunkowany jej rozwój<sup>2</sup>.

**Rachunkowość w praktycznym** znaczeniu jest systemem ewidencji zdarzeń gospodarczych, a więc uporządkowanym układem zasad i metod oraz reguł określonych przez teorię. W ramach rachunkowości dokonywane są: *pomiar, rejestracja, grupowanie, prezentacja i interpretacja* zdarzeń gospodarczych. Podstawą prowadzenia rachunkowości są precyzyjne zasady określone przez *prawo, naukę i zwyczaj*<sup>3</sup>.

W **teoretycznym ujęciu rachunkowość** jest rozumiana jako jednostkowy system odzwierciedlający działalność gospodarczą, którego celem jest tworzenie podstaw liczbowych dotyczących tej działalności dla podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Zob. Z. Kołaczyk, *Zasady rachunkowości*, Wydawnictwo eMPI<sup>2</sup>, materiały i podręczniki M. Pietraszewskiego, Poznań 1999, s. 15.

<sup>2</sup> Por. *Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych*, praca zbiorowa pod redakcją naukową L. Oleksyna, AON, Warszawa 1997, s. 6.

<sup>3</sup> *Organizacja rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową M. Dobii, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1999, s. 9.

<sup>4</sup> Por.: Z. Messner, B. Binkowski, *Podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1986, s. 10; Z. Luty, *Procesy dynamiczne w rachunkowości*, PWN, Warszawa 1994, s. 7.

W opinii Międzynarodowej Federacji Rachunkowości (IFAC) rachunkowość to system gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych, wspomagających kierownictwo przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji<sup>5</sup>.

Rachunkowość jest więc nauką, pozwalającą m.in. wyrazić zarządzanie finansami w liczbach<sup>6</sup>.

Coraz częściej rachunkowość definiuje się jako element systemu zarządzania, co wiąże się z przypisaniem terminu **rachunkowości zarządczej**. W takim ujęciu eksponuje się rolę rachunkowości w fazie podejmowania decyzji<sup>7</sup>.

Rachunkowość zarządcza jest definiowana przez Międzynarodową Federację Rachunkowości jako proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i prezentowania informacji (finansowych i operacyjnych) wykorzystywanych przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli w ramach organizacji oraz do zapewnienia systemu rozliczeń<sup>8</sup>. Z kolei Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości opisuje rachunkowość jako „*proces identyfikowania pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznej w celu umożliwienia rozsądnego osądu i podjęcia decyzji przez użytkowników informacji*”<sup>9</sup>.

Rachunkowość coraz częściej jest postrzegana również jako „*pewien system identyfikacji, pomiaru, przetwarzania i przekazywania zainteresowanym odbiorcom informacji o osiągniętych wynikach*”<sup>10</sup>.

Jednoznaczne zdefiniowanie pojęcia rachunkowości jest utrudnione. Wynika to z faktu stosowania w literaturze odmiennej prezentacji tego pojęcia i jego interpretacji. Dynamika rozwoju praktyki rachunkowości powoduje również postępujący rozwój teorii rachunkowości.

E. Burzym stwierdza, że „*Rachunkowość jest to elastyczny, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są (skierowane retrospektywnie i prospektywnie) identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujące między nimi relacje, w zakresie całokształtu wymiernej wartościowo działalności podmiotu – w powiązaniu z otoczeniem – procesów obejmujących: powstawanie, prze-*

---

<sup>5</sup> Por. A. Jarugowa, *Międzynarodowe standardy rachunkowości 1994*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1994, s. 6.

<sup>6</sup> Zob. P.M. Gaudement, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 280.

<sup>7</sup> Por. T. Kiziukiewicz, *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, Prace naukowe Politechniki Szczecińskiej, Nr 5, 1984, s. 25, C. Drury, *Management and Cost Accounting*, Chapman and Hall, Boston 1990, s. 16.

<sup>8</sup> Por. *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw, rachunek kosztów*, praca zbiorowa pod redakcją naukową D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2003, s. 9.

<sup>9</sup> C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995, s. 21.

<sup>10</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 21.

plyw i podział wartości materialnych oraz wynikające stąd rachunki z innymi podmiotami gospodarczymi<sup>11</sup>.

J. Matuszewicz i P. Matuszewicz przedstawiają rachunkowość jako „[...] oparty na dokumentach, zamknięty i bilansujący się system ewidencji gospodarczej”<sup>12</sup>.

„Rachunkowość jako teorię czy dyscyplinę poznawczą można uznać za gałąź nauki stojącą – ze współczesnego punktu widzenia – na pograniczu nauk ekonomicznych i informatyki, której wiedzy i przetwarzania danych gospodarczych była prekursorem”<sup>13</sup>.

Niezwykle istotną zaletą rachunkowości jest to, iż obecnie „rachunkowość w gospodarce rynkowej jest **międzynarodowym językiem biznesu**, umożliwiającym przepływ informacji o wynikach i pozycji finansowej jednostek gospodarczych oraz możliwościach ich działania w biznesie w przyszłości, zwłaszcza w warunkach niepewności i ryzyka”<sup>14</sup>.

Wbrew powszechnie panującej opinii rachunkowość nie ogranicza się tylko do rejestracji zdarzeń gospodarczych dotyczących danego podmiotu gospodarczego. Jest ona systemem ciągłego w czasie obserwowania, mierzenia, rejestrowania, prezentowania i interpretowania wyrażonych w mierniku pieniężnym i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej oraz finansowej podmiotu gospodarczego<sup>15</sup>.

Stwierdzenie, że rachunkowość jest systemem, oznacza, iż jest ona całościowym i jednocześnie elastycznym, i tylko jej właściwym układem reguł i zasad wynikających z określonych sposobów obserwowania, pomiaru i rejestrowania zdarzeń gospodarczych. Tak więc **system rachunkowości** stanowią metody i procedury oraz środki techniczne i zasoby ludzkie systematycznie stosowane do tworzenia kwantyfikowanej informacji finansowej. Podstawową funkcją tego systemu jest rejestracja danych pochodzących z bieżącej działalności jednostki, z zastosowaniem kategorii wartości kosztu i pieniądza. Rejestracji podlegają operacje gospodarcze, których źródłem są zdarzenia zachodzące w każdej jednostce.

System ten stanowi zasadniczy element systemu informacyjnego jednostki gospodarczej, w ramach którego można wyróżnić elementy o różnych funkcjach, a mianowicie rachunkowość główną (syntetyczną) oraz różne rachunki szczegółowe dotyczące określonych elementów majątku i procesów gospodarczych.

Aby system ten mógł uchodzić za kompletny, powinien obejmować wszystkie obszary działalności jednostki gospodarczej, a poszczególne jego elementy skła-

---

<sup>11</sup> E. Burzym, *Rola i funkcja rachunkowości w roku 2000*, opracowanie finalne pod kierunkiem E. Burzym, Zeszyty teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, numer specjalny 16, 1994, s. 13.

<sup>12</sup> J. Matuszewicz i P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw w świetle ustawy o rachunkowości*, Wydawnictwo Zespołu Doradców Finansowo-Księgowych Finans Serwis, Warszawa 1999, s. 67.

<sup>13</sup> T. Peche, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988, s. 59.

<sup>14</sup> J. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1999, s. 15.

<sup>15</sup> Por. J. Aleszczyk, *Rachunkowość finansowa od postaw*, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 1997, s. 13.

dowe (podsystemy, rachunki dziedzinowe) powinny być wzajemnie ze sobą powiązane. **Idealny system rachunkowości** powinien posiadać dwie podstawowe cechy:

- kompleksowość,
- spójność.

Zatem system ten jest w stanie sprostać podstawowym wymaganiom, a mianowicie uzyskiwania informacji:

- właściwej treści,
- we właściwym czasie,
- we właściwej formie.

**System rachunkowości odzwierciedla** przede wszystkim rzeczywistość gospodarczą z przeszłości, a także teraźniejszą. Aby system ten mógł spełniać funkcje zarządcze, dane retrospektywne muszą być uzupełniane danymi prospektywnymi, wyrażającymi zamierzenia danej jednostki gospodarczej w przyszłości. Informacje te powinny się wzajemnie przenikać i uzupełniać, **tworząc w efekcie system o charakterze decyzyjno-informacyjnym**.

W systemach takich rachunkowość stanowi centralny element, spełniając funkcje integrujące, dzięki jej specyficznym metodom i zasadom<sup>16</sup>.

**Celem systemu rachunkowości jest:**

- 1) stworzenie jednostce gospodarującej możliwości prezentacji swojej sytuacji majątkowej oraz rezultatów działalności gospodarczej;
- 2) klasyfikowanie i grupowanie operacji gospodarczych w celu przygotowania informacji w użytecznej i komunikatywnej formie;
- 3) synteza i zestawianie informacji w formie odpowiednich raportów, zgodnie z potrzebami użytkowników i decydentów.

Można także powiedzieć, że system ten jest zbiorem metod i technik identyfikowania, mierzenia i komunikowania informacji ekonomicznych, tak aby decydenci mogli dokonywać poprawnych, racjonalnych ocen przy podejmowaniu decyzji<sup>17</sup>.

Dlatego też **głównym zadaniem rachunkowości** jest opracowanie rzetelnych i wiarygodnych informacji ekonomicznych, umożliwiających obiektywną ocenę jednostki gospodarczej oraz stwarzających podstawy efektywnego nią zarządzania<sup>18</sup>.

Rachunkowości stawia się zazwyczaj **trzy zadania**:

1. Obiektywne informowanie zewnętrznych użytkowników informacji dostarczanych przez rachunkowość, a w szczególności: potencjalnych inwestorów, banków i innych pożyczkodawców, wierzycieli, agend rządowych, pracowników i ich związków oraz społeczeństwa.
2. Kontrola działalności, a zwłaszcza ochrona interesów jednostki gospodarczej.
3. Dostarczanie danych przydatnych do zarządzania.

---

<sup>16</sup> I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 12 i 13.

<sup>17</sup> Zob. *Organizacja rachunkowości*, pod red. nauk. M. Dobii, op. cit., s. 12.

<sup>18</sup> *Zarządcze aspekty rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową T. Kiziukiewicza, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003, s. 31.

W celu realizacji tych zadań, rachunkowość jednostki gospodarczej powinna w szczególności informować o:

- 1) stanie składników majątkowych i źródłach ich pochodzenia (finansowania) oraz wszelkich zmianach powstających w trakcie działalności;
- 2) zużyciu składników majątkowych w toku działalności;
- 3) wykonaniu zadań gospodarczych sprecyzowanych w zamierzeniach, np. w planie finansowo-gospodarczym danej jednostki (planie płac i świadczeń, zaopatrzenia, produkcji, zbytu itp.);
- 4) rezultatach działalności jednostki dzięki rejestrowaniu osiągniętych wyników finansowych;
- 5) wykorzystaniu zysku osiągniętego w rezultacie działalności gospodarczej.

Rachunkowość stwarza też warunki sprzyjające **ochronie majątku jednostki**. Przyczynia się bowiem ona do właściwego użytkowania składników majątkowych posiadanych przez jednostkę, a zarazem dostarcza danych liczbowych, wykorzystywanych do potrzeb:

1. Kontroli – poprzez ewidencję poszczególnych składników majątkowych i źródeł ich pochodzenia oraz zachodzących w nich zmianach;
2. Zarządzania – dzięki przyjęciu informacji płynących z ewidencji za punkt wyjścia przy podejmowaniu przez kierownictwo jednostki decyzji dotyczących wykorzystania posiadanego majątku oraz źródeł jego sfinansowania ze środków własnych jednostki lub pożyczkowych.

Jak z tego wynika, podstawowym zadaniem rachunkowości jest przygotowanie informacji, przetworzenie ich na formę określonych zbiorów oraz zaprezentowanie do potrzeb wewnętrznego zarządzania jednostką gospodarczą<sup>19</sup>.

Na działalność jednostki gospodarującej składa się wiele decyzji zwyczajnych, codziennych, jak też trudnych, mających znaczenie strategiczne. Wybranie odpowiedniego wariantu zależy przede wszystkim od odpowiednich informacji ekonomicznych, których źródłem jest rachunkowość. Szybkość i poprawność podjętej decyzji zależy więc od sprawności systemu rachunkowości. Często dopiero skutki decyzji zmuszają nas do refleksji i oceny procesu decyzyjnego. Zwykle decyzje pociągają za sobą skutki finansowe (korzystne lub niekorzystne) i dlatego też osoby zarządzające oczekują zbioru informacji w celu przeprowadzenia analizy decyzyjnej, umożliwiającej skuteczne zarządzanie<sup>20</sup>.

Zadania rachunkowości w wojskowej jednostce budżetowej w swej istocie, w zasadzie, nie odbiegają od zasad, jakie kreuje wzajemne przenikanie teorii i praktyki rachunkowości.

**Podstawowym zadaniem rachunkowości wojskowych jednostek budżetowych jest dostarczanie informacji liczbowych o wykonaniu budżetu niezbędnych**

---

<sup>19</sup> Por. J. Matuszewicz i P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw...*, op. cit., s. 68.

<sup>20</sup> Zob. R. Polak, J. Telep, *Kierunek armia zawodowa? – aspekty ekonomiczne przebudowy i modernizacji Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej*, Dom Wydawniczy Bellona, Warszawa 2002, s. 49 i 50.

dla kontroli, do analizy oraz planowania, a także do podejmowania decyzji gospodarczych.

Są to zadania powiązane z przekazywaniem informacji, kontrolą i sprawozdawczością.

1. Zadania informacyjne rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości z wykonania budżetów dostarczają organom władzy wykonawczej i administracji państwowej informacji o realizacji budżetu. Struktura organizacyjna budżetów jest dostosowana do struktury władzy publicznej.

2. Zadania kontrolne oznaczają, że sprawdza się wiarygodność jednostek sfery finansów publicznych przez porównanie stanu w rachunkowości ze stanem faktycznym. Właściwie prowadzona rachunkowość zapobiega przywłaszczaniu mienia, jego zniszczeniu i niewłaściwemu gospodarowaniu.

3. Zadania sprawozdawczo-analityczne oznaczają sporządzanie sprawozdań na podstawie danych z rachunkowości oraz pozwalają na ustalenie wykonania budżetu.

Do realizacji powyższych zadań niezwykle istotne są zarówno metody, jak i konwencje stosowane w rachunkowości.

## **1.2. Metody i konwencje stosowane w rachunkowości**

Rachunkowość w specyficzny i tylko sobie właściwy sposób odzwierciedla rzeczywistość gospodarczą. Służą temu metody poznawcze rachunkowości, opisane w literaturze przedmiotu i powszechnie stosowane w praktyce księgowej.

Spośród metod poznawczych rachunkowości, wydaje się, iż szczególnie istotne są:

- metoda podmiotowa,
- metoda bilansowa.

**Metoda podmiotowa** polega na tym, iż wszelkie fakty gospodarcze są rejestrowane i interpretowane zawsze z punktu widzenia jednostki gospodarczej, której te fakty dotyczą. Metoda ta stanowi o jednostkowym charakterze ewidencji, dotyczącej danego podmiotu gospodarczego i celu jej prowadzenia.

**Metoda bilansowa** decyduje o istocie rachunkowości i jednocześnie o jej nieprzemijającej roli w zakresie odzwierciedlania rzeczywistości gospodarczej. Istota metody bilansowej (bilansowania) polega na podwójnej, równoważącej się interpretacji ilościowych cech przedmiotu teorii ewidencji księgowej. Inaczej mówiąc, polega ona na poszukiwaniu i ustalaniu równowagi między ilościowymi cechami przedmiotów i zjawisk objętych badaniem. Najistotniejszym elementem zastosowania metody bilansowej w rachunkowości jest specyficzne, rzeczowo-finansowe ujmowanie majątku, podwójna charakterystyka każdej operacji gospodarczej, prowadzenie rachunku (kont) zmian każdego składnika majątkowego<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Por. I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 18.

Podstawowymi czynnikami wpływającymi na jakość zadań realizowanych przez rachunkowość są przyjęte **konwencje pomiarowe i metody rachunkowości**. W opinii W.A. Nowaka: „konwencja pomiarowa jest to sposób obserwacji zasobów i zdarzeń z nim związanych, określający co najmniej rodzaj zasobów poddanych pomiarowi, cykl pomiarowy, stosunek do przyrostów niezrealizowanych praw i odroczeń realizacji powinności oraz technikę pomiarową. Konwencja pomiarowa decyduje o treści i jakości informacji generowanych przez rachunkowość i dlatego w sektorze publicznym powinna ona mieć, i na ogół ma charakter normy prawnej”<sup>22</sup>. W polskiej praktyce jednostek sektora finansów publicznych mają zastosowanie konwencje:

- kasowa – do wykonania planu finansowego,
- memoriałowa prowadzenia rachunkowości jednostki.

Niewykluczona jest możliwość stosowania modyfikacji tych konwencji:

**Konwencja kasowa** w najczystszej postaci, zwana czasami bazą kasową albo kasową koncepcją, rejestruje jedynie wpłaty i wypłaty środków pieniężnych z chwilą powstania przepływu, bez wyróżniania jego przyczyn, choć mogą być rejestrowani adresaci wpłat i wypłat. Tylko środki pieniężne są aktywami w tej konwencji. Nie uwzględnia się zwiększeń praw i odroczeń zobligowań. Wynik finansowy gospodarowania określa saldo środków pieniężnych na koniec okresu sprawozdawczego. Informacje otrzymywane przez tego typu system pomiarowy, nie tworzą dostatecznej bazy do podejmowania decyzji ekonomicznych. Są natomiast wystarczające do oceny zgodności z limitami<sup>23</sup>.

W zmodyfikowanej konwencji kasowej pomiarowi są poddawane tylko środki pieniężne, modyfikacja polega na uwzględnieniu zmiany praw i zobowiązań, które pociągają za sobą przepływ środków pieniężnych do określonego momentu na początku następnego roku budżetowego. Bywa ona często podstawą systemu rachunkowości rządów centralnych i lokalnych. W Polsce stosowanie tej konwencji jest prawnie usankcjonowane<sup>24</sup>.

**Konwencja memoriałowa** jest stosowana w systemie rachunkowości jednostek sektora prywatnego. Obejmuje całość majątku jednostki, a także wszystkie zmiany praw i odroczeń zobowiązań odnoszących się do majątku. Zmiany w stanie majątku oraz praw do niego są rejestrowane w chwili zajścia. Ponadto obowiązkowo powinna następować aktualizacja wyceny majątku (aktywów i pasywów). Uzyskana informacja w pełni oddaje stan i sytuację finansową jednostki<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> Zob. W. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa 1998, s. 81.

<sup>23</sup> Zob. ibidem, s. 82.

<sup>24</sup> Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakres i terminy sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa, DzU 2000, nr 122, poz. 1335.

<sup>25</sup> Zob. W. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, op. cit., s. 83.

Zmodyfikowana konwencja memoriałowa nie uwzględnia zmiany stanu zasobów niefinansowych. Uwzględnione są natomiast zmiany praw i zobowiązań dotyczących majątku. Jednak wartość majątku nie jest aktualizowana. W związku z tym nie ma możliwości prowadzenia pełnego rachunku kosztów, a także nieujawniania wszystkich zasobów majątkowych. Obecnie w nowych rozwiązaniach<sup>26</sup> zastosowano tę konwencję.

Przyjęcie jej jest równoznaczne z wykluczeniem ze sprawozdań finansowych rzeczowych składników majątku. Prezentacja w sprawozdaniach jedynie aktywów finansowych i zobowiązań ma służyć artykułowaniu potrzeb podmiotu sprawozdawczego w zakresie finansowania działalności.

Wielkim niedostatkim konwencji innych niż pełna konwencja memoriałowa jest niemożność pomiaru kosztu, co jest niezbędne przy pomiarze dokonań. Dzieje się tak z powodu niewyróżniania aktywów trwałych i niemożności alokacji kosztu ich użycia w kolejnych okresach. Drugim niedostatkim tych konwencji jest niepełne ujawnianie zasobów. Uważa się bowiem, że dopóki sprawozdania finansowe nie obejmują całości zasobów ekonomicznych, dopóty nie może być w dostateczny sposób ujawniony ich stan, za który jednostka ponosi odpowiedzialność. Ponadto brak informacji o zasobach niefinansowych uniemożliwia ocenę zdolności jednostki do wytwarzania produktu w przyszłości oraz ocenę stopnia erozji zdolności wytwórczej z tytułu zużycia bądź sprzedaży aktywów w trakcie okresu sprawozdawczego.

Należy jednak odnotować, że żadna z konwencji pomiarowych rachunkowości nie jest w stanie w sposób pełny odwzorować wszystkich aspektów aktywów, zobowiązań i powinności podmiotu gospodarującego<sup>27</sup>.

W rachunkowości podmiotów sektora budżetowego, w tym w wojskowej jednostce budżetowej, znalazła zastosowanie zarówno metoda kasowa, jak i memoriałowa.

Ewidencja rachunkowa wykonania budżetu (dochodów i wydatków) przez wojskową jednostkę budżetową jest oparta na rejestracji wykonania kasowego, natomiast stan majątku, koszty, przychody, fundusze i wynik finansowy są ujmowane w ewidencji księgowej według ogólnych zasad memoriałowych.

W ujęciu kasowym są rejestrowane jedynie te dochody, które faktycznie wpłynęły na rachunki bankowe wojskowej jednostki budżetowej w danym roku, niezależnie od tego, jakiego okresu dotyczą i kiedy winny być zaliczone do przychodów jednostki. Natomiast wydatki są uwzględniane w chwili ich poniesienia (pobrania kwoty z rachunku bankowego jednostki), a nie w momencie powstania zobowiązania.

Podstawową zaletą tej metody jest możliwość skontrolowania stanu środków pieniężnych na rachunku bankowym, znajdujących się w gestii dysponenta. Taką kontrolę może przeprowadzać dowódca wojskowej jednostki budżetowej, jako

---

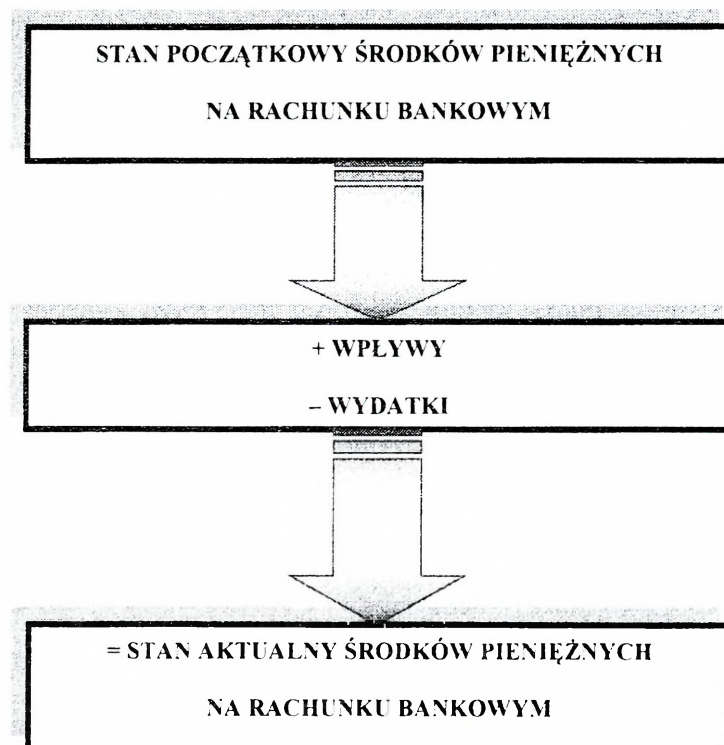
<sup>26</sup> Zob. *Jednolity zakładowy plan dla jednostek budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej*, wprowadzony decyzją nr 8/DB Dyrektora Departamentu Budżetowego z dnia 21 marca 2002 r., rozpowszechniony przez Departament Budżetowy.

<sup>27</sup> Por. W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, op. cit., s. 84 i 85.

dysponent trzeciego stopnia dla potrzeb zarządzania jednostką, ale także dysponenci wyższych stopni środków budżetowych, głównie w ramach nadzoru służbowego. Ewidencja w ujęciu kasowym opiera się bowiem na prostej zależności przedstawionej poniżej.

Schemat 1

#### Ewidencja w ujęciu kasowym



Źródło: A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999, s. 38.

Metoda kasowa ma zastosowanie tylko w ewidencji środków budżetowych będących w dyspozycji organu oraz środków na wydatki budżetowe i zgromadzonych dochodów budżetowych w jednostce budżetowej. Metoda ta jednak nie wystarcza, gdyż na jej podstawie nie można ustalić faktycznej sytuacji finansowej budżetu.

W zakresie pozostałych operacji gospodarczych występujących w wojskowej jednostce budżetowej obowiązuje metoda memoriałowa, według której w księgach rachunkowych i wyniku finansowym jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz, przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Celem zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego miesiąca zalicza się koszty lub przychody dotyczą-

ce przyszłych okresów oraz przypadające na ten miesiąc koszty, które jeszcze nie zostały poniesione<sup>28</sup>.

Stosowane metody rachunkowości stanowią o jej cechach oraz funkcjach, jakie rachunkowość winna spełniać w podmiocie gospodarczym.

### 1.3. Cechy rachunkowości i jej funkcje

Informacje pochodzące z rachunkowości, a ściślej mówiąc z ksiąg rachunkowych oraz sprawozdań finansowych, aby były użyteczne dla odbiorców, powinny posiadać pewne cechy, do których można zaliczyć:

1. **Zrozumiałość** – informacje powinny być czytelne, bez większego trudu, dla przygotowanych do tego użytkowników;

2. **Istotność** – informacja rachunkowa powinna być istotna, to znaczy wpływająca na podejmowanie decyzji przez różnych jej użytkowników, poprzez ułatwienie im oceny przeszłych, teraźniejszych lub przyszłych zdarzeń;

3. **Użyteczność** – zgromadzone informacje według różnych przekrojów klasyfikacyjnych powinny być niezbędne dla tych, którzy muszą i chcą je wykorzystywać;

4. **Wiarygodność** – informacja powinna być wolna od błędów, tzn. wiernie odzwierciedlać rzeczywistość;

5. **Neutralność** – informacja nie powinna być stronnicza, powinna być obiektywna;

6. **Terminowość** – informacje powinny być podawane w miarę na bieżąco, bez zbędnej zwłoki, jednak przy uwzględnieniu czasu jej pozyskiwania;

7. **Kompletność** – informacje powinny być dokładne, ponadto żadna informacja, która jest użyteczna, nie powinna być pominięta;

8. **Porównywalność** – informacje powinny być paralelne w kolejnych okresach sprawozdawczych oraz według określonych form ich przedstawiania<sup>29</sup>.

Według K. Sawickiego<sup>30</sup> rachunkowość jest najbardziej sformalizowanym systemem, który charakteryzuje się następującymi cechami:

1. *Wyrażanie wszystkich procesów i operacji gospodarczych w mierniku pieniężnym*, pozwalającym sprowadzić je do wspólnego mianownika. Miernikami naturalnymi posługuje się rachunkowość tylko do osiągnięcia celów cząstkowych (w kalkulacji uwzględnia się ilość zużytych materiałów podstawowych, liczbę godzin pracy itd.).

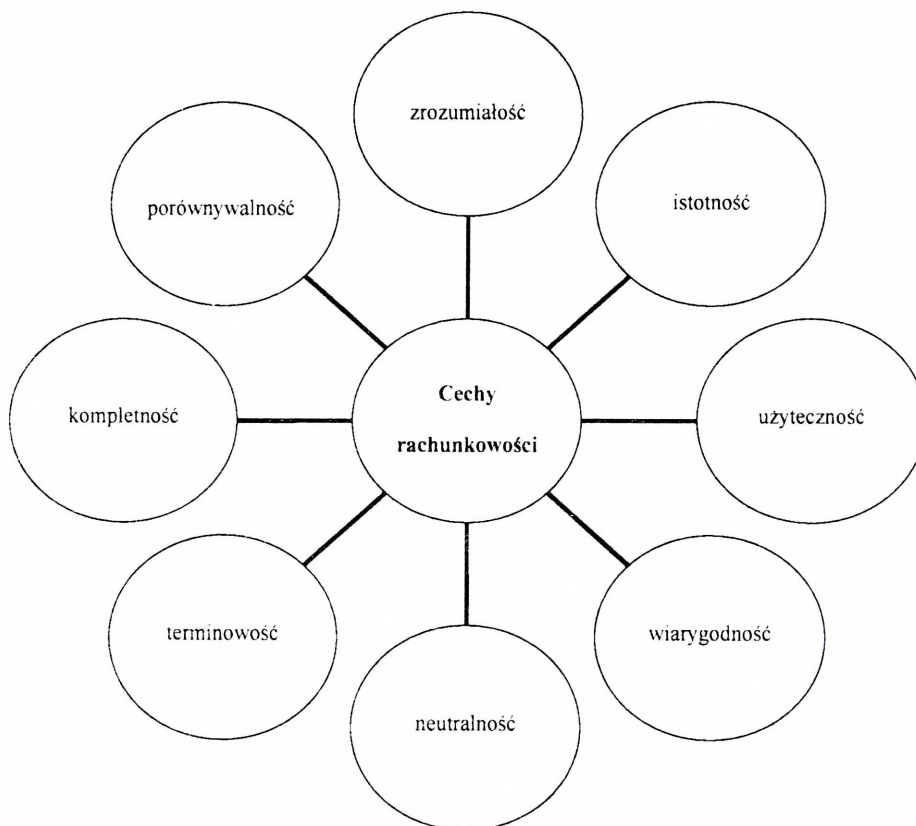
---

<sup>28</sup> Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999, s. 38 i 39.

<sup>29</sup> Zob. I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2000, s. 17; idem, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 21.

<sup>30</sup> *Podstawy rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową K. Sawickiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 14.

## Cechy rachunkowości



Opracowanie własne.

2. *Dokonywanie zapisów księgowych wyłącznie na podstawie dokumentów źródłowych*, stwierdzających fakt wystąpienia operacji gospodarczych. Niedozwolone są zapisy księgowe nieudokumentowane. Dzięki temu dane i informacje z rachunkowości są wiarygodne i mają moc dowodową.

3. *Stosowanie do zapisów bieżących specyficznych urzędzeń księgowych* (konta). Sposób dokonywania na nich zapisów i poprawiania popełnionych błędów jest oparty na postawach naukowych popartych normami prawnymi, które muszą być rygorystycznie przestrzegane. Powiązania kont i ich korespondencję wyznacza obowiązujący w jednostce zakładowy plan kont.

4. *Realizacja zasady podwójnego zapisu*, która umożliwia prowadzenie bieżącej kontroli w zakresie poszczególnych urzędzeń księgowych.

5. *Zachowanie ciągłości ewidencji księgowej* dzięki stosowaniu metody „od bilansu do bilansu”.

6. *Wzmocnienie kontroli wewnętrznej rachunkowości* przez systematycznie przeprowadzaną inwentaryzację, oznaczającą spis z natury. W razie wystąpienia

różnic między wielkościami rzeczywistymi i wynikającymi z ewidencji, przeprowadza się postępowania wyjaśniające i dokonuje korekty zapisów. Terminy i tryb sporządzenia inwentaryzacji regulują odpowiednie przepisy.

W związku z różnym zapotrzebowaniem na informacje ekonomiczne przez poszczególne podmioty gospodarcze, coraz częściej obok rachunkowości finansowej – wymaganej przepisami prawa – stosuje się rachunkowość zarządczą.

Rachunkowość zarządcza jest nakierowana na generowanie informacji na podstawie danych, uzyskanych m.in. z systemu rachunkowości finansowej. Podstawowym odbiorcą tych danych jest kierownictwo przedsiębiorstwa.

Ze względu na konieczność podejmowania decyzji kierowniczych, te informacje (dane) powinny się charakteryzować następującymi cechami<sup>31</sup>:

- szybkością (odpowiednio wyprzedzać zmiany);
- prawdziwością (zawierać dane rzeczywiste, eliminować błędne i fałszywe);
- konkretnością (zawierać to, co istotne i eliminować to, co zbędne);
- aktualnością (zawierać bieżącą wiedzę w danej dziedzinie);
- szczegółowością (stopień wnikliwości informacji powinien być dostosowany do potrzeb wynikających z badania);
- zrozumiałością (informacja powinna być tak sformułowana, aby jej treść była odbierana bez zniekształceń);
- poprawnością językową (informacja powinna być tak sformułowana, aby jej treść merytoryczna była wyrażona poprawnie pod względem stylistycznym i gramatycznym)<sup>32</sup>.

Cechy rachunkowości dają podstawę do tego, aby sądzić, iż rachunkowość jest to **precyzyjny i skuteczny** system wspomagający procesy decyzyjne, w tym procesy podejmowania decyzji w wojskowej jednostce budżetowej.

Systemowy charakter rachunkowości, stanowiący wykładnię zadań, określa też funkcje, które rachunkowość winna spełniać w wojskowej jednostce budżetowej.

W literaturze przedmiotu funkcje rachunkowości są rozpatrywane z różnych punktów widzenia i z różną szczegółowością. Stosowany w praktyce najbardziej ogólny podział jest oparty na kryterium użytkownika. Według tego kryterium wyróżnia się **funkcję zewnętrzną** (zaspokojenie potrzeb władz fiskalnych, sądowniczych, aparatu kontroli zewnętrznej itp.) i **funkcję wewnętrzną** (zaspokojenie potrzeb użytkowników wewnętrznych)<sup>33</sup>. Podział ten bywa rozszerzany w wyniku uwzględnienia w ramach obydwu tych funkcji szeregu funkcji szczegółowych.

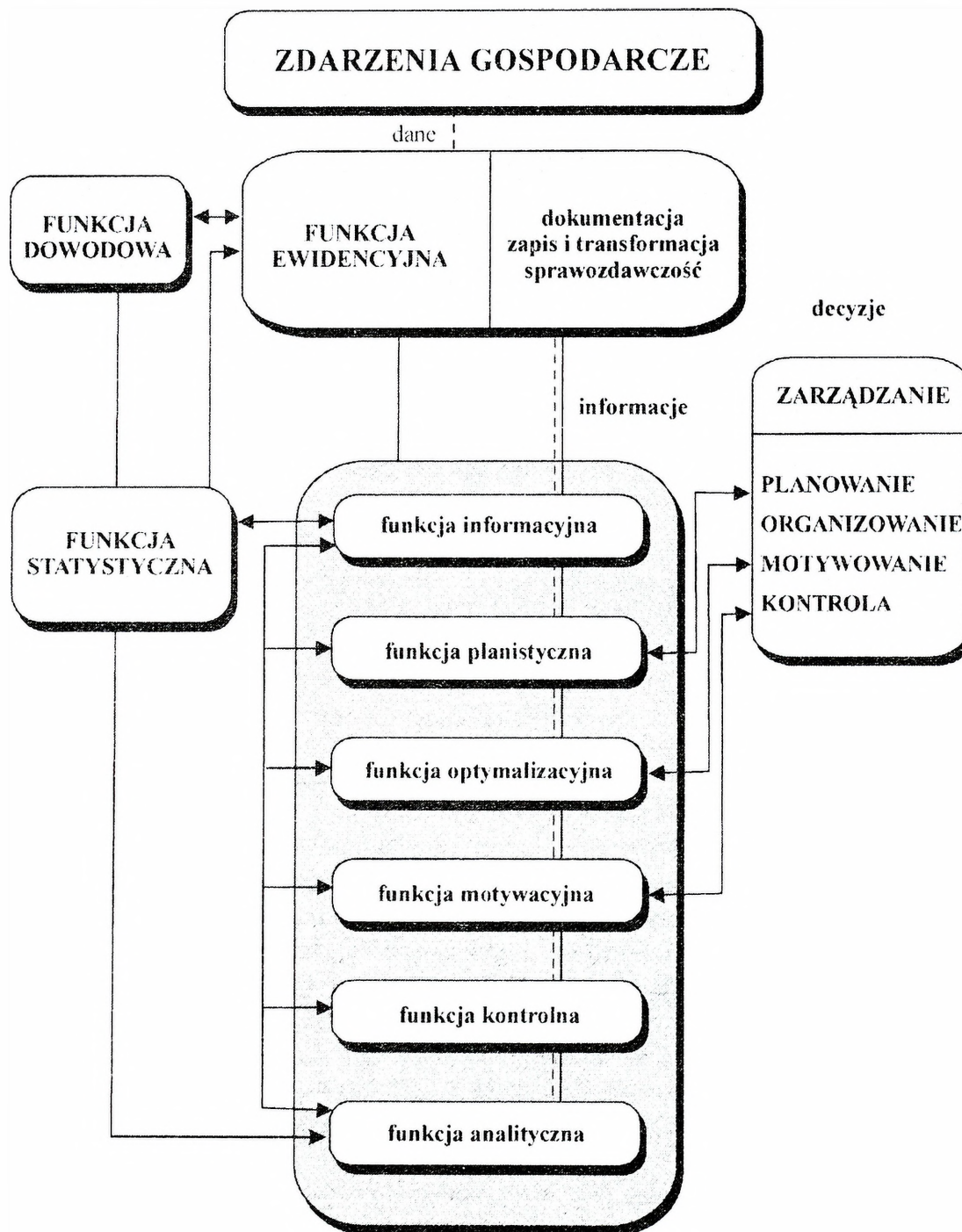
Wydaje się jednak, że najbardziej uzasadnione będzie przyjęcie podziału funkcji rachunkowości związanego z określeniem jej roli w procesie zarządzania oraz jej zadań wobec kierowania podmiotem gospodarczym. Związki te można ująć w postaci zaprezentowanej na schemacie 3.

<sup>31</sup> T. Budziak, *Ile jest warte przedsiębiorstwo?*, Poltex, Warszawa 1991, s. 59.

<sup>32</sup> *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, pod red. nauk. D. Sołtys, op. cit., s. 11.

<sup>33</sup> Por. A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1979, s. 46.

## Związki rachunkowości z funkcjami zarządzania w podmiocie gospodarczym

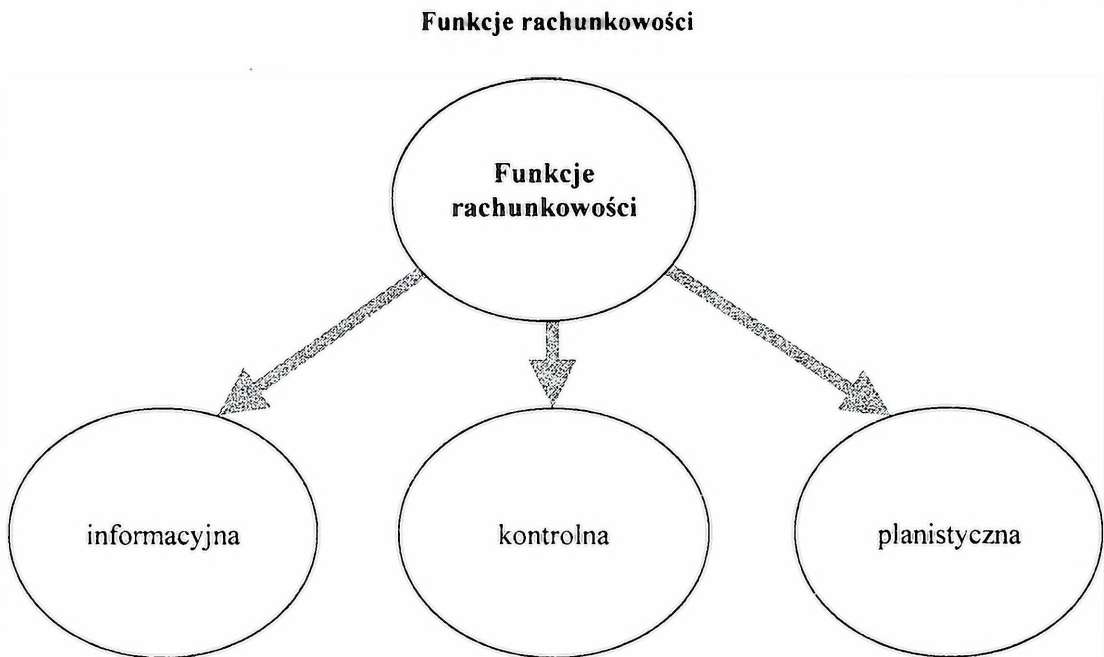


Źródło: T. Kiziukiewicz, *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, Wyd. Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1984, s. 65.

W warunkach gospodarki rynkowej w **wojskowej jednostce budżetowej** można dostrzec i wyróżnić trzy podstawowe funkcje rachunkowości:

- 1) **funkcję informacyjną,**
- 2) **funkcję kontrolną,**
- 3) **funkcję planistyczną.**

Schemat 4



Opracowanie własne.

Rachunkowość zorganizowana we właściwy system dostarcza wieloaspektowych informacji ekonomicznych – wyznacza funkcję informacyjną rachunkowości, polegającą na tworzeniu określonych zbiorów informacji i przekazywaniu kierownictwu jednostki gospodarczej w celu ich wykorzystania w zarządzaniu jako podstawy do podejmowania decyzji i oceny działalności.

Odbiorcami tych informacji są:

- 1) kierownicy i pracownicy jednostek,
- 2) organy planistyczne szczebla bieżącego i strategicznego,
- 3) organy kontrolne i nadzorujące te jednostki.

Jednostki organizacyjne, jak każdy podmiot gospodarczy, są jednocześnie dostawcami i odbiorcami informacji otrzymywanych z rachunkowości. Wykorzystanie informacji przez wyżej wymienionych odbiorców sprawia, że system rachunkowości powinien być:

1. Wszechstronny i jednocześnie spójny wewnętrznie.
2. Wiarygodny i użyteczny.

3. Neutralny i terminowy.
4. Kompletny i zrównoważony<sup>34</sup>.

Właściwie zorganizowany system rachunkowości pozwala na wielokrotne przetwarzanie informacji, tak aby były przydatne dla każdego odbiorcy.

Istota **funkcji informacyjnej** rachunkowości polega na tworzeniu określonych zbiorów informacji umożliwiających **optymalizację decyzji gospodarczych**, przy ograniczoności ryzyka, na potrzeby zarządzania podmiotem, przekazywanych odbiorcom lub stworzeniu warunków dostępu do tych zbiorów.

Funkcja informacyjna rachunkowości odgrywa pierwszoplanową rolę i polega na tworzeniu określonych zbiorów informacji, a następnie odpowiednim ich przetwarzaniu i przekazywaniu kierownictwu w celu właściwego ich stosowania w procesie zarządzania<sup>35</sup>.

Inne natomiast zadania wynikają z **funkcji kontrolnej** rachunkowości. Funkcja ta jest sprawowana czynnie i biernie. Czynne sprawowanie tej funkcji wyraża się w tworzeniu podstaw do systematycznego obserwowania majątku i źródeł jego pochodzenia oraz przebiegu procesów, a wynikiem tej obserwacji jest bieżące przeciwdziałanie nieprawidłowościom. Wiąże się to z urzeczywistnianiem zadań kontroli wewnętrznej. Natomiast bierne wykonywanie funkcji kontrolnej przez rachunkowość polega na realizacji następujących zadań:

1. Takie zorganizowanie szczegółowej ewidencji, aby organy kontroli zewnętrznej, w szczególności w zakresie podatków, mogły dokonać pogłębioną kontrolę.

2. Wyjaśnianie wątpliwości zgłaszanych przez współuczestników procesów gospodarczych i uprawnionych do przeprowadzania kontroli zewnętrznej (np.: biegłych rewidentów, przedstawicieli organów powołanych do ścigania przestępstw, wojskowych inspektorów kontroli gospodarczej)<sup>36</sup>.

Na podkreślenie zasługuje fakt, iż **funkcja kontrolna rachunkowości jest podstawowym instrumentem ochrony mienia jednostki**. Sprawowanie tej funkcji wymaga od systemu ewidencji zasobów:

1. Rzetelnego ujęcia w ewidencji wszystkich zdarzeń gospodarczych, poprzez dokumentowanie każdego zapisu księgowego oraz inwentaryzację.

2. Uniemożliwienie dokonywania jakichkolwiek zmian w ewidencji. Zrealizowanie tego postulatu wymaga zachowania standaryzacji i formalizacji dokumentów źródłowych operacji oraz jak najdokładniejszego prowadzenia obliczeń.

Tak więc funkcja kontrolna jest urzeczywistniana za pomocą określonych środków i reguł postępowania (np. obowiązek dokumentowania każdej operacji gospodarczej, nie tylko po jej dokonaniu, ale również w trakcie jej przeprowadzania

---

<sup>34</sup> *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London 1989. Cyt. za: M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2000, s. 14.

<sup>35</sup> Z. Messner, *Podstawy rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998, s. 13.

<sup>36</sup> Por. Z. Kołaczyk, *Zasady rachunkowości...*, op. cit., s. 19.

lub jeszcze przed przeprowadzeniem, porównanie stanów ewidencyjnych składników majątku ze stanami faktycznymi ustalonymi za pomocą inwentaryzacji)<sup>37</sup>.

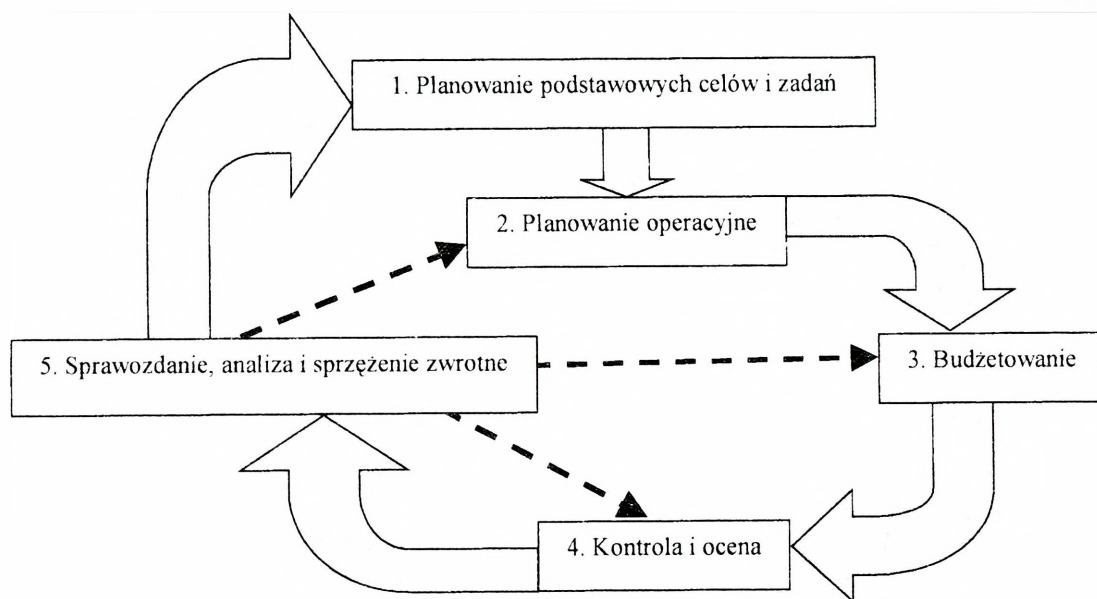
**Funkcja planistyczna** rachunkowości jednostek budżetowych wynika z podstawy funkcjonowania tych jednostek, jaką jest plan finansowy. Planowanie w tych jednostkach jest jedną z podstawowych czynności. Opracowanie planów finansowych, przy ograniczonych możliwościach budżetu państwa (w tym resortu obrony narodowej), wymaga ustalenia:

1. Priorytetów działania.
2. Zakresu zadań.
3. Zbilansowania potrzeb i możliwości.

Wzajemne powiązania między poszczególnymi etapami planowania można przedstawić następująco:

Schemat 5

Cykl planowania zarządczego i kontroli w jednostkach sektora publicznego



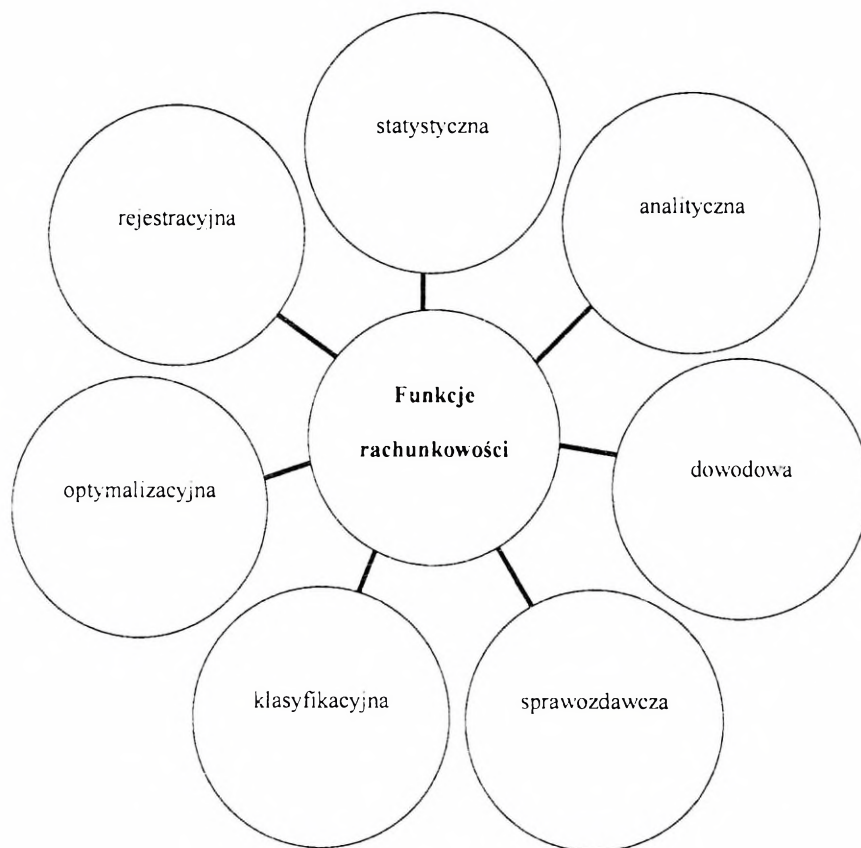
Źródło: E. Hellich, *Rachunkowość jednostek samorządowych*, Wyd. Difin, Warszawa 2000, s. 107.

Poza wymienionymi funkcjami, niektórzy autorzy wyróżniają jeszcze inne funkcje rachunkowości<sup>38</sup>, które zobrazowano poniżej.

<sup>37</sup> Por. *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 15.

<sup>38</sup> Zob. Z. Messner, *Funkcje współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne” Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, numer specjalny 1999; B. Siwoń, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1977, s. 28–36; *Leksykon rachunkowości*, pod redakcją naukową E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996, s. 56; *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 15.

## Szczegółowe funkcje rachunkowości



Opracowanie własne.

1. **Statystyczna** – prowadzenie ogólnej statystyki dla odbiorców z zewnątrz.
2. **Analityczna** – badanie i interpretacja informacji pochodzących z rachunkowości w celu oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników działalności jednostki gospodarczej.
3. **Dowodowa** – prowadzenie rachunkowości w sposób umożliwiający wykorzystanie urządzeń księgowych (dokumentów, ksiąg rachunkowych, sprawozdań finansowych) przez sądy i organy ścigania oraz urzędy kontroli skarbowej jako wiarygodnych dowodów w postępowaniu sądowym i podatkowym.
4. **Sprawozdawcza** – sporządzanie zestawień liczbowych oraz sprawozdań finansowych i sprawozdań statystycznych dostosowanych do potrzeb wewnętrznych i zewnętrznych odbiorców informacji dostarczanych przez rachunkowość.
5. **Klasyfikacyjna** – dokonywania zapisów na kontach tworzących zakładowy plan kont zgodnie z zasadami metody bilansowej.

6. **Optymalizacyjna** – stworzenie podstaw do wyboru optymalnych wariantów działania poprzez dostarczanie informacji opisujących sytuacje decyzyjne.

7. **Rejestracyjną** – ujmowanie skutków operacji gospodarczych poprzez debetowe i kredytowe aspekty oraz chronologiczny zapis tych operacji w księgach rachunkowych, z wykorzystaniem odpowiednich nazw kont.

Reasumując, można stwierdzić, że rachunkowość wojskowej jednostki budżetowej z jednej strony pełni funkcję odbicia rzeczywistości (ewidencja), z drugiej zaś funkcję kreowania poprzez planowanie nowej rzeczywistości gospodarczej<sup>39</sup>. Rachunkowość spełnia swe funkcje wówczas, gdy przy jej prowadzeniu stosuje się pewne, opisane przez naukę, podstawowe (nadrzędne) zasady.

#### **1.4. Podstawowe zasady prowadzenia rachunkowości**

Bieżąca praktyka rachunkowości jest zbudowana na teoretycznych zasadach, które mogą być jednoznacznie określone. Nie ma jednak żadnej unifikującej struktury, która byłaby odpowiednia do zastosowania we wszystkich sytuacjach w zakresie pomiaru wartości aktywów, zobowiązań lub dochodów i kosztów. Teoretycy rachunkowości dążą do stworzenia struktury w celu rozwoju praktyki rachunkowości bazującej na teoriach ekonomicznych.

W praktyce określa się jednak zasady ogólne mające na celu zapewnienie jednolitości w prowadzeniu rachunkowości przez wszystkie podmioty gospodarcze, niezależnie od statusu prawnego oraz formy własności. Ma to ogromne znaczenie w warunkach gospodarki rynkowej. Znaczenie tym bardziej szczególne, że i w gospodarce wojskowej funkcjonujące wojskowe jednostki budżetowe mają różny charakter, zadania, wielkość czy strukturę.

Mimo specyficznych cech działalności wojskowych jednostek budżetowych, jednostki te są zobowiązane prowadzić rachunkowość według sprecyzowanych zasad<sup>40</sup>. Zasady te przedstawiono na schemacie 7.

**Zasady rachunkowości** – opatrzone różnymi nazwami (konceptje, założenia) – stanowią o cechach wiarygodności rachunkowości i jej użyteczności. Można stwierdzić, że sposób prowadzenia rachunkowości determinują przyjęte zasady, które wynikają z aktów prawnych, norm zwyczajowych, międzynarodowych regulacji rachunkowości.

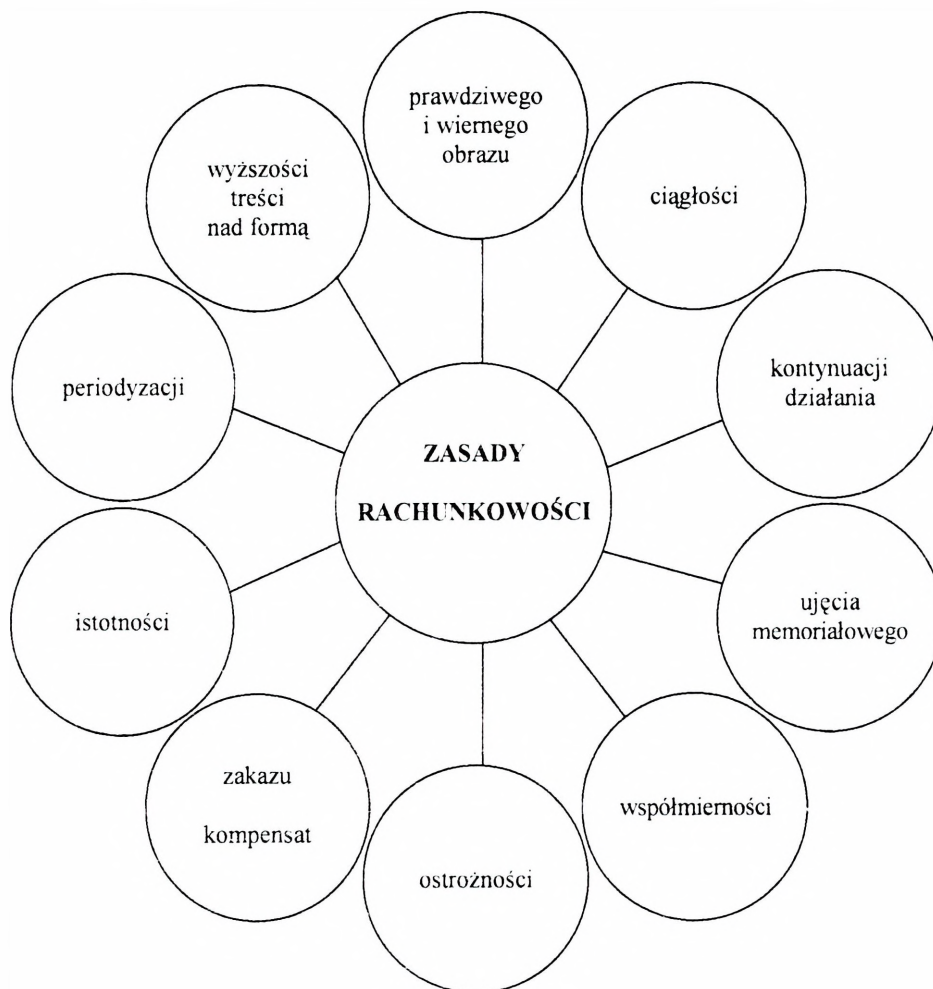
Główne zasady prowadzenia rachunkowości są określone w dyrektywach Rady Wspólnot Europejskich (Unii Europejskiej), w międzynarodowych standardach rachunkowości i przepisach poszczególnych krajów.

---

<sup>39</sup> Por. W. Brzezina, *Ogólna teoria rachunkowości*, Politechnika Częstochowska, Częstochowa 1998, s. 20.

<sup>40</sup> Por.: *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 18 i 19; Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 1994, nr 121, poz. 591, ze zm.

## Zasady rachunkowości



Opracowanie własne.

Celem prowadzenia rachunkowości jest dostarczenie szerokiemu gronu odbiorców informacji o sytuacji finansowej i majątkowej jednostki. Opracowując takie informacje, należy przestrzegać nadrzędnych zasad rachunkowości, tzn. prawdziwego i wiernego obrazu, ciągłości, kontynuacji działalności, memoriałowej, współmierności przychodów i kosztów, ostrożności, zakazu kompensat, istotności, okresowości, wyższości treści nad formą.

Wymienione zasady poprawnej rachunkowości uwzględnia polskie ustawodawstwo dotyczące rachunkowości, a więc ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Zgodnie z ustawą jednostki są zobowiązane do stosowania zasad rachunkowości w sposób poprawny, dążąc do rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji ma-

jątkowej i finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności podmiotu gospodarczego. Położenie w ustawie o rachunkowości szczególnego akcentu na podstawowe zasady rachunkowości, umożliwi pomiar i prezentowanie wyników działalności zgodnie z międzynarodowymi regulacjami rachunkowości, które przy jej konstrukcji zostały uwzględnione<sup>41</sup>.

Tak więc o jakości i poprawności rachunkowości decydują stosowane zasady rachunkowości (*accounting principles*):

**1. Zasada prawdziwego i wiernego obrazu (*true and fair view*).** Zasadę tę ustawodawca przyjmuje jako główny cel prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 4, ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Kierownictwo wybiera i stosuje zasady rachunkowości, tak aby dostarczone informacje były:

- 1) przydatne dla użytkowników w procesie podejmowania decyzji,
- 2) wiarygodne, czyli takie, dzięki którym sprawozdanie finansowe:
  - a) wiernie przedstawia wyniki finansowe i sytuację finansową jednostki,
  - b) odzwierciedla ekonomiczną treść zdarzeń i transakcji, a nie tylko ich formę prawną,
  - c) jest obiektywne, czyli bezstronne,
  - d) jest zgodne z zasadą ostrożnej wyceny,
  - e) jest kompletne we wszystkich istotnych aspektach.

Rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej wymaga ujęcia w sprawozdaniu finansowym wszystkich zdarzeń istotnych do jej oceny (dotyczy to również zdarzeń występujących po dacie sporządzenia bilansu oraz skutków błędów podstawowych).

Koncepcja prawdziwego i wiernego obrazu powinna być rozumiana jako niezależna cecha rachunkowości, definiowana przez aktualną praktykę księgową.

W celu uzyskania prawdziwego i wiernego obrazu jest konieczne:

- 1) prowadzenie bieżącej ewidencji operacji gospodarczych w sposób gwarantujący rzetelne, poprawne i kompletne ich ujęcie;
- 2) dokonywanie zapisów w porządku chronologicznym (według dat występowania) oraz systematycznym (według kont księgowych);
- 3) udokumentowanie zapisów.

**2. Zasada ciągłości (*balance sheet correspondence principle*)** – przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły.

Należy jednakowo grupować, w kolejnych latach obrotowych, operacje gospodarcze, wyceniać aktywa i pasywa, w tym także obliczać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, ustalać wynik finansowy i tak sporządzać sprawozdania finansowe, aby wynikające z nich informacje były porównywalne (art. 5, ust. 1 ustawy o rachunkowości). Ponadto, co na ogół kojarzy się z zasadą ciągłości, wykazane w bilansie zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości w bilansie otwarcia następnego roku obrotowego.

---

<sup>41</sup> Zarządca aspekty rachunkowości, pod red. nauk. T. Kiziukiewicza, op. cit., s. 37–40.

Odstępstwo od zasady ciągłości jest możliwe tylko wówczas, gdy:

- zapewnia wierniejsze odzwierciedlenie sytuacji majątkowej i finansowej lub wyniku finansowego;
- zostanie przedstawiony rodzaj i przyczyny zmian oraz ich wpływ liczbowy na wynik finansowy roku obrotowego, a także będą porównywalne ze sprawozdaniami finansowymi za rok poprzedzający rok sprawozdawczy, w którym zmiana nastąpiła (art. 8, ust. 2 ustawy o rachunkowości).

**3. Zasada kontynuacji działania** (*going concern*) – polega na tym, iż wyceniając składniki aktywów i pasywów oraz ustalając wynik finansowy, przyjmuje się, że jednostka będzie kontynuowała działania w dającej się przewidzieć przyszłości, w niezmienionym istotnie zakresie, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym (art. 5, ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Przy założeniu kontynuacji działania, wycena składników majątkowych odbywa się według cen historycznych – ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. W bilansie mają ponadto prawo występować rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów czy rezerwy na ryzyko gospodarcze.

Jeżeli założenie zasady kontynuacji działania nie jest zasadne, np. ze względu na likwidację lub upadłość jednostki, wycena aktywów nadających się do sprzedaży, a mianowicie udziałów w innych jednostkach, papierów wartościowych, środków trwałych, inwestycji, wartości niematerialnych i prawnych oraz produkcji w toku, odbywa się według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych dla środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne (art. 29 ustawy o rachunkowości).

**4. Zasada ujęcia memoriałowego** (*accrual basis*) – oznacza ujęcie w księgach rachunkowych, a także w sprawozdaniu finansowym wszystkich operacji gospodarczych dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od tego, czy zostały one w tym okresie opłacone, to znaczy, czy nastąpił w związku z ich realizacją ruch środków pieniężnych. Wyrazem stosowania zasady memoriałowej jest wykazywanie w sprawozdaniu finansowym należności i zobowiązań. Zasada ta jest przeciwieństwem zasady kasowej, generalnie niestosowanej w rachunkowości, mającej jednak zastosowanie dla celów analitycznych, do sporządzania sprawozdania z przepływu środków pieniężnych, które dodatkowo przedstawia obraz „kasowy” jednostki obok głównego obrazu w rachunkowości, jakim jest obraz memoriałowy.

Tak więc w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki należy ująć, stosując zasadę memoriałową, wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6, ust. 1 ustawy o rachunkowości).

**5. Zasada współmierności** (*matching principle*) – oznacza, iż do ustalenia wyniku finansowego za dany okres sprawozdawczy odlicza się od przychodów przypadających na dany okres koszty merytorycznie (przedmiotowo) i czasowo zgodne z tymi przychodami. Z rachunku tego eliminuje się więc koszty i przychody nie

dotyczące danego okresu. Dlatego w celu zapewnienia współmierności (porównywalności) przychodów i związanych z nimi kosztów, do aktywów danego okresu będą zaliczane koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres koszty, które nie zostały jeszcze poniesione (art. 6, ust. 2 ustawy o rachunkowości). Zasady współmierności kosztów i przychodów nie stosuje się (od 1991 r.) do kosztów zarządu (ogólnych), kosztów handlowych (sprzedaży), pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, kosztów i przychodów finansowych oraz strat i zysków nadzwyczajnych.

**6. Zasada ostrożności (*prudence principle*)** – zwana zasadą ostrożnej wyceny – mająca zastosowanie do wyceny majątku oraz wyniku na moment bilansowy, wiąże się przede wszystkim z kierowaniem się przy tej wycenie, tzw. przezornością kupiecką i raczej pesymistycznym obrazem jednostki. Dlatego według tej zasady nie należy zawyżać wartości majątku, zwłaszcza na moment bilansowy, nie zawyżać kwoty przychodów zaliczonych do danego okresu, a równocześnie nie zaniżać kosztów przypadających na dany okres oraz nie zaniżać zobowiązań przypadających do zapłaty, szczególnie na koniec okresu. Stosowanie tej zasady powinno być oparte na w miarę obiektywnych i wiarygodnych przesłankach. Praktycznie zasada ta polega na stosowaniu procedur związanych z aktualizacją wyceny, dla której punktem odniesienia w stosunku do rzeczywistej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia staje się zmodyfikowana cena rynkowa, czyli cena sprzedaży netto. Zasada ostrożności (ostrożnej wyceny), prowadząca w efekcie do realnej wyceny aktywów, pasywów i wyniku finansowego, ma wiele aspektów praktycznego zastosowania, wymienionych w ustawie o rachunkowości (art. 7, ust. 1). W wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, należy w szczególności uwzględnić:

- zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników majątkowych, w tym również dokonywane w postaci amortyzacji;
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne;
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne;
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Dlatego w myśl zasady ostrożnej wyceny zapasy rzeczowych składników majątku obrotowego wycenia się na moment bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, nie wyższych od ich cen sprzedaży netto na ten moment.

Analogicznie wycenia się na moment bilansowy krótkoterminowe papiery wartościowe, z tym, że jako cenę sprzedaży netto stosuje się również kurs giełdowy.

W myśl ostrożnej wyceny z aktywów eliminuje się należności wątpliwe, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego. W konsekwencji w aktywach bilansu są wykazane tylko należności pewne. Takie udziały w innych jednostkach i długoterminowe papiery wartościowe (lokaty) są wyceniane na moment bilansowy według cen nabycia, pomniejszonych o odpisy spowodowane trwałą utratą ich wartości. Jednym z ważniejszych aspektów zasady ostrożnej wyceny jest ponadto tworzenie rezerw na wszelkie grożące jednostce ryzyko gospodarcze oraz grożące jej straty czy skutki innych zda-

rzeń. W ten sposób eliminuje się wykazywanie nadmiernych zysków w stosunku do realnej sytuacji gospodarczej oraz przeciwdziała podziałowi zysków nienależnych.

**7. Zasada zakazu kompensat** (*separate valuation of assets and liabilities principle*). Wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, a także zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów z nimi związanych oraz zysków i strat nadzwyczajnych (art. 7, ust. 3 ustawy o rachunkowości).

**8. Zasada istotności** (*materiality principle*) – polega na tym, iż dokonując wyboru rozwiązań dopuszczonych ustawą i dostosowując je do potrzeb jednostki, należy zapewnić wyodrębnienie w księgach rachunkowych wszystkich operacji gospodarczych istotnych do oceny sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności jednostki (art. 8, ust. 1 ustawy o rachunkowości).

**9. Zasada periodyzacji.** Operacje zachodzące w jednostce gospodarczej należy ujmować w przekroju roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych.

**10. Zasada wyższości treści nad formą.** Operacje gospodarcze muszą być wykazywane zgodnie z ich treścią i prawdą materialną, nawet jeżeli forma prawna będzie odbiegać od przyjętych rozwiązań<sup>42</sup>.

Akceptowanie i praktyczne zastosowanie powyższych zasad w wielu krajach, w tym także w Polsce, nadaje rachunkowości rangę **międzynarodowego języka biznesu**, języka, którego wykorzystanie staje się zasadne również w wojsku.

Zasady te są w ustawie o rachunkowości potraktowane jako zasadniczy przepis i mają zastosowanie w stosunku do wojskowych jednostek budżetowych (z wyjątkiem norm prawnych dotyczących badania i ogłaszania sprawozdań finansowych).

---

<sup>42</sup> Por.: Zarządca aspekty rachunkowości, pod red. nauk. T. Kiziukiewicz, op. cit., s. 38 i 39; I. Olchowicz, *Rachunkowość podatkowa...*, op. cit., s. 20–24.

## 2. Organizacja rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej

### 2.1. Wojskowa jednostka budżetowa jako podmiot rachunkowości

Podmiotami rachunkowości są jednostki gospodarcze prowadzące rachunkowość z formalnego obowiązku bądź z wyboru i mające wyodrębniony majątek na mocy formalnoprawnej lub umowy.

Wojskowe jednostki budżetowe są zobowiązane od dnia 1 stycznia 2002 roku do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustaleniami zawartymi w Ustawie z dnia 29 września 1994 roku *o rachunkowości*, z uwzględnieniem szczególnych zasad określonych dla tych jednostek w art. 14 Ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych* i przepisach wykonawczych do tej ustawy<sup>43</sup>.

**Jednostka wojskowa** to ogniwo organizacyjne wojska (samodzielny poddział, oddział, związek taktyczny, instytucja wojskowa lub inny element sił zbrojnych) wyodrębnione pod względem organizacyjnym, realizujące samodzielnie ściśle określone zadania.

Jednostka wojskowa realizująca zadania gospodarcze jako **jednostka sektora finansów publicznych** może być tworzona jedynie w formach przewidzianych ustawami<sup>44</sup>.

Podstawową formą organizacyjną gospodarki budżetowej (przewidziana ustawą o finansach publicznych) jest **jednostka budżetowa**.

Jednostki budżetowe funkcjonujące w resorcie obrony narodowej przyjęto określać mianem **wojskowych jednostek budżetowych**.

Graficzne, uproszczone ujęcie wojskowej jednostki budżetowej przedstawia schemat.

Wojskowa jednostka budżetowa jest więc jednostką wojskową, ale o cechach decydujących, gdyż jest ona podmiotem procesów gospodarowania oraz praw i obowiązków wynikających z racji spełnionych funkcji ekonomicznych. Spośród pozostałych jednostek wojskowych wyróżnia ją w szczególności:

---

<sup>43</sup> Por. *Jednolity zakładowy plan kont...*, op. cit., s. 5.

<sup>44</sup> Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*, DzU 1998, nr 155, poz. 1014, ze zm.

## Graficzna interpretacja wojskowej jednostki budżetowej



Opracowanie własne.

1. Prowadzenie działalności gospodarczej;
2. Etatowy aparat gospodarczy;
3. Urządzenia służące do zaopatrywania i obsługi pod względem gospodarczym zarówno własnej jednostki, jak i jednostek przydzielonych na zaopatrzenie (pozostałych jednostek);
4. Aparat kierowniczy;
5. Organiczne pododdziały gospodarcze, którymi są pododdziały bojowe;
6. Pododdziały gospodarcze (logistyczne) działające na rzecz organicznych pododdziałów<sup>45</sup>.

Prawo do powoływania, łączenia lub likwidowania państwowych jednostek budżetowych objętych daną częścią budżetu państwa, leży w gestii dysponenta danej części, tak więc wojskową jednostkę budżetową powołuje, łączy bądź likwiduje minister obrony narodowej.

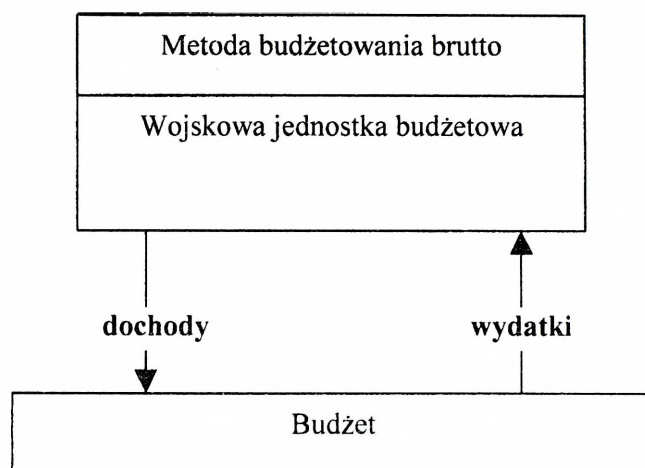
Wojskowe jednostki budżetowe to jednostki organizacyjne, których wydatki są wydatkami budżetu państwa, a dochody automatycznie dochodami budżetu państwa, przy czym wysokość ich wydatków nie zależy od wysokości ich dochodów. Taki sposób finansowania jest nazywany **budżetowaniem brutto**. Metodę tę przedstawia schemat.

Ideą takiego rozwiązania jest celowe uniezależnienie wykonywania zadań statutowych od realizowanych dochodów. Uniezależnienie wydatków od dochodów jest niezbędne, gdyż wojskowe jednostki budżetowe świadczą usługę obronną nieodpłatnie (całkowicie bądź częściowo)<sup>46</sup>.

<sup>45</sup> Por. R. Leś, *Oddział gospodarczy*, WAP, Warszawa 1983, s. 7.

<sup>46</sup> Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 17.

## Powiązanie wojskowej jednostki budżetowej z budżetem



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, Wyd. eMPI<sup>2</sup>, Poznań 2001, s. 23.

Budżetowanie brutto ma jednak pewne wady, gdyż nie sprzyja efektywności ekonomicznej. Najczęściej do wad zalicza się brak zainteresowania poszczególnych jednostek osiągnięciem dochodów, gdyż bezpośrednio z tych dochodów nie korzystają, dlatego też nie zabiegają o ich pełną i terminową realizację. Brak jest również bodźców do oszczędnego gospodarowania i wydatkowania środków budżetowych, ponieważ zasadą jest, że środki budżetowe przepadają wraz z końcem roku kalendarzowego, zaś podstawą planowania wydatków budżetowych na rok następny są często wielkości wydatkowanych środków w roku poprzednim<sup>47</sup>. Wyniki finansowe, jakie uzyskują, nie mają wpływu na wysokość płac, premii i nagród, dlatego też jednostki budżetowe nie są zainteresowane zwiększaniem dochodów i należą do jednostek mało efektywnych<sup>48</sup>.

Na uwagę zasługuje również fakt, iż wojskowe jednostki budżetowe są poddane ostrym rygorom w zakresie wydatkowania środków budżetowych, co osiąga się przez niewielkie możliwości zmian w podziałach klasyfikacji budżetowej. Dowódca wojskowej jednostki budżetowej wprowadzić może dokonywać zmian w planie wydatków, jednak pod warunkiem, że nie spowodują one wzrostu wynagrodzeń<sup>49</sup>. Klasyfikacja budżetowa, czyli jednolity system symboli i nazw stosowanych do

<sup>47</sup> Por.: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod redakcją E. Ruśkowskiego, Wydawnictwo KiK Koniczny i Kruszewski, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Warszawa 2000, s. 98; S. Owiak, *Finanse publiczne teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999, s. 326; J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1977, s. 80.

<sup>48</sup> Zob. E. Jarocka, *Finanse, finanse systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń, przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2002, s. 154.

<sup>49</sup> Zob. W. Ziółkowska, *Finanse publiczne teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002, s. 159.

określenia jednorodnych dochodów i wydatków budżetowych według ustalonych kryteriów, ma zastosowanie nie tylko w rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej. Jest ona stosowana również w planowaniu i sprawozdawczości budżetowej, spełniając funkcje poznawcze, operacyjne i prawne<sup>50</sup>.

Wojskowe jednostki budżetowe nie posiadają osobowości prawnej. Osobowość prawną posiada Skarb Państwa. Oznacza to, że uprawnieni przedstawiciele tych jednostek (kierownicy – dowódcy, główni księgowi) podejmują wszelkie czynności cywilnoprawne w imieniu Skarbu Państwa.

Wojskowa jednostka budżetowa jest jednostką wojskową, której dowódca posiada uprawnienia **dysponenta środków budżetowych trzeciego stopnia**.

W budżecie państwa głównymi dysponentami środków budżetowych są państwowe jednostki budżetowe, które posiadają odrębną część w budżecie państwa. Jednostki budżetowe podległe dysponentom głównym, mogą być dysponentami środków budżetowych państwa drugiego lub trzeciego stopnia. Dysponent główny określa bezpośrednio mu podległych dysponentów drugiego i trzeciego stopnia, a dysponent drugiego stopnia bezpośrednio mu podległych dysponentów trzeciego stopnia. Dysponent główny i drugiego stopnia może być jednocześnie dysponentem trzeciego stopnia, w zakresie wykonywania planu finansowego swojej jednostki<sup>51</sup>.

Minister obrony narodowej jako dysponent części 29 budżetu państwa ustanowił<sup>52</sup>, iż dysponentami środków budżetowych trzeciego stopnia są: **dowódcy** (dyrektorzy, szefowie, komendanci) **jednostek** organizacyjnych ustanowieni przez dysponentów drugiego stopnia, spośród jednostek budżetowych, dla których dochody i wydatki zostały określone w planie finansowym dysponenta drugiego stopnia. Mogą być oni ustanowieni dysponentami trzeciego stopnia tylko przez jednego z dysponentów drugiego stopnia.

**Dysponentami środków budżetowych drugiego stopnia w resorcie obrony narodowej są:**

1. dowódca wojsk lądowych,
2. dowódca wojsk lotniczych i obrony powietrznej,
3. dowódca marynarki wojennej,
4. dowódca garnizonu Warszawa.

Funkcję **dysponenta głównego** (również jako dysponenta trzeciego stopnia) sprawuje dyrektor Departamentu Administracyjnego MON.

Minister określił też dysponentów środków budżetowych trzeciego stopnia podlegających dysponentowi części 29 „Obrona narodowa”. Są nimi dyrektorzy wojskowych biur emerytalnych (WBE); dowódca Jednostki Wojskowej nr 2305; komendant Zakładu Budżetowego Centrala Wojskowe Misje Pokojowe; dyrektor Zakładu Budżetowego Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego.

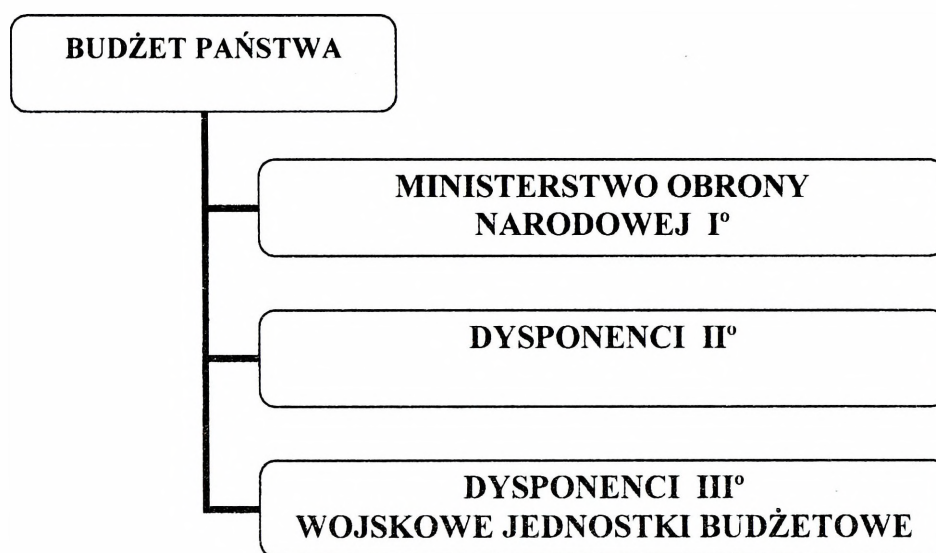
---

<sup>50</sup> Por. J. Płaczek, *Współczesne tendencje wydatków wojskowych w Polsce i na świecie*, AON, Warszawa 2003, s. 11.

<sup>51</sup> Por. K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, Wydawnictwo eMPi<sup>2</sup>, Materiały i podręczniki Mariana Pietraszewskiego, Poznań 2001, s. 24.

<sup>52</sup> Decyzja nr 19/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 24 stycznia 2002 r. w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej.

## Struktura dysponentów budżetu MON



Opracowanie własne.

Z jednostką budżetową pozostają związane w dalszym ciągu dwie formy uzupełniające, to jest zewnętrzne wobec niej, ale jej podporządkowane **gospodarstwo pomocnicze** i wewnętrznie wydzielony **środek specjalny**. Gospodarstwo pomocnicze, środek specjalny, jak też zakłady budżetowe są nadal tworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej w ramach realizacji zadań publicznych, jeśli koszty tej działalności, choćby częściowo, mogą być pokrywane z uzyskiwanych przychodów. Działalność gospodarcza prowadzona przez te formy jest określana mianem gospodarki pozabudżetowej. Należy również wspomnieć o funkcjonowaniu funduszy celowych, tworzonych na podstawie ustawy celem realizacji zadania publicznego wyłączonego z budżetu<sup>53</sup>.

Obowiązujące przepisy finansowe dopuszczają możliwość przekazywania gospodarstwom pomocniczym i zakładom budżetowym dotacji przedmiotowej – na dofinansowanie kosztów bieżącej działalności – oraz dotacji celowych lub podmiotowych – na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji w wypadku zakładów budżetowych. Jednostki budżetowe, w tym wypadku, spełniają z jednej strony rolę redystrybutora środków budżetowych, przekazując gospodarce pozabudżetowej dotacje i subwencje na realizację ich zadań, z drugiej strony przyjmują na dochody budżetowe wpłaty z zysku gospodarstw pomocniczych lub wpłaty ponad ustalony dla poszczególnych jednostek normatyw z tytułu nadwyżek środków obrotowych z zakładów budżetowych i środków specjalnych.

<sup>53</sup> Por. W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego...*, op. cit., s. 164.

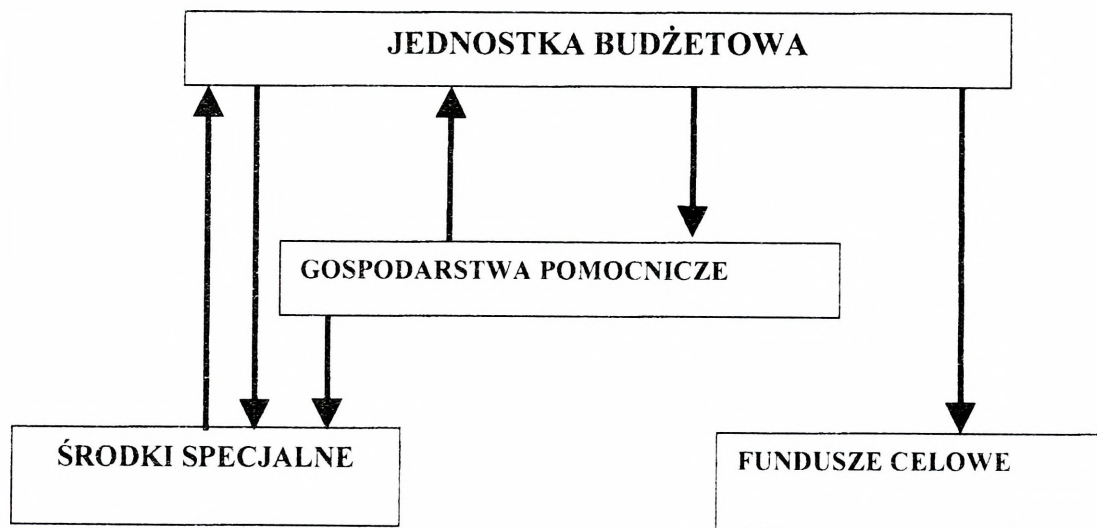
Powiązania finansowe jednostki budżetowej z gospodarką pozabudżetową przedstawia schemat 11.

Środki specjalne są wyjątkiem od obowiązującej w jednostkach budżetowych zasady budżetowania brutto. Wpływy jednostek budżetowych, które nie podlegają przekazaniu do budżetu, czyli środki specjalne pochodzą z działalności podstawowej lub ubocznej jednostki budżetowej.

Ta forma finansowania występuje w przypadkach, kiedy związek przyczynowy między określonymi dochodami a określonymi kosztami jednostki budżetowej jest na tyle silny, że uzasadnia uzależnienie wydatków od realizacji dochodów.

Schemat 11

Powiązania występujące między jednostką budżetową a podmiotami gospodarki pozabudżetowej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999, s. 65.

Ustawa o finansach publicznych w art. 21 definiuje **środki specjalne** jako środki finansowe gromadzone przez jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw, na wyodrębnionych rachunkach bankowych z tytułu:

- spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź w użytkowanie;
- sprzedaży zapasów środków materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych.

Decyzje o podjęciu finansowania działalności w formie środków specjalnych podejmują kierownicy jednostek budżetowych – dowódcy jednostek budżetowych (z reguły po uzyskaniu akceptacji dysponentów wyższego stopnia).

Jednostka budżetowa nie może utworzyć środka specjalnego na finansowanie działalności ubocznej lub podstawowej, dla której finansowania powołała gospodarstwo pomocnicze.

Dla środków specjalnych opracowuje się plan finansowy obejmujący przychody i wydatki. Dla środków gromadzonych na podstawie odrębnych ustaw oraz zapasów materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych jest to roczny plan finansowy. W wypadku kiedy środki specjalne są gromadzone na rachunkach bankowych z tytułu spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej, z przeznaczeniem na cele wskazane przez darczyńcę lub spadkodawcę oraz z tytułu odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd lub użytkowanie, z przeznaczeniem na remont lub odtworzenie utraconego, uszkodzonego mienia, plan finansowy sporządza się na okres, w którym środki te będą wydatkowane.

Kierownik jednostki budżetowej opracowuje plan finansowy środków specjalnych, w szczególności za: dział, rozdział i paragraf.

W rocznym planie finansowym należy określić:

- stan środków obrotowych na początek roku;
- przychody według klasyfikacji budżetowej;
- rozchody według klasyfikacji budżetowej;
- stan środków obrotowych na koniec roku.

W planach finansowych środków specjalnych sporządzanych na okresy roczne, należy wyodrębnić w szczególności:

- wynagrodzenia i składniki naliczone od wynagrodzeń;
- wydatki inwestycyjne.

Tabela 1

Przykład planu finansowego środka specjalnego

Paragraf	PRZYCHODY	Przewidywane wykonanie w 2002 r.	Plan na 2003 r.
		w złotych	
	I. Stan środków obrotowych na początek roku	205,10	
	II. Zwiększenie środków obrotowych		
	III. Przychody ogółem		24 700
069	Wpływy z usług kserograficznych		400
075	Wpływy z najmu		8000
083	Wpływy z usług		12 300
096	Darowizny		4000

Opracowanie własne.

Środki specjalne muszą być gromadzone na oddzielnym rachunku bankowym. Każda jednostka budżetowa posiadająca środki specjalne, prowadzi tylko jeden rachunek bieżący dla wszystkich środków specjalnych<sup>54</sup>. Wypłaty z tego rachunku mogą być dokonywane do wysokości zgromadzonych na nim środków na podstawie planu finansowego zatwierdzonego przez kierownika – dowódcę wojskowej jednostki budżetowej.

Środki specjalne stanowią substytut wewnętrznego funduszu celowego, którego tworzenie przez jednostkę budżetową jest zabronione.

## 2.2. Podstawy prawne rachunkowości

Podstawowymi aktami prawnymi, które bezpośrednio wpływają na kształt rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej są:

- **Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości;**
- **Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych.**

Nowelizacja ustawy o rachunkowości na podstawie Ustawy z dnia 9 listopada 2000 roku *o zmianie ustawy o rachunkowości* (DzU 2000, nr 113, poz. 1186) miała na celu dostosowanie polskiego prawa do warunków i wymagań stale rozwijającej się gospodarki rynkowej, rozwiązań zawartych w dyrektywach Unii Europejskiej oraz usunięcie jej dotychczasowych luk i niedociągnięć. Między innymi został wzbogacony słownik pojęć, uproszczono inwentaryzację, dostosowano roczne sprawozdania finansowe do międzynarodowych wymagań. Uzupełnieniem tych dostosowań stała się Ustawa z dnia 26 czerwca 2003 roku *o zmianie ustawy o rachunkowości* (DzU 2003, nr 139, poz. 1324).

Do ustawy o finansach publicznych wydano szereg aktów wykonawczych, m.in.:

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 roku *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU 2001, nr 153, poz. 1752);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (DzU 2000, nr 59, poz. 688);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 roku *w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego* (DzU 1999, nr 50, poz. 511),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2000 roku *w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i niepodat-*

---

<sup>54</sup> Por. B. Kołodziej, *Zasady gospodarki finansowej środkami specjalnymi w jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość budżetowa” 2003, nr 18, s. 6.

*kowych należności budżetowych przez urzędy skarbowe jako organy podatkowe (DzU 2000, nr 77, poz. 876);*

– *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (DzU 2000, nr 122, poz. 1333);*

– *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa (DzU 2001, nr 6, poz. 54);*

– *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa (DzU 2000, nr 122, poz. 1335);*

– *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (DzU 2001, nr 24, poz. 279);*

– *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU 2002, nr 111, poz. 973);*

– *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 roku w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU 2002, nr 234, poz. 1970).*

Duże znaczenie w działalności wojskowej jednostki budżetowej ma również przestrzeganie zasad zawartych w:

– *Ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000, nr 54, poz. 654);*

– *Ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa (DzU 1997, nr 137, poz. 926);*

– *Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 2 maja 1991 roku w sprawie praw i obowiązków głównych księgowych budżetów, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych (DzU 1991, nr 40, poz. 174).*

W rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej należy również pamiętać o:

– *Ustawie z dnia 10 czerwca 1994 roku o zamówieniach publicznych (DzU 1998, nr 119, poz. 773, ze zm.);*

– *Ustawie z dnia 25 maja 2001 roku o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych RP w latach 2001–2006 (DzU 2001, nr 76, poz. 804);*

– Ustawie z dnia 4 marca 1994 roku *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (DzU 1996, nr 70, poz. 335, ze zm.);

– Rozporządzeniu Ministra Obrony Narodowej z dnia 6 grudnia 1994 roku *w sprawie sposobu tworzenia i gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pracowników cywilnych wojska oraz wysokości odpisu na ten fundusz* (DzU 1994, nr 132, poz. 678) oraz rozwiązaniach wewnątrzresortowych, do których można zaliczyć:

– Decyzję nr 171/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 31 lipca 2001 roku *w sprawie wprowadzenia „Zasad metodycznych opracowania norm budżetowych i wskaźników kosztów utrzymania wojsk dla potrzeb planowania i prognozowania budżetowego w resorcie obrony narodowej” oraz sposobu ustalania, wykorzystania, trybu wydawania oraz uaktualniania norm budżetowych i wskaźników kosztów* (Dz. Urz. MON 2001, nr 14, poz. 116);

– Decyzję nr 19/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 24 stycznia 2002 roku *w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej* (Dz. Urz. MON 2002, nr 1, poz. 5);

– Decyzję nr 179/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 29 września 1977 roku *w sprawie utworzenia w oddziałach gospodarczych pionu głównego księgowego* (Dz. Rozk. MON 1977, poz. 157);

– Decyzję nr 8/DB Dyrektora Departamentu Budżetowego z dnia 21 marca 2002 roku *w sprawie wprowadzenia do stosowania „Jednolitego zakładowego planu kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej”*, MON, Departament Budżetowy (sygn. Fin. 91/2002);

– *Katalog norm budżetowych, normatywów, wskaźników kosztów utrzymania stanów osobowych oraz stawek i równoważników pieniężnych obowiązujący w 2002 roku* (Fin. wewn. 72/2002).

### **2.3. Zasady i zakres organizacji rachunkowości**

Przedmiotem rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej jest:

- gromadzenie i wydatkowanie środków pieniężnych;
- ewidencja rzeczowych składników majątku trwałego i obrotowego;
- ewidencja dochodów, przychodów, wydatków i kosztów;
- ewidencja rozrachunków;
- ewidencja inwestycji.

Za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości ponosi odpowiedzialność dowódca, w tym z tytułu nadzoru, również w wypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Nieprzestrzeganie przepisów

ustawy jest zagrożone karą grzywny lub karą pozbawienia wolności do dwóch lat albo obiema tymi karami łącznie<sup>55</sup>.

Wojskowe jednostki budżetowe są zobowiązane prowadzić rachunkowość zgodnie z podstawowymi regułami, nazywanymi zasadami rachunkowości. Zasady te powinny być stosowane w sposób prawidłowy, zapewniający rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Podstawowe zasady, nazywane inaczej zasadami nadrzędnymi, zostały omówione w podrozdziale 1.4.

**Zakres rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej** obejmuje następujące elementy:

1. Aktualny, zatwierdzony przez dowódcę, **opis przyjętych zasad rachunkowości**, na który składają się:

a) *zakładowy plan kont* obejmujący wykaz kont księgi głównej (ewidencji syntetycznej), przyjęte zasady księgowania na nich operacji gospodarczych oraz wyceny aktywów i pasywów, a także zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej) i ich powiązania z kontami księgi głównej;

b) *wykaz stosowanych ksiąg rachunkowych*, a w wypadku prowadzenia ich za pomocą komputera – wykaz zbiorów stanowiących księgi rachunkowe na nośnikach czytelnych dla komputera (magnetycznych nośnikach informacji – MNI), z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych;

c) *dokumentacja systemu przetwarzania danych za pomocą komputera* i jej zmiany, zawierająca, poza opisem zbiorów, co najmniej:

– wykaz programów wraz z pisemnym stwierdzeniem dopuszczenia przez podmiot gospodarczy każdego nowego lub zmienionego programu do stosowania,

– opis przeznaczenia każdego programu, sposobu jego działania (reguły obliczeń, ewidencji, kontroli i wydruków danych) oraz wykorzystywania podczas przetwarzania danych,

– sposoby zapewnienia właściwego zastosowania i wykorzystania programów,

– zasady ochrony danych i zasady ewidencji procedury przetwarzania danych.

**2. Prowadzenie ksiąg rachunkowych**, które obejmują:

d) *dziennik*,

e) *konta księgi głównej* (ewidencja syntetyczna), na które składają się zbiory utrwalonych na papierze zapisów dokonanych według zasady podwójnej księgowości, prowadzonych w postaci ksiąg, rejestrów lub luźnych kart albo przenoszonych z komputerowych nośników danych,

f) *konta ksiąg pomocniczych* (ewidencja analityczna),

g) *zestawienia obrotów i sald* kont księgi głównej oraz zestawienie sald kont ksiąg pomocniczych,

h) *wykaz składników aktywów i pasywów* (inventarz).

**3. Okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów** polegającej na spisie z natury, uzgodnieniu sald

---

<sup>55</sup> Por. Ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit.

z kontrahentami lub weryfikacji danych ksiąg rachunkowych w porównaniu z odpowiednimi dokumentami.

**4. Wycena aktywów i pasywów** oraz ustalanie wyniku finansowego.

**5. Sporządzanie sprawozdań finansowych** i innych, których dane wynikają z ksiąg rachunkowych.

**6. Gromadzenie i przechowywanie dokumentacji księgowej.**

**7. Poddanie badaniu i ogłaszanie sprawozdań finansowych** w przypadkach przewidzianych ustawą.

Właściwe funkcjonowanie rachunkowości i realizowanie przez nią różnych zadań zależą w dużym stopniu od jej organizacji.

**Organizacja rachunkowości** wojskowej jednostki budżetowej stanowi zespół sposobów powiązania ze sobą różnych czynności i środków w celu zapewnienia właściwego działania systemu rachunkowości i realizacji jego zadań.

Aby należycie zorganizować rachunkowość wojskowej jednostki budżetowej, trzeba spełnić określone wymagania i mieć odpowiedni zasób wiedzy z tego zakresu. Dowódca i główny księgowy (dowództwo, pion głównego księgowego) powinni znać:

1. Obowiązujące przepisy określające zasady prowadzenia rachunkowości jednostek gospodarczych i budżetowych, w tym wojskowych jednostek budżetowych;

2. Przepisy podatkowe, które należy wziąć pod uwagę przy budowie i funkcjonowaniu systemu rachunkowości jednostki;

3. Całokształt zagadnień dotyczących jednostki (struktura organizacyjna, warunki pracy, liczbę i rodzaj jednostek będących na zaopatrzeniu);

4. Charakter, rodzaj i zakres informacji finansowo-księgowej niezbędnej do kierowania pracą poszczególnych komórek i całej jednostki wraz z jednostkami będącymi na zaopatrzeniu;

5. Formę i technikę księgowości, zwłaszcza technikę komputerową;

6. Zasady organizacji pracy pionu głównego księgowego.

Dla praktyki gospodarczej duże znaczenie ma wyznaczenie **zakresu organizacji rachunkowości**. W wojskowej jednostce budżetowej zwykle obejmuje on:

1. **Organizację dokumentacji księgowej** (wystawianie, wypełnianie, kontrolę, obieg i przechowywanie dokumentów) – w jednostkach przyjmuje ona postać „*Instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych*”. Instrukcja ta ustala jednolite zasady sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów w zakresie operacji finansowych i gospodarczych realizowanych w wojskowych jednostkach budżetowych. Z reguły instrukcja omawia następujące zagadnienia:

a) księgi rachunkowe,

b) kontrola wewnętrzna,

c) dekretacja dowodów księgowych,

d) odpowiedzialność za składniki majątkowe,

e) ewidencja majątku obrotowego wojskowej jednostki budżetowej,

f) ewidencja wartościowa,

g) ewidencja majątku trwałego,

- h) ewidencja ilościowo-wartościowa,
- i) ewidencja ilościowa,
- j) przychód nowych składników majątkowych do magazynu,
- k) rozchód składników majątkowych z magazynu,
- l) gospodarka pieniężna,
- m) wynagrodzenia i uposażenia,
- n) druki ścisłego zarachowania,
- o) działalność inwestycyjna (remontowa).

2. **Zakładowy plan kont** – zawierający odpowiedni wykaz nazw i symboli kont – przeznaczony do prowadzenia ewidencji wszystkich środków, źródeł ich pochodzenia i zaistniałych zmian oraz procesów gospodarczych. Uzupełniany jest on komentarzem dotyczącym treści i powiązań kont<sup>56</sup>. W wojskowej jednostce budżetowej jest opracowany na podstawie „*Jednolitego zakładowego planu kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej*” wprowadzonego Decyzją nr 8/DB Dyrektora Departamentu Budżetowego z dnia 21 marca 2002 roku.

**Jednolity zakładowy plan kont wojskowej jednostki budżetowej** zawiera następujące zespoły kont:

a) **Zespół 1. „Środki pieniężne i rachunki bankowe”** – przeznaczony do ewidencji operacji gospodarczych związanych ze środkami pieniężnymi oraz znakami wartościowymi;

b) **Zespół 2. „Rozrachunki i roszczenia”** – służy do ewidencji operacji gospodarczych związanych z rozrachunkami i roszczeniami;

c) **Zespół 3. „Materiały i towary”** – przeznaczony do ewidencji operacji gospodarczych związanych z rozliczeniem zakupu materiałów, towarów i usług oraz ewidencji wartości rzeczowych aktywów obrotowych;

d) **Zespół 4. „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”** – służący do ewidencji kosztów w układzie zgodnym z paragrafem i pozycją klasyfikacji analitycznej dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów MON;

e) **Zespół 7. „Przychody i koszty ich uzyskania”** – służący do ewidencji operacji gospodarczych związanych z przychodami i kosztami uzyskania tych przychodów;

f) **Zespół 8. „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”** – służący do ewidencji operacji gospodarczych związanych z funduszami oraz ustalenia wyniku finansowego i jego rozliczenia;

g) **Zespół 9. „Wydatki budżetowe”** – przeznaczony do ewidencji wydatków budżetowych bieżącego okresu w układzie paragrafów i rozdziałów budżetu.

3. **Podział pracy** i organizację czynności w ramach pionu głównego księgowego – zwykle określa „*Plan pracy pionu głównego księgowego*”, a każdy pracownik ma określony „*Zakres obowiązków na stanowisku pracy*”, którego jest zobligowany przestrzegać.

<sup>56</sup> Por. A. Sokołowski, *Rachunek kosztów w oddziale gospodarczym*, AON, Warszawa 1996, s. 32.

4. **Wybór** i zastosowanie właściwej **techniki** prowadzenia rachunkowości – jednostki wykorzystują techniki komputerowe i jednolite systemy informatyczne rachunkowości wprowadzone do użytku w całej gospodarce wojskowej. W wojskowej jednostce budżetowej funkcjonują obecnie informatyczne systemy ewidencji bilansowej środków trwałych (*MSI SR-TR*), ewidencji pozabilansowej środków trwałych (*MSI EW-PB*) i zapasów środków materiałowych (*MSI MAG MAT*). Są to tzw. księgi pomocnicze, które są częścią składową tzw. księgi głównej, czyli systemu *SI KRAB*, który zastąpił *MSI ŚREDNIA-K*.

5. **Organizację inwentaryzacji** – właściwe przygotowanie, zorganizowanie, przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji wymaga w każdej jednostce opracowania określonych przepisów wewnętrznych poświęconych wymienionym zagadnieniom. Przepisy te najczęściej są nazywane *Instrukcją inwentaryzacyjną*. Zawartość rzeczowa takiej instrukcji powinna obejmować:

- a) opis rodzajów i sposobów przeprowadzenia inwentaryzacji, a w tym:
  - spis z natury,
  - potwierdzenie sald,
  - weryfikacji dokumentów;
- b) specyfikę inwentaryzacji, gruntów, budynków i budowli w danej jednostce;
- c) zasady przygotowania planów i harmonogramów inwentaryzacji;
- d) zasady powoływania komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych;
- e) zadania komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych;
- f) zasady kontroli prawidłowości przeprowadzenia spisu;
- g) poprawne dokumentowanie czynności spisowych;
- h) okoliczności unieważnienia spisu, przeprowadzenie spisu dodatkowego lub uzupełniającego;
- i) sposób uzgodnienia i wyceny danych ujętych w arkuszach spisowych;
- j) ustalenie i wycenę różnic inwentaryzacyjnych;
- k) sporządzenie protokołu i sprawozdania z inwentaryzacji<sup>57</sup>.

6. **Wewnętrzną kontrolę finansowo-księgową**, która według „*Standardów kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej*” obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać zapewnienie, że:

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

W świetle powyższego **kontrolę finansową** (system kontroli finansowej) w wojskowej jednostce budżetowej można określić jako **część systemu kontroli**

---

<sup>57</sup> K. Winiarska, A.J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 100.

wewnętrznej, dotyczącej procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem.

Bardzo istotne jest podkreślenie zasady, że za pomocą systemu kontroli finansowej kierownik – dowódca jednostki może uzyskać **rozsądny stopień pewności** (zwany też racjonalną pewnością), a nie absolutną pewność, że cele jednostki są realizowane. Opracowaniem pomocnym przy realizacji zadań kontrolnych są „Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. Ministra Finansów 2003, nr 3, poz. 13) oraz materiał opracowany w Departamencie Budżetowym „Zadania kierowników i głównych księgowych jednostek finansów publicznych w procesie kontroli finansowej i nadzoru, konsekwencje zmian ustawy o finansach publicznych wdrożonych od 1 stycznia 2002 r.” (pismo nr 855 z dnia 13 marca 2002 r. szefa finansów Dowództwa Wojsk Lądowych).

Ogromne znaczenie w związku z przewidywanym wprowadzeniem w wojskowych jednostkach budżetowych zapisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 roku w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU 2002, nr 234, poz. 1970), nabiera instytucja audytu wewnętrznego, w której audytor, według „Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych” (Dz. Urz. Ministra Finansów 2003, nr 3, poz. 14), będzie miał za zadanie:

- badać wiarygodność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu;
- dokonywać oceny adekwatności, efektywności i skuteczności systemów kontroli, zarządzania ryzykiem i kierowania wojskową jednostką budżetową;
- oceniać celowość i oszczędność przy dokonywaniu wydatków, efektywność oraz przestrzeganie terminów realizacji zadań i zaciągniętych zobowiązań.

Niezwykle istotne znaczenie ma również obowiązek<sup>58</sup> samodzielnego ustalenia przez dowódcę wojskowej jednostki budżetowej szczegółowych:

1. *Procedur kontroli* wydatków ze środków publicznych, w tym zgodności z planem finansowym (w szczególności w zakresie przestrzegania terminów i trybów planowania finansowego, zasadności przeprowadzonych korekt w planie finansowym, przestrzegania procedur zamówień publicznych i odpowiedniego ich udokumentowania, stosowanych zasad rachunkowości);

2. *Zasad wstępnej oceny celowości* wydatków ponoszonych w związku z realizacją zadań, w tym wydatków na koszty funkcjonowania jednostki (odnoszących się przede wszystkim do oceny zgodności wydatków i zamówień z założeniami przyjętymi w planie finansowym oraz oceny kompetencji personelu odpowiedzialnego za realizację wydatków);

3. *Sposobów wykorzystania wyników kontroli i oceny* (w szczególności przez określenie: harmonogramu odpraw pokontrolnych, sposobu monitorowania proce-

---

<sup>58</sup> Por. *Ustawa o finansach publicznych*, op. cit., art. 28a i 28b.

su realizacji wydatków, opracowanie sposobów doskonalenia procedur realizacji wydatków i zasad oceny personelu pod kątem jakości wykonywanej przez nich pracy).

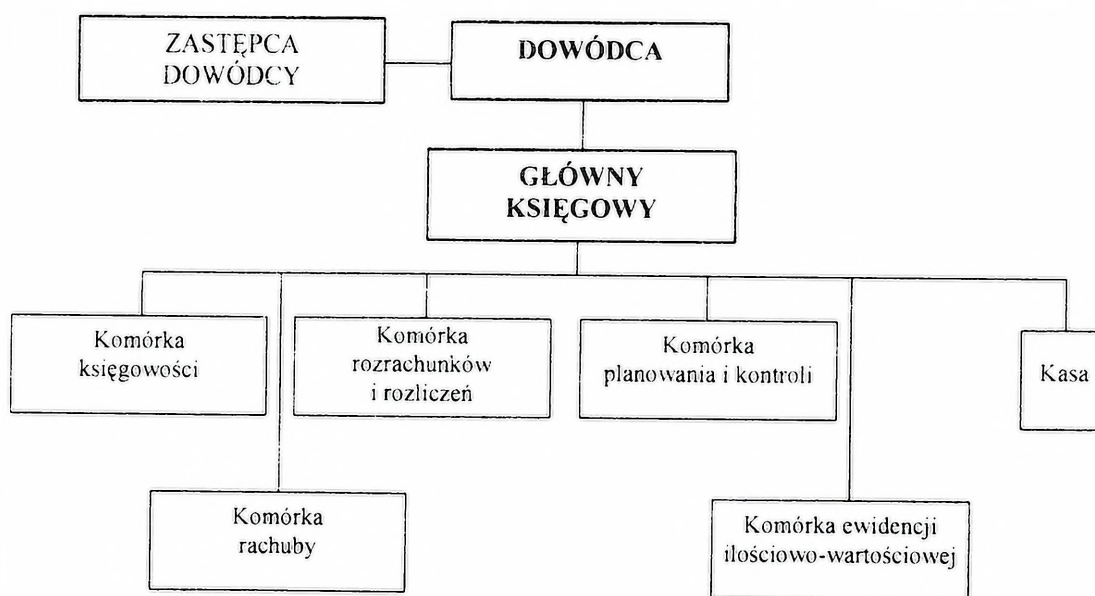
Ustalając szczegółowe środki nadzoru dowódca wojskowej jednostki budżetowej powinien wziąć pod uwagę przede wszystkim względy **legalności, gospodarności** oraz celowości gospodarowania środkami publicznymi<sup>59</sup>.

Organizacja rachunkowości wojskowej jednostki budżetowej powinna zapewnić szybkie i sprawne osiąganie celów wyznaczonych temu systemowi, przy możliwie najmniejszym nakładzie sił i środków. Dobór odpowiednio przygotowanej kadry, kompetencje zawodowe oraz właściwy podział obowiązków w pionie głównego księgowego wspomaga ten proces<sup>60</sup>. Za organizację rachunkowości odpowiada kierownik – dowódca jednostki, który ustala również strukturę komórek pionu głównego księgowego<sup>61</sup>.

Modelową strukturę pionu głównego księgowego przedstawia schemat 12.

Schemat 12

Modelowa struktura organizacyjna pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej



Opracowanie własne.

<sup>59</sup> Zob. *Wskazówki metodyczne dla kierowników jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych w zakresie stosowania art. 28a i 28b ustawy o finansach publicznych* (pismo DB nr 2265/4 z dnia 31 lipca 2001 r.).

<sup>60</sup> Por. *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 90.

<sup>61</sup> Por. I. Ziętowska, *Organizacja rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość budżetowa” 1999, nr 10.

Kierownik – dowódca wojskowej jednostki budżetowej powierza prowadzenie rachunkowości głównemu księgowemu, do którego obowiązków należy głównie:

- prowadzenie rachunkowości zgodnie z obowiązującymi przepisami i zasadami;
- analiza wykorzystania środków publicznych;
- dokonywanie kontroli dowodów księgowych;
- kierowanie pracą podległych pracowników;
- opracowanie projektów przepisów wewnętrznych, dotyczących rachunkowości, np. instrukcji obiegu dokumentów<sup>62</sup>.

**Niezwykle ważne jest**, aby w wojskowej jednostce budżetowej zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres sprawozdawczości był przejrzysty i spójny, opracowany w formie pisemnej, a każdemu pracownikowi został przedstawiony na piśmie zakres jego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

## **2.4. Sprawozdawczość budżetowa**

Dane liczbowe wynikające bezpośrednio z ewidencji księgowej i kalkulacji nie są jeszcze same w sobie wystarczającym źródłem informacji dla dowództwa jednostek budżetowych. Dopiero uporządkowanie tych danych, ujęcie w odpowiednich przekrojach, a często zestawienie z innymi wielkościami (np. planowanymi, z ubiegłego okresu) daje właściwy obraz sytuacji majątkowej i działalności gospodarczej jednostki, stwarzając podstawy do jej analizy i oceny oraz umożliwiając podejmowanie decyzji na przyszłość.

**Sprawozdawczość** obejmuje zestawienia liczbowe, sporządzane jednorazowo lub okresowo dla celów statystycznych i kontroli działalności, przekazywane głównie na zewnątrz w formie wypełnionych formularzy sprawozdawczych, jak też meldunków i raportów<sup>63</sup>.

**Sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej** to zestawienia liczbowe, sporządzone według podziałek klasyfikacji budżetowej w sumach narastających od początku roku do końca okresu sprawozdawczego na podstawie danych wynikających z rachunkowości danej jednostki<sup>64</sup>.

Sprawozdawczość ta polega na sporządzaniu sprawozdań z wykonywania czynności dotyczących:

- 1) pobierania i gromadzenia dochodów;
- 2) wydatkowania środków publicznych;
- 3) zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne;
- 4) zarządzania środkami publicznymi.

---

<sup>62</sup> K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, op. cit., s. 11.

<sup>63</sup> Por. *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 296.

<sup>64</sup> Por. K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, op. cit., s. 129.

W zarządzaniu wojskową jednostką budżetową sprawozdawczość, przedstawiająca przebieg działalności, staje się instrumentem przekazu informacji ekonomicznych przesyłanych okresowo na użytek różnych szczebli zarządzania. Zawarte w niej informacje mogą i powinny służyć także zaspokajaniu wewnętrznych potrzeb wojskowej jednostki budżetowej. Jest to uzależnione od przestrzegania **zasad sporządzania sprawozdań budżetowych**, do których zaliczamy:

1. Rzetelność.
2. Zupełność.
3. Szczegółowość.
4. Poprawność.
5. Terminowość.

Sprawozdania są sporządzone **rzetelnie**, jeśli podstawą ich opracowania były dane wynikające z ksiąg ewidencyjnych danej jednostki, prowadzonych zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości. Za poprawność i rzetelność zawartych w nich danych odpowiedzialność ponoszą dowódca jednostki i główny księgowy.

Zasada **zupełności** sprawozdawczości wymaga sporządzenia przez daną jednostkę wszystkich obowiązujących ją formularzy sprawozdawczych.

Zasada **szczegółowości** nakazuje sporządzanie sprawozdań w układach wynikających ze wzorów formularzy zawartych w załącznikach odpowiednich, obowiązujących przepisów prawnych.

Zasada **poprawności** nakazuje sporządzanie sprawozdań na właściwych formularzach w taki sposób, aby informacje w nich zawarte były czytelne i trwałe oraz zapewniały ich porównywalność. Wojskowe jednostki budżetowe są zobligowane do sporządzania ich w sposób właściwy pod względem merytorycznym i formalnorachunkowym. Wymagania formalne dotyczą umieszczenia:

1. Nazwy i adresu wojskowej jednostki budżetowej.
2. Momentu sprawozdawczego.
3. Daty sporządzenia sprawozdania.
4. Podpisów osób odpowiedzialnych za rzetelność i poprawność danych, które powinny być złożone na każdym formularzu w oznaczonym miejscu.
5. Imiennej pieczętki osoby podpisującej sprawozdanie.
6. Pieczęci herbowej „do piędziennych i gospodarczych dokumentów” oraz numeru z rejestru kancelarii jednostki.

Zasada **terminowości** wiąże się z przestrzeganiem obowiązujących terminów składania sprawozdań.

Podstawą przygotowania sprawozdań są dane liczbowe wynikające z ewidencji księgowej.

Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej lub ze sprawozdań jednostkowych. Stany rachunków bieżących na koniec okresu sprawozdawczego winny być potwierdzone przez bank.

Wojskowe jednostki budżetowe zobowiązane są sporządzać następujące sprawozdania:

**1. Miesięczne: Rb-23** o stanie środków na rachunkach bieżących i inwestycyjnych oraz o zobowiązaniach dysponentów środków budżetu państwa.

Sprawozdanie to składa się z trzech stron. Na pierwszej są wykazywane dochody i wydatki oraz informacja dotycząca wypłacanych wynagrodzeń. Na stronie drugiej są przedstawione zobowiązania ogółem, z wyodrębnieniem zobowiązań wymagalnych z tytułu: wynagrodzeń, składek na ubezpieczenia społeczne i fundusz pracy, dostaw towarów i usług i pozostałych. Strona trzecia sprawozdania zawiera informacje o zobowiązaniach dotyczących wydatków inwestycyjnych ogółem, w tym wymagalnych oraz dane o stanie środków na rachunkach środków na finansowanie inwestycji na 1 stycznia i na koniec okresu sprawozdawczego. Zobowiązania wymagalne na koniec okresu są to zobowiązania, których termin płatności już minął przed upływem danego okresu sprawozdawczego, ale które nie zostały umorzone bądź przedawnione.

**Rb-25** o dochodach i wydatkach budżetowych.

Sprawozdanie to jest sporządzane na odrębnych formularzach dla danych o dochodach i wydatkach. Zarówno dochody, jak i wydatki są wykazywane w kwotach planowych (po zmianach) i wykonane od początku roku.

**2. Kwartalne: Rb-70** o zatrudnieniu i wynagrodzeniach.

Sprawozdanie charakteryzuje strukturę zatrudnienia pod względem ilościowym i wysokości otrzymywanych wynagrodzeń i uposażeń według określonych grup pracowniczych, np. pracowników cywilnych, pracowników służby cywilnej, żołnierzy zawodowych. Celem jego sporządzania jest kontrola ponoszonych wydatków na wynagrodzenia (uposażenia) oraz porównywanie ich z limitem wydatków na wynagrodzenia ujętym w planie finansowym.

**3. Półroczne: Rb-27** o dochodach budżetowych.

Sprawozdanie sporządza się w odmienny sposób dla dochodów własnych jednostki wynikających z jej planu finansowego i dochodów z innych tytułów.

**Rb-28** o wydatkach budżetowych.

Sprawozdanie to jest sporządzane na podstawie ewidencji analitycznej w zakresie subkonta wydatków budżetowych.

**4. Roczne: bilans.**

Opis, zasady sporządzania oraz przeznaczenie bilansu zostanie zaprezentowane w podrozdziale 3.4.

Sporządzone w wojskowej jednostce budżetowej sprawozdania są przedkładane w sposób i terminach określonych w przepisach prawa.

System sprawozdań wojskowych jednostek budżetowych jest dostosowany do struktury organizacyjnej budżetu. Zasadą jest, że dysponenci niższego stopnia przekazują sprawozdania dysponentom wyższego stopnia. Dysponenci otrzymujący sprawozdania są obowiązani sprawdzić je pod względem formalnorachunkowym oraz do kontroli merytorycznej poprawności złożonych sprawozdań na podstawie ksiąg rachunkowych i dokumentów. Ujawnione nieprawidłowości w sprawozdaniach powinny być usunięte przez kierowników – dowódców jednostek sporzą-

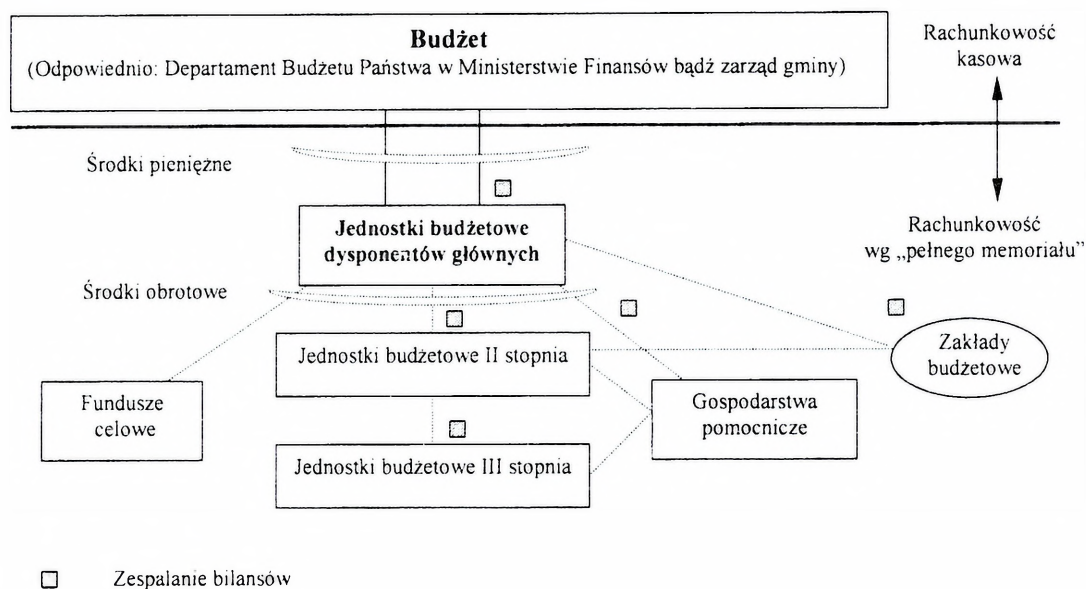
dzających sprawozdania, przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

Kierownicy – dowódcy wojskowych jednostek budżetowych sporządzający sprawozdania w formie elektronicznej, zachowują na dowolnym nośniku elektronicznym kopie tych sprawozdań.

Obieg sprawozdań finansowych jednostek budżetowych przedstawia schemat 13.

Schemat 13

### Obieg sprawozdań finansowych w sektorze budżetowym



Źródło: W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego*, PWN, Warszawa 1998, s. 178.

Reasumując, można stwierdzić, że sprawozdawczość wojskowej jednostki budżetowej pełni **funkcję informacyjną**, dostarczając danych kierownictwu jednostki oraz organom nadrzędnym, a także jest podstawą do weryfikacji poprawności rozliczeń z budżetami. Właściwe sklasyfikowanie w sprawozdaniach majątku oraz źródeł jego pochodzenia pozwala rzetelnie, zgodnie z przepisami i na czas dostarczać dane niezbędne do podejmowania decyzji gospodarczych.

### 3. Bilans majątkowy wojskowych jednostek budżetowych

#### 3.1. Pojęcie aktywów trwałych i ich klasyfikacja

Każda jednostka gospodarcza, aby mogła prowadzić działalność gospodarczą, musi posiadać określone środki o charakterze rzeczowym i pieniężnym stanowiące jej majątek. Wielkość i struktura tego majątku zależą od rodzaju i zakresu działalności.

Także wojskowe jednostki budżetowe, prowadząc działalność, której podstawowym celem jest zapewnienie obronności kraju, są wyposażone w określone środki gospodarcze, które jako jej zasoby stanowią ich majątek<sup>65</sup>.

Środki gospodarcze są więc zasobami, które pozostają w gestii i pod kontrolą danej jednostki; stanowią rezultat działań gospodarczych zaistniałych w przeszłości. Dzięki nim jednostka może uzyskiwać określone korzyści w przyszłości, bowiem tworzą one jej potencjał ekonomiczny.

Podstawowym kryterium grupowania środków jest ich podział według stopnia możliwości ich spieniężenia (upłynnienia), a więc zgodnie z tak zwaną *zasadą wzrastającej płynności*. Z tego punktu widzenia składniki majątkowe dzieli się na trwale zaangażowane w jednostce (praktycznie dłużej niż rok) – są to **aktywa trwałe** – oraz składniki pozostające w stałym obrocie gospodarczym – są to **aktywa obrotowe**.

O zaliczeniu poszczególnych składników do aktywów trwałych lub obrotowych decydują ich rodzaj, wartość lub okres użytkowania, a przede wszystkim funkcja (rola), jaką spełniają w działalności danej jednostki.

Z faktu majątkowego wyodrębnienia danej jednostki gospodarczej wynika, że środki gospodarcze, jakimi ona dysponuje, zostały jej powierzone przez właścicieli tych środków w trwałe lub czasowe użytkowanie. **Źródła pochodzenia** środków gospodarczych dzieli się na majątek własny, nazywany *kapitałem (funduszem) własnym* i majątek obcy, nazywany *kapitałem (funduszem) obcym* lub zobowiązaniami.

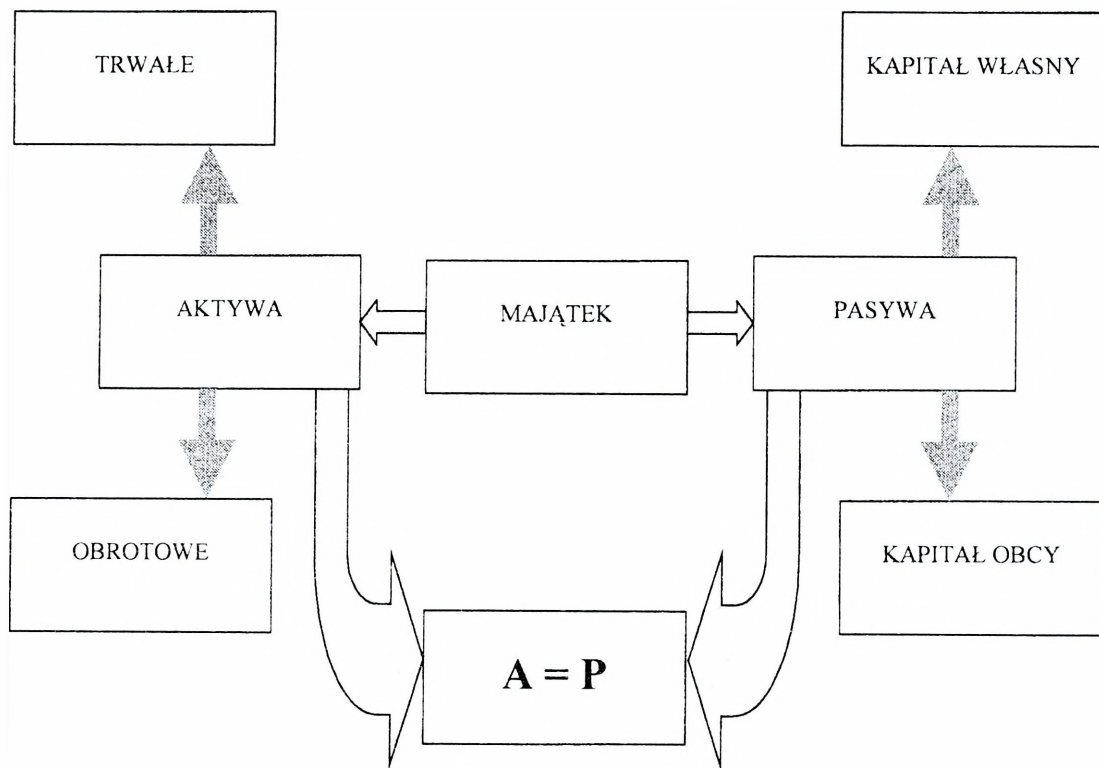
W rachunkowości składniki majątku jednostki gospodarczej są nazywane **aktywami**, a źródła ich finansowania (pochodzenia) są określane mianem **pasywów**.

Podział majątku obrazuje poniższy schemat.

---

<sup>65</sup> Por. M. Karbowski, *Podstawy rachunkowości wojska*, AON, Warszawa 1998, s. 25 i 26.

## Ogólny podział majątku



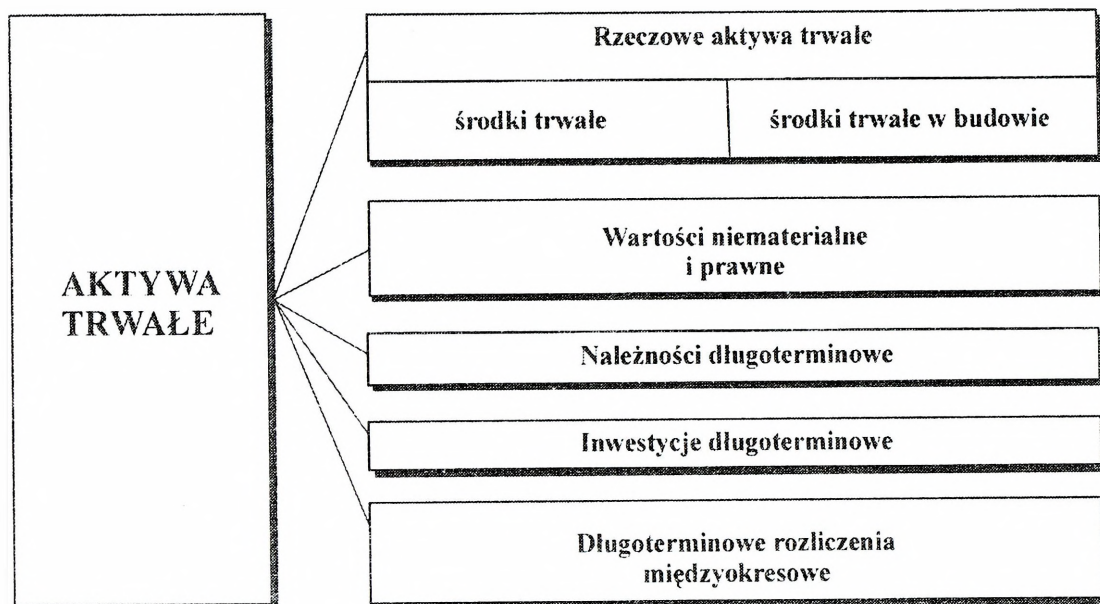
Opracowanie własne.

Interpretacja majątku w podwójnym (rzeczowo-finansowym) aspekcie oznacza, iż majątek, którym jednostka gospodarcza dysponuje w danym momencie, ujmuje się z jednej strony jako określony stan i strukturę środków gospodarczych, z drugiej zaś jako źródła sfinansowania, pochodzenia majątku. *Jest to podstawa podwójnej interpretacji i rejestracji operacji gospodarczych w ewidencji księgowej oraz równowagi bilansowej, dzięki czemu daje ona możliwość sporządzania bilansu.*

**Aktywa trwałe** – określane inaczej jako majątek trwały, stały, długoterminowy, niepłynny – stanowią zasoby, które pozostają przez dłuższy czas (tzn. powyżej jednego roku) w jednostce gospodarczej, czyli są środkami długotrwałego użytkowania. Aktywa te, oprócz długotrwałego użytkowania, cechuje wyłączenie z obrotu i zwykle stosunkowo wysoka wartość jednostkowa. Grupa ta obejmuje różne rodzaje składników, których klasyfikację obrazuje schemat 15.

**Rzeczowe aktywa trwałe** wyróżniają się tym, że uczestniczą w wielu cyklach produkcyjnych, przenosząc stopniowo swoją wartość na wyroby lub usługi i przez cały okres wykorzystywania zachowują swoją naturalną postać. Wraz z okresem użytkowania wyczerpuje się ich potencjał ekonomiczny i techniczny.

## Podstawowy podział aktywów trwałych



Źródło: *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 24.

Wyodrębnia się dwie zasadnicze grupy rzeczowych aktywów trwałych:

- 1) środki trwałe;
- 2) środki trwałe w budowie.

**Środki trwałe** – zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – są to przedmioty majątkowe zaliczane do rzeczowych aktywów trwałych, czyli *nieruchomości* (grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntu, budowle – obiekty inżynierii lądowej i wodnej – oraz budynki, a także będące odrębną własnością lokale, jak też spółdzielcze własnościowe prawa do lokalu mieszkalnego i użytkowego), *maszyny, urządzenia, środki transportu*, a także *ulepszenia w obcych środkach trwałych* lub *inwentarz żywy*, które spełniają następujące warunki:

- są kompletne i zdadne do użytku w momencie przyjęcia do użytkowania;
- są wykorzystywane na własne potrzeby lub oddane do użytku na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze;
- okresie użytkowania przekraczającym rok;
- stanowią własność lub współwłasność jednostki.

W wojskowych jednostkach budżetowych, które de iure nie posiadają osobowości prawnej, wskazuje się na jeszcze jedną cechę środków trwałych, a mianowicie to, że są własnością Skarbu Państwa, w stosunku do których jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie<sup>66</sup>.

Ze względów ewidencyjnych środki trwałe w wojskowej jednostce budżetowej podzielono na dwie duże grupy rodzajowe: powszechne (cywilne) *środki trwałe* –

<sup>66</sup> Zob. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 129.

ewidencjonowane na koncie 011-0-00x oraz *uzbrojenie i sprzęt wojskowy* – ewidencjonowany na koncie 017-1-00x, gdzie „x” oznacza symbol grupy środków trwałych:

- 0 – grunty,
- 1 – budynki i lokale,
- 2 – obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- 3 – kotły i maszyny energetyczne,
- 4 – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- 5 – specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
- 6 – urządzenia techniczne,
- 7 – środki transportu,
- 8 – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
- 9 – inwentarz żywy.

Zakwalifikowanie środka trwałego do uzbrojenia i sprzętu wojskowego odbywa się na podstawie „*Wykazu uzbrojenia i sprzętu wojskowego o charakterze środków trwałych*” (sygn. Szt. Gen. 1482/97)<sup>67</sup>.

Na podstawie tego wykazu *uzbrojenie i sprzęt wojskowy* to ogół środków bojowych i wyrobów wytwarzanych przez przemysł krajowy, według warunków technicznych ustalanych przez organy wojskowe lub importowanych na zlecenie wojska, niedostępnych powszechnie na rynku, o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż jeden rok.

Drugą grupę rzeczowego majątku trwałego (obok środków trwałych) stanowią **środki trwałe w budowie** (inwestycje rozpoczęte), przez które należy zrozumieć ogół poniesionych kosztów pozostających w bezpośrednim związku z niezakończoną jeszcze budową, montażem lub przekazaniem do używania nowego, lub ulepszeniem już istniejącego środka trwałego. Do inwestycji zalicza się więc koszty poniesione na wytworzenie lub nabycie i montaż własnych środków trwałych, a także niezakończonych robót polegających na ich ulepszeniu, jak również koszty związane z dostosowaniem użytkowanych obcych środków trwałych.

Przepisy nie precyzują zakresu robót, które składają się na koszt wytworzenia. Zwyczajowo, w wojskowej jednostce budżetowej (również w innych podmiotach gospodarczych), zalicza się do nich następujące koszty:

1. Nabycia gruntów i innych składników majątku trwałego oraz koszty ich budowy i montażu.
2. Opłaty z tytułu użytkowania gruntów i terenów w okresie budowy inwestycji oraz z tytułu uzyskanych lokalizacji pod budowę.
3. Odszkodowań za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby inwestycyjne.
4. Założenie stref ochronnych.
5. Założenie zieleni.

---

<sup>67</sup> Por. *Jednolity zakładowy plan kont...*, op. cit., s. 20.

6. Napraw i remontów wykonywanych przed przekazaniem środka trwałego w użytkowanie.

7. Dokumentacji projektowej inwestycji.

8. Badań geologicznych oraz pomiarów geodezyjnych.

9. Przygotowania terenu pod budowę, w tym również koszty likwidacji budynków i budowli zlikwidowanych w związku z wykonywaniem nowych inwestycji oraz nieumorzonej wartości początkowej tych obiektów.

10. Robót niezbędnych do realizacji własnej inwestycji, wykonanych w środkach trwałych należących do innych osób prawnych lub fizycznych.

11. Nadzoru autorskiego, inwestorskiego i generalnego wykonawcy.

12. Prób montażowych, jeżeli należność za te czynności nie jest uwzględniona w cenie robót.

13. Ubezpieczeń majątkowych budowanych środków trwałych.

14. Odsetek, prowizji, różnic kursowych od kredytów i pożyczek za okres realizacji inwestycji.

15. Poniesione w obcych środkach trwałych, polegające na przebudowie, rozbudowie, modernizacji i adaptacji tych obiektów na potrzeby ich użytkowników.

16. Inne, poniesione bezpośrednio na inwestycje.

17. Przygotowania eksploatacji nowo budowanych przedsiębiorstw, zakładów, wydziałów lub obiektów, poniesione przed przekazaniem inwestycji do użytkowania, np. szkolenie kadr dla nowych inwestycji<sup>68</sup>.

W wojskowych jednostkach budżetowych koszty inwestycji, które nie dały efektu gospodarczego (w tym zaniechanych) traktuje się jako *stratę w mieniu wojskowym* i przeprowadza postępowanie wyjaśniające na zasadach określonych w przepisach w sprawie szkód.

Za datę zakończenia inwestycji uważa się datę protokolarnego przyjęcia składnika majątkowego wytworzonego w procesie inwestycji, niezależnie od tego, czy składnik majątku został przekazany do eksploatacji, czy też przekazanie nastąpi w okresie późniejszym. W wypadku inwestycji bez efektu gospodarczego lub zaniechanych, poniesione nakłady inwestycyjne rozlicza się pod datą protokołu szkody. Podstawę ewentualnego spisania straty stanowią decyzje wydane w trybie i na zasadach określonych w przepisach w sprawie szkód w mieniu wojskowym. Powyższe dotyczy również rozliczenia przekazanych udziałów na inwestycje wspólne.

Gospodarując aktywami trwałymi w wojskowej jednostce budżetowej, należy kierować się zasadami wynikającymi z nauki, prawa bądź obyczaju. Należy pamiętać przede wszystkim, że w wojskowej jednostce budżetowej środki trwałe wycenia się według zasad określonych w ustawie o rachunkowości, z tym że środki trwałe, stanowiące własność Skarbu Państwa, otrzymywane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu, wycenia się w wartości określonej w tej decyzji.

---

<sup>68</sup> A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 154.

Środki trwałe oraz uzbrojenie i sprzęt wojskowy umarza się miesięcznie, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, według stawek ustalonych w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku *o podatku dochodowym od osób prawnych* (DzU 1993, nr 1106, poz. 482, ze zm.), z wyjątkiem następujących środków, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości, poprzez spisanie w koszty, w miesiącu przyjęcia ich do używania:

- książki i inne zbiory biblioteczne;
- środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nauczania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych;
- odzież i umundurowanie;
- meble i dywany;
- inwentarz żywy;
- pozostałe środki trwałe (wyposażenie) oraz pozostałe uzbrojenie i sprzęt wojskowy. *Nie umarza się gruntów i dóbr kultury.*

W wypadku przekazywania środków trwałych bezpłatnie innym jednostkom, na podstawie decyzji właściwego organu, należy na dokumencie rozchodowym wykazywać wynikającą z ewidencji szczegółowej: datę nabycia i datę przekazania do używania, wartość początkową oraz wartość dotychczasowego umorzenia przekazywanego środka trwałego.

Środki trwałe przekazywane do Agencji Mienia Wojskowego podlegają wycenie według zasad określonych w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 1997 r. *w sprawie szczegółowego trybu przekazywania mienia Skarbu Państwa Agencji Mienia Wojskowego* (DzU 1997, nr 100, poz. 620). Doprowadzenie wyższej wartości przekazywanych środków trwałych (mogą to być środki trwałe nie umarżane ze względu na utrzymywanie przez długi okres w zapasach nienaruszalnych) do wartości, o której mowa w wyżej wymienionym rozporządzeniu, następuje przez wykonanie nieplanowych odpisów amortyzacyjnych w ciężar pozostałych kosztów.

Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają środki trwałe (oraz pozostałe aktywa) według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej<sup>69</sup>.

Pojęcie **wartości niematerialnych i prawnych** obejmuje nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania. Powinny one spełniać równocześnie dwa warunki:

- 1) przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż jeden rok;
- 2) są przeznaczone do używania na potrzeby działalności operacyjnej jednostki.

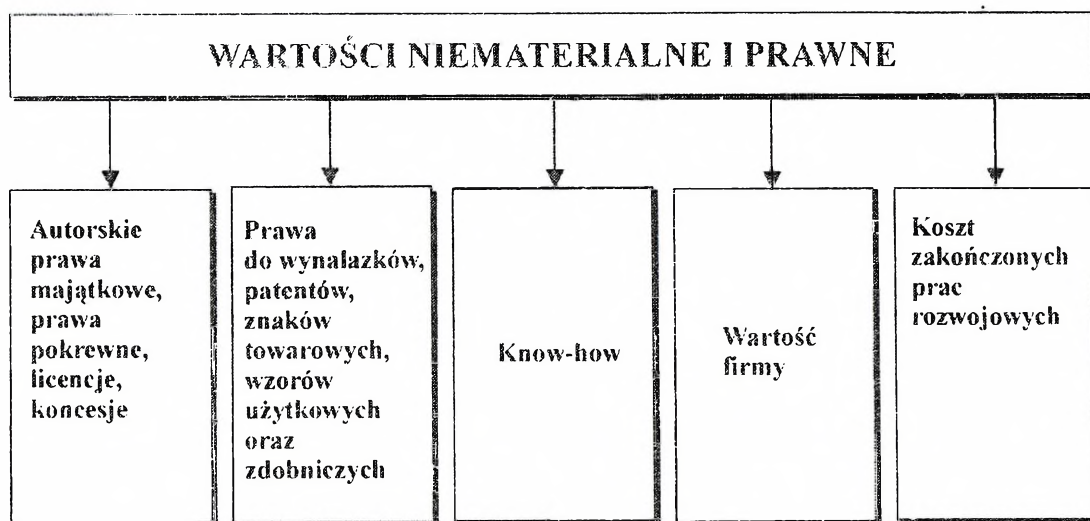
W skład wartości niematerialnych i prawnych wchodzi pozycje o różnorodnym charakterze.

Podstawową klasyfikację tych wartości przedstawia schemat 16.

---

<sup>69</sup> Por. W. Słomiany, *Koszty szkolenia żołnierzy zasadniczej służby wojskowej w wojskowej jednostce budżetowej*, praca dyplomowa, SGH, Warszawa 2003, s. 30.

## Klasyfikacja wartości niematerialnych i prawnych



Źródło: *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 125.

Typowymi rodzajami wartości niematerialnych i prawnych są: prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wartość firmy, koszty zakończonych prac rozwojowych o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok.

Przez pojęcie „**know-how**” rozumie się wartości odzwierciedlające uzyskane informacje związane z wiedzą niezbędną do wytworzenia określonego wyrobu, handlową, naukową lub organizacyjną.

Do **kosztów prac rozwojowych** zalicza się prowadzone przez jednostkę na własne potrzeby prace, które zostały zakończone przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii. Ponadto powinny one spełniać następujące warunki:

- produkt lub technologia wytwarzania zostały ściśle określone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych są wiarygodnie ustalone;
- techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana; na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub o stosowaniu danej technologii;
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte – według przewidywań – spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub z zastosowania tej technologii<sup>70</sup>.

Warto zaznaczyć, że stosowane w wojskowej jednostce budżetowej programy komputerowe nie stanowią oddzielnej grupy wartości niematerialnych i prawnych, lecz są to albo autorskie prawa majątkowe, albo licencje.

Przez pojęcie **należności długoterminowych** rozumie się te należności, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

<sup>70</sup> *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 126.

Zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w rachunkowości krajów Europy Zachodniej obecnie wyodrębnia się w Polsce **inwestycje długoterminowe**.

Inwestycje są to aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend lub innych pożytków. Charakteryzują się tym, że nie są użytkowane przez jednostkę, lecz zostały nabyte w celu osiągnięcia tych korzyści.

Do inwestycji długoterminowych należą na przykład akcje długoterminowe papiery wartościowe, udzielone długoterminowe pożyczki, których termin zapłaty przypada co najmniej po upływie roku od daty, na jaką jest sporządzone sprawozdanie finansowe.

Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe obejmują aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz inne koszty rozliczane w okresie dłuższym niż 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.

Właściwie zorganizowany proces zaopatrywania wojskowej jednostki budżetowej w składniki aktywów trwałych ma bardzo ważne znaczenie, bowiem warunkuje racjonalne prowadzenie podstawowej działalności jednostki oraz wpływa na wysokość kosztów jej funkcjonowania.

### **3.2. Pojęcie i klasyfikacja aktywów obrotowych**

**Aktywa obrotowe** to inaczej majątek obrotowy, bieżący, płynny, na który składają się zasoby zużywane w krótkim okresie (poniżej 1 roku) lub w jednym cyklu gospodarczym.

Na aktywa obrotowe, oprócz zasobów o charakterze pieniężnym (środków pieniężnych), należności i krótkoterminowych papierów wartościowych, składa się rzeczowy majątek obrotowy, czyli zapasy. Są to przede wszystkim zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i produkcji niezakończonych, a w wojskowej jednostce budżetowej również amunicji i środków bojowych.

Rzeczowy majątek obrotowy można podzielić na dwie grupy:

1. Nabywany z zewnątrz przez daną jednostkę gospodarczą, do którego zaliczamy materiały i towary.

2. Wytwarzany przez daną jednostkę gospodarczą, do którego zaliczamy produkty gotowe i produkcję niezakończoną<sup>71</sup>.

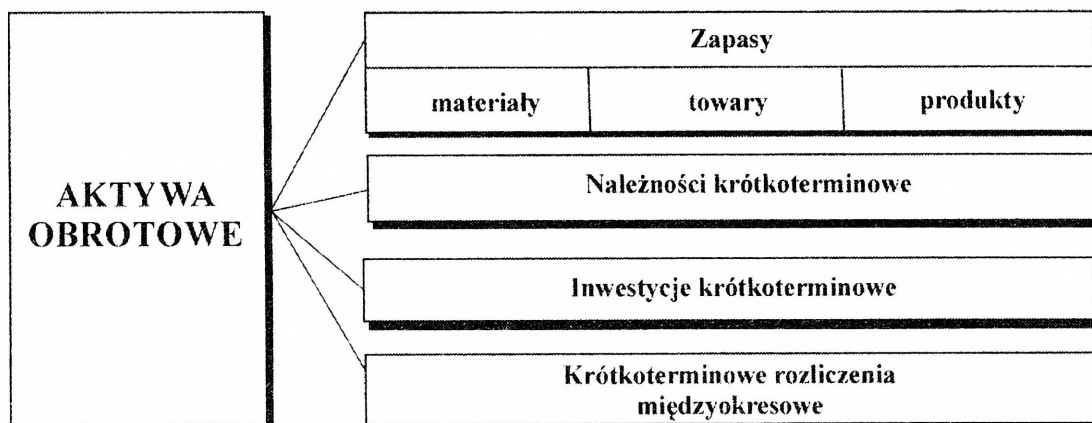
Podstawowy podział aktywów obrotowych przedstawia schemat 17.

**Należnościami** nazywa się kwoty pieniężne przysługujące jednostce gospodarczej od osób trzecich (prawnych i fizycznych), głównie z tytułu sprzedaży produktów gotowych, towarów, robót i usług. Należności krótkoterminowe występują wówczas, gdy moment sprzedaży nie pokrywa się z momentem otrzymania zapłaty. Ponadto mogą powstać należności od różnych instytucji, organizacji, pracowników itp.

---

<sup>71</sup> I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 176.

## Podstawowy podział aktywów obrotowych



Źródło: *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, PWE, Warszawa 2002, s. 26.

Wojskowa jednostka budżetowa, prowadząc działalność gospodarczą, wchodzi w stosunki umowne z różnymi kontrahentami. Wynikiem zawartych umów jest powstanie różnorodnych należności i zobowiązań, np. z tytułu najmu, opłat na rzecz budżetu.

Należności powstają w podmiocie sprzedającym produkty lub świadczącym usługi, a zobowiązania – w jednostce kupującej te produkty lub korzystającej z usług.

**Należności** są zasobami majątkowymi kontrolowanymi przez jednostkę gospodarczą o wiarygodnie określonej wartości. Powstały one w efekcie przeszłych zdarzeń, które spowodują wpływ korzyści ekonomicznych. Są to zatem środki pieniężne jednostki znajdujące się czasowo (do momentu spłaty) w dyspozycji kontrahentów. Należności krótkoterminowe są wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego<sup>72</sup>.

Inną grupę aktywów obrotowych stanowią **inwestycje krótkoterminowe**, do których zalicza się *aktywa finansowe* i *aktywa pieniężne*. Przez pojęcie krótkoterminowych aktywów finansowych rozumie się instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach. Zaliczone do aktywów obrotowych aktywa finansowe są płatne lub wymagalne, lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, lub od daty ich założenia, wystawienia, lub nabycia. W praktyce obejmują *krótkoterminowe papiery wartościowe*, czyli walory nabywane w celu dalszej odsprzedaży z zyskiem. Zalicza się do nich akcje i obligacje obcych podmiotów, także państwowych, bony skarbowe o terminie wykupu krót-

<sup>72</sup> Por. *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 157.

szym od jednego roku, licząc od dnia bilansowego w bilansie, w którym zostały ujęte<sup>73</sup>.

W wojskowej jednostce budżetowej mogą ponadto wystąpić znaki wartościowe (znaczki skarbowe, znaczki pocztowe, bilety kinowe, bilety na przejazd publicznymi środkami komunikacji itp.), czeki obce i weksle obce.

Niezwykle istotne są *środki pieniężne* czyli pieniądze (banknoty i monety) oraz jednostki pieniężne (rachunkowe) krajowe i zagraniczne tak w gotówce, jak i na rachunku bankowym lub w formie lokaty pieniężnej, czeki i weksle obce, jeżeli są one płatne w ciągu 3 miesięcy od daty ich wystawienia oraz metale szlachetne, jeżeli nie są zaliczane do rzeczowych składników majątku obrotowego<sup>74</sup>.

W wojskowej jednostce budżetowej środki pieniężne najczęściej występują jako:

- gotówka w kasie jednostki;
- środki pieniężne ulokowane na rachunkach bankowych;
- inne środki pieniężne, w tym środki pieniężne w drodze oraz mające zarazem charakter pieniężnych krótkoterminowych papierów wartościowych (czeki i weksle obce).

Środki pieniężne stanowią swoistą grupę aktywów obrotowych, dlatego też należy pamiętać, że obrót środkami pieniężnymi występuje w postaci obrotu gotówkowego i bezgotówkowego.

*Obrót gotówkowy* jest dokonywany przede wszystkim w drodze realizacji operacji kasowych i polega na przyjmowaniu i wypłacaniu gotówki, czeku gotówkowego bądź przekazu. W wojskowej jednostce budżetowej jest on stosowany najczęściej do opłacania bieżących wydatków, a także do realizacji określonych płatności, np. z tytułu wynagrodzeń, wypłaty zaliczek na określone cele, rozliczanie podróży służbowych. Obrót gotówkowy w zasadzie ogranicza się do drobnych wpłat i wypłat. Chroni to przed kradzieżami i nadużyciami, oszczędza czas pracy związany z liczeniem, konwojowaniem osób przenoszących gotówkę itp. Z tego względu wojskowe jednostki budżetowe powinny przechowywać w kasie tylko niewielką część środków pieniężnych, tzw. *pogotowie kasowe*, którego wysokość zależy od rozmiarów obrotu gotówkowego oraz od zabezpieczenia samej kasy i powinno być ogłoszone w formie pisemnej przez kierownika – dowódcę wojskowej jednostki budżetowej. Na pokrycie większych wydatków, np. wypłaty wynagrodzeń czy uposażeń, pobiera się gotówkę z banku. Nadwyżki gotówki w kasie ponad pogotowie kasowe są wpłacane do banku na rachunek bieżący. Za prawidłowość operacji kasowych oraz za stan gotówki w kasie jest odpowiedzialny kasjer. Wszystkie obroty gotówkowe powinny być udokumentowane źródłowymi *dowodami kasowymi*. Stan gotówki w kasie powinien być zgodny z saldem wynikającym ze sporządzonego raportu kasowego. *Raporty kasowe* sporządza się za kolejne dni. Można sporządzać raporty kasowe za okresy kilkudniowe, ale wów-

---

<sup>73</sup> Zob. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 86.

<sup>74</sup> Zob. *Leksykon rachunkowości*, pod red. nauk. E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996, s. 211.

czas należy zaznaczyć, w uwagach lub na marginesie, stan kasy na poszczególne dni objęte raportem kasowym.

Wojskowe jednostki budżetowe, przyjmujące dochody budżetowe do kasy lub za pośrednictwem poczty, obowiązane są do przekazania ich w dniu pobrania (wpływu) na rachunek bieżący – subkonto dochodów budżetowych. W uzasadnionych wypadkach, w zależności od wysokości przyjętej gotówki oraz właściwego jej zabezpieczenia, kierownik jednostki – dowódca może podjąć decyzję (wskazane jest, aby była ona na piśmie) określającą częstotliwość przekazywania gotówki do banku.

Przychody i rozchody gotówki z kasy są dokumentowane formularzami powszechnego użytku, nieudokumentowane uznaje się za *niedobory* lub *nadwyżki gotówki*. Niedobory, o ile kierownik – dowódca jednostki nie zadecyduje inaczej, obciążają kasjera. Zweryfikowane nadwyżki kasowe są przekazywane na dochody budżetowe.

W wojskowych jednostkach budżetowych *nie wolno dokonywać wydatków z wpływów pobranych do kasy z tytułu dochodów budżetowych* (na wydatki budżetowe gotówkę pobiera się z rachunku bieżącego jednostki, przestrzegając oznaczenie właściwego paragrafu klasyfikacji budżetowej).

Środki pieniężne w kasie powinny być inwentaryzowane na ostatni dzień każdego roku obrotowego oraz w wypadku każdej zmiany kasjera, szkód losowych, kradzieży, włamań i innych zdarzeń mogących mieć wpływ na stan gotówki, również w sposób niezapowiedziany celem zapewnienia skutecznej ich ochrony<sup>75</sup>.

*Obrót bezgotówkowy* polega na regulowaniu rozrachunków między podmiotami za pośrednictwem i pod kontrolą banku, który na polecenie dłużnika przenosi odpowiednią kwotę z jego rachunku na rachunek wierzyciela.

*Rozliczenia bezgotówkowe* wojskowej jednostki budżetowej mogą być prowadzone w formie:

- polecenia przelewu,
- polecenia zapłaty,
- czeków rozrachunkowych.

*Polecenie przelewu* stanowi udzieloną bankowi dyspozycję dłużnika obciążenia jego rachunku określoną kwotą i uznania tą kwotą rachunku wierzyciela. Stroną inicjującą rozliczenie jest płatnik. Bank wykonuje dyspozycję dłużnika w trybie przewidzianym w umowie rachunku bankowego.

*Polecenie zapłaty* (pobrania) jest udzieloną bankowi przez wierzyciela dyspozycją uznania jego rachunku określoną kwotą i obciążenia nią wskazanego dłużnika. W odróżnieniu od polecenia przelewu stroną inicjującą rozliczenie jest wierzyciel.

*Czek rozrachunkowy* jest formą dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku bankowym. Czek stanowi dla banku zlecenie (dyspozycję) wystawcy czeku dokonania przelewu określonej sumy pieniędzy (kwoty, na jaką czek został wystawiony) z rachunku zleceniodawcy na rachunek odbiorcy. Czeki

---

<sup>75</sup> Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 77.

mogą być na wniosek wystawcy potwierdzone przez bank. Jest to równoznaczne z rezerwacją na określony czas (zwykle 10 dni od daty jego wystawienia) odpowiedniej kwoty na pokrycie czeku. Czeki potwierdzone zawierają klauzulę „czek potwierdzony” i kwotę zabezpieczenia.

W wojskowej jednostce budżetowej mogą funkcjonować następujące *rachunki bankowe*:

1. Rachunek bieżący:
  - subkonto wydatków budżetowych;
  - subkonto dochodów budżetowych.
2. Rachunek środków specjalnych.
3. Rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.
4. Rachunek pomocniczy sum depozytowych i sum na zlecenie.
5. Inne rachunki bankowe (mogą dotyczyć akredytywy bankowej, środków obcych na inwestycje, środków trwałych w budowie, czeków potwierdzonych).

Finansowanie działalności wojskowych jednostek budżetowych odbywa się ze środków otrzymywanych od dysponenta wyższego stopnia. Środki te wpływają na *rachunek bieżący* jednostki, z którego są podejmowane na finansowanie zadań przewidzianych planem wydatków danego roku budżetowego i ujmowane według określonych podziałek klasyfikacji budżetowej.

*Wojskowe jednostki budżetowe muszą otwierać rachunki bankowe dochodów i wydatków w Narodowym Banku Polskim*<sup>76</sup>.

*Rachunek środków specjalnych.* W wojskowej jednostce budżetowej środki specjalne tworzy się zgodnie z art. 21 ustawy o finansach publicznych (DzU 1998, nr 155, poz. 1014, ze zm.) lub na podstawie innych ustaw, np. Ustawy z dnia 25 maja 2001 roku o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowania Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w latach 2001–2006 (DzU 2001, nr 76, poz. 804).

*Rachunek zakładowego funduszu świadczeń socjalnych* służy do ewidencji środków funduszu świadczeń socjalnych tworzonego na podstawie:

1. Ustawy z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (DzU 1996, nr 70, poz. 335, ze zm.).
2. Rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 6 grudnia 1994 roku w sprawie sposobu tworzenia i gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pracowników cywilnych wojska oraz wysokości odpisu na ten fundusz (DzU 1994, nr 132, poz. 678).

W wojskowej jednostce budżetowej na koniec każdego miesiąca ustala się stan zaangażowania różnych środków w finansowanie świadczeń socjalnych (lub odwrotnie) i dokonuje stosownych refundacji za pomocą przelewu środków między

---

<sup>76</sup> Rodzaje rachunków bankowych prowadzonych przez NBP dla państwowych jednostek budżetowych oraz dla środków pozabudżetowych zostały określone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez NBP informacji i sprawozdań z wykonywania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa (DzU 2000, nr 122, poz. 1335).

rachunkami bankowymi (przelewy mogą być złożone w banku na początku następnego miesiąca).

*Sumy depozytowe* są to środki, które przejściowo znajdują się w dyspozycji jednostki budżetowej. Obejmują one przede wszystkim pobrane wadia, zabezpieczenia i kaucje oraz sumy będące przedmiotem sporu w trakcie trwającego postępowania sądowego lub administracyjnego.

*Sumy na zlecenie* to środki pieniężne, które zostały przekazane na sfinansowanie zadania poleconego do realizacji przez daną jednostkę. Jeśli z rozliczenia wynika, iż nie wszystkie środki zostały wydatkowane, nadwyżka zostaje przekazana zleciodawcy<sup>77</sup>.

Zobowiązania pieniężne mogą być regulowane także przez rozliczenia planowe, okresowe rozliczenia saldami oraz kartami kredytowymi (bankomatowymi). Nową formą są rozliczenia bezgotówkowe dokonywane za pomocą weksli. Na uwagę zasługuje również fakt coraz większego wykorzystywania przez kierowników – dowódców bankowych systemów informatycznych służących do rozliczeń pieniężnych za pomocą internetu, np. „*enbepe*” służący do rozliczeń z Narodowym Bankiem Polskim.

**Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe** obejmują aktywowane koszty dotyczące przyszłych okresów, które podlegają rozliczeniu w okresie krótszym niż 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.

Na majątek obrotowy, oprócz inwestycji, należności i krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych, składa się rzeczowy majątek obrotowy, czyli zapasy. Są to zapasy *materiałów, towarów i produktów*.

W wojskowej jednostce budżetowej, z racji jej nieprodukcyjnego i niezarobkowego charakteru, na rzeczowy majątek obrotowy składać się będą przede wszystkim zapasy materiałów, gdyż do *towarów* zalicza się rzeczowe składniki majątku nabyte przez jednostkę w celu sprzedaży, natomiast pojęcie produktów obejmuje *produkty gotowe* (składniki majątku, które przeszły wszystkie fazy produkcyjne i zostały przeznaczone do sprzedaży innym jednostkom gospodarczym, np. wyroby gotowe, usługi wykonane, zakończone roboty budowlane) i *produkcję niezakończoną* (produkcja w toku oraz półfabrykaty, czyli niegotowe jeszcze produkty pochodzące z własnej produkcji, a ponadto wykonywane roboty i usługi przed ich zakończeniem).

*Materiały* to surowce i inne materiały podstawowe, półfabrykaty obcej produkcji, materiały pomocnicze, opakowania, paliwa, części zamienne maszyn i urządzeń, odpadki użytkowe, a także inwentarz żywy hodowlano-ubojowy, hodowlany z przeznaczeniem na cele żywienia zbiorowego prowadzonego przez jednostkę. Do materiałów zalicza się ponadto *amunicję i środki bojowe*. Surowcem są również artykuły spożywcze zużywane do przygotowania posiłków (w stołówkach żołnierskich).

---

<sup>77</sup> Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 82.

Zakupione materiały ujmowane w ewidencji wykazuje się w księgach rachunkowych według cen ich nabycia. Jeżeli nie jest możliwe określenie tej ceny, w związku np. z nieodpłatnym przyjęciem, w tym w postaci darowizny, wycenę dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Składniki majątkowe otrzymane w ramach zaopatrzenia w naturze ujmuje się w księgach rachunkowych według cen określonych w dokumentach stanowiących podstawę ich przekazania.

### 3.3. Źródła finansowania majątku

Każda jednostka gospodarcza jest wyodrębniona majątkowo. Oznacza to, iż środki gospodarcze, które jednostka posiada, musiały zostać jej powierzone w trwałe lub czasowe użytkowanie<sup>78</sup>. Źródła pochodzenia środków gospodarczych, czyli źródła finansowania, wskazują „kto” wyposażył jednostkę gospodarczą w odpowiednie środki gospodarcze. W rachunkowości środki gospodarcze muszą mieć określone wartościowo swoje źródła pochodzenia, czyli źródła ich sfinansowania, wskazujące na właścicieli danej jednostki, którzy na trwałe wyposażyli daną jednostkę w środki oraz na wierzycieli jednostki, którzy przekazali jednostce środki na pewien okres. Źródła pochodzenia środków gospodarczych (*właścicielem majątku wojskowych jednostek gospodarczych jest Skarb Państwa*), w zależności od tego czy je przekazał właściciel danej jednostki, czy też osoby trzecie, określa się jako:

- **kapitał (fundusz) własny**,
- **kapitał (fundusz) obcy** – zobowiązania.

**Kapitał (fundusz) własny** stanowi równowartość środków gospodarczych wniesionych na stałe (trwale) do jednostki gospodarczej przez jej właściciela (właścicieli) oraz wygospodarowanych przez samą jednostkę w toku jej działalności, w rezultacie zatrzymania na własne potrzeby części zysku. Kapitały własne, które w jednostkach państwowych i spółdzielniach są nazywane funduszami, zaś w spółkach i przedsiębiorstwach jednoosobowych kapitałami, można dalej podzielić na **kapitały (fundusze) powierzone** oraz **kapitały (fundusze) samofinansowania**.

Przez *kapitał (fundusz) samofinansowania* rozumie się głównie kapitał (fundusz) tworzony z pozostającej w jednostce części wygospodarowanego zysku, która jest przeznaczana na uzupełnienie kapitałów (funduszy) własnych podmiotu gospodarczego.

W wojskowej jednostce budżetowej, z racji jej niezarobkowego charakteru gospodarczego, źródłem finansowania środków gospodarczych jest fundusz powierzony, nazywany funduszem jednostki.

---

<sup>78</sup> J. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości...*, op. cit., s. 28.

**Fundusz jednostki** jest więc funduszem własnym, powierzonym przez Skarb Państwa, reprezentującym równowartość majątku trwałego oraz obrotowego w zakresie podstawowej działalności jednostki budżetowej.

W chwili powołania wojskowej jednostki budżetowej wartość funduszu oznacza wartość pierwszego wyposażenia w składniki majątku trwałego i obrotowego. Wkład funduszu jest z reguły bezterminowy, lecz jego wielkość może ulegać zmianom.

Fundusz jednostki, jako fundusz własny, jest pojęciem abstrakcyjnym, nie należy więc identyfikować go z określonymi składnikami majątkowymi. Każdy fundusz powinien mieć pokrycie w składnikach majątkowych, ale nie należą do niego ani zapasy materiałów, ani pozostałości środków pieniężnych na rachunku bankowym, ani park maszyn i urządzeń technicznych, którym rozporządza jednostka. Fundusz stanowi równowartość, nieoznaczonego pod względem stanu rzeczowego, majątku pozostającego w jednostce gospodarczej<sup>79</sup>.

Źródłem pochodzenia wszystkich pozostałych środków gospodarczych są tzw. **kapitały (fundusze) obce**.

**Kapitał (fundusz) obcy** wojskowej jednostki budżetowej stanowi źródło finansowania składników majątku będących wprawdzie własnością innych podmiotów gospodarczych i instytucji, ale znajdujących się w dyspozycji danej jednostki. W określonym terminie jednostka jest zobowiązana zwrócić obce składniki majątku lub ich równowartość właścicielom tego majątku. Z tego względu źródła pochodzenia majątku obcego nazywa się zwykle **zobowiązaniami**. Przez to pojęcie rozumie się wynikający z przyszłych zdarzeń obowiązek wykonania określonych świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki.

W wojskowej jednostce budżetowej występują zobowiązania:

- wobec dostawców,
- publicznoprawne,
- wobec pracowników.

*Zobowiązania wobec dostawców* występują wówczas, gdy moment dostawy materiałów, towarów itp. wyprzedza moment zapłaty za tę dostawę. W okresie między dniem otrzymania dostawy a dniem uregulowania zobowiązania jednostka jest w posiadaniu środków gospodarczych, które czasowo nie są jej własnością. Występują wówczas dwie strony określane jako dłużnik (odbiorca) i wierzyciel (dostawca).

Do *zobowiązań publicznoprawnych* zalicza się przede wszystkim naliczone, lecz jeszcze niezapłacone podatki (dochodowy, od towarów i usług – VAT, od nieruchomości itp.), opłaty i obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe). Są to zobowiązania wobec budżetów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, PFRON itp.

---

<sup>79</sup> Por. J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw...*, op. cit., s. 17.

*Zobowiązania wobec pracowników* obejmują najczęściej rozliczenia z:

1) żołnierzami i pracownikami jednostki i innymi osobami fizycznymi z tytułu wypłat pieniężnych i świadczeń rzeczowych zaliczanych na mocy odrębnych przepisów do wynagrodzeń wynikających z umowy o pracę, stosunku służbowego, umowy agencyjno-prowizyjnej, umów zlecenia i umów o dzieło;

2) żołnierzami i pracownikami oraz innymi osobami z tytułu należności pieniężnych niepodjętych w terminie płatności;

3) żołnierzami i pracownikami oraz innymi osobami z tytułu należności pieniężnych wypłaconych przed terminem płatności – jeśli przewidują to obowiązujące przepisy.

W wojskowej jednostce budżetowej po upływie terminu płatności niepokwitowane na liście wypłat należności przyjmuje się do kasy, dokumentując to zbiorczym dowodem wpłat i dokonuje odpowiednich adnotacji na liście. **Przedawnione niepodjęte należności** pieniężne podlegają zaliczeniu na dochody budżetowe, niezależnie od źródła ich sfinansowania.

Ogólne **terminy przedawnienia** zobowiązań (także należności, roszczeń) wynoszą:

1. 3 lata dla roszczeń i rozliczeń z tytułu działalności gospodarczej, a dla pozostałych rozliczeń 10 lat, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej;

2. 3 lata dla roszczeń wynikających ze stosunku pracy;

3. 1 rok od dnia, w którym zakład pracy uzyskał informację o wyrządzeniu przez pracownika szkody, jednak nie później niż w przeciągu 3 lat od wyrządzenia tej szkody;

4. 10 lat dla roszczeń stwierdzonych prawomocnym orzeczeniem sądu lub innego właściwego organu;

5. 3 lata z tytułu zobowiązań podatkowych;

6. 6 miesięcy z tytułu braków ilościowych.

Roszczenia powstają wskutek wątpliwości co do osoby dłużnika bądź wierzyciela, kwoty rozrachunku, terminu płatności; natomiast rozliczenia to należności i zobowiązania, w stosunku do których należy przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w celu ostatecznego ich potwierdzenia lub odrzucenia.

Terminy przedawnienia nie ulegają skróceniu lub przedłużeniu w wyniku czynności prawnych. W trakcie tych czynności ulegają zawieszeniu, a w niektórych sytuacjach mogą ulec przerwaniu.

Do ewidencji zobowiązań wobec pracowników prowadzi się imienną ewidencję szczegółową w postaci kart wynagrodzeń (uposażeń) lub (częściej) systemu informatycznego (*Prosta K* – dla żołnierzy zawodowych, *Prosta C* – dla pracowników, *LUZ* – dla żołnierzy służby zasadniczej), obejmującą wszystkie tytuły wypłat stanowiące podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ewidencja ta powinna być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie podstawy do naliczeń zasiłków, emerytur, rent oraz podatków obciążających pracowników. W ewidencji tej uwzględnia się także świadczenia otrzymywane przez żołnierza, pracownika w innych jednostkach, o ile przepisy podatkowe tak stanowią (np.

w dochodach żołnierza uwzględnia się świadczenia pieniężne pobrane od Wojskowej Agencji Mieszkaniowej na podstawie odpowiedniej informacji podatkowej)<sup>80</sup>.

Omawiając kapitały obce należy pamiętać, że pożyczki i kredyty bankowe stanowią zobowiązanie z tytułu pożyczonych przez podmiot gospodarczy środków pieniężnych na określony cel. Pożyczki tym różnią się od kredytów, że udzielają je osoby prawne lub fizyczne niebędące bankami. Wojskowa jednostka budżetowa jako podmiot finansów publicznych nie może korzystać z tej formy zobowiązań. Na uwagę, w tym miejscu, zasługuje stosowana w niektórych wojskowych jednostkach budżetowych instytucja tzw. strony trzeciej (jest to możliwość podpisania przez wojskową jednostkę budżetową umowy z innym podmiotem gospodarczym, dotyczącej przedsięwzięcia gospodarczego finansowanego z uzyskanych przez ten podmiot pożyczek bądź kredytów).

### 3.4. Bilans majątkowy

Do oceny stanu majątkowego i finansowego (źródeł pochodzenia środków) jednostki gospodarczej niezbędne są informacje dotyczące zarówno struktury, jak i źródeł pochodzenia majątku. Zestawienie majątku (środków gospodarczych) i źródeł jego pochodzenia, uwzględniające wartość poszczególnych pozycji, określa się mianem **bilansu**<sup>81</sup>.

W bilansie ogół środków gospodarczych nazywa się **aktywami**, natomiast wszystkie źródła pochodzenia – **pasywami**. Bilans jednostki gospodarczej stanowi syntetyczne, dwustronne lub dwuczęściowe, wartościowe zestawienie wszystkich aktywów i pasywów jednostki, sporządzone na określony dzień i w określonej formie<sup>82</sup>. Zwyczajowo aktywa są wykazywane po lewej stronie, a pasywa po prawej stronie bilansu. Wobec tego, że w bilansie – po jednej i po drugiej stronie – są wykazywane te same środki, tylko ujęte z różnych punktów widzenia, *ogólna suma aktywów musi być równa ogólnej sumie pasywów*. Równość taka, określana mianem *równowagi bilansowej*, jest podstawową prawidłowością dotyczącą nie tylko bilansu jednostki gospodarczej, lecz również zasad funkcjonowania prowadzonej przez nią księgowości (sama nazwa bilans pochodzi od włoskiego słowa „bilancia”, co oznacza wagę lub z łacińskiego „bis lanx”, co oznacza dwie szalki wagi – podkreśla to charakterystyczną cechę, jaką jest równowaga aktywów i pasywów). Bilans przedstawia więc majątek i źródła jego pochodzenia w określonym momencie („fotografia na daną chwilę”), dając tym samym statyczny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Aby uzyskać obraz zmian aktywów i pasywów w ciągu roku, zamieszcza się w bilansie dane na początek i na koniec okresu. Stanowi to jakby połączenie dwóch lat obrotowych. Dla jednego roku jest on

<sup>80</sup> Por. *Jednolity zakładowy plan kont...*, op. cit., s. 75.

<sup>81</sup> J. Matuszewicz, P. Matuszeiwcz, *Rachunkowość od podstaw...*, op. cit., s. 19.

<sup>82</sup> *Podstawy rachunkowości*, pod red. nauk. K. Sawickiego, op. cit., s. 301.

bilansem końcowym, a dla roku następnego bilansem początkowym. Oznacza to, że na podstawie bilansu zamyka się i otwiera księgi rachunkowe. W bilansie powinna być również zachowana określona kolejność pozycji aktywów i pasywów. Wynika ona z IV dyrektywy EWG i oznacza, że poszczególne pozycje aktywów grupuje się według kryterium rosnącej płynności, a pasywa według kryterium rosnącej wymagalności spłaty<sup>83</sup>.

Bilans spełnia ponadto istotne funkcje w ewidencji, sprawozdawczości i zarządzaniu podmiotem gospodarczym.

W wojskowej jednostce budżetowej spełnia on głównie dwojaką funkcję:

1. Jest dokumentem księgowym jako bilans zamknięcia kończącego się roku obrotowego i jako bilans otwierający kolejny rok sprawozdawczy.

2. Jest sprawozdaniem finansowym określającym na dany dzień bilansowy wartość składników majątku (aktywów) i źródeł ich finansowania (pasywów).

Powinien on być sporządzony poprawnie pod względem merytorycznym i formalnorachunkowym. Poprawność merytoryczna bilansu polega na tym, iż zawiera on rzeczywiste dane o aktywach i pasywach jednostki na dany dzień bilansowy wynikające z prowadzonych ksiąg rachunkowych, których salda zostały potwierdzone przeprowadzoną inwentaryzacją. Poprawność formalna polega na umieszczeniu wszystkich wymaganych informacji, a więc na podaniu:

1. Nazwy i adresu wojskowej jednostki budżetowej;

2. Wyrazu „bilans” i określeniu momentu bilansowego;

3. Wyszczególnieniu i określeniu wartości grup poszczególnych aktywów i pasywów;

4. Określeniu ogólnej wartości sumy bilansowej aktywów i pasywów;

5. Podpisów osób odpowiedzialnych za właściwe i rzetelne dane oraz osoby sporządzającej bilans;

6. Daty i miejsca sporządzenia bilansu<sup>84</sup>.

Bilans sporządza się według wzoru określonego w przepisach normatywnych<sup>85</sup>.

Wzór bilansu dla wojskowej jednostki budżetowej przedstawia załącznik 1.

Wojskowe jednostki budżetowe kontynuujące działalność, sporządzają bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), to jest na dzień 31 grudnia, w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Bilans jednostki podpisuje kierownik jednostki – dowódca i główny księgowy, i składa do dnia 31 marca roku następnego, odpowiednio dysponentowi środków budżetowych wyższego stopnia.

Bilans ma dużą wartość poznawczą do oceny działalności gospodarczej i podejmowania decyzji w jednostce. Stanowi najważniejsze źródło badania sytuacji finansowej i majątkowej oraz podstawę oceny prawidłowości wykorzystania środków budżetowych wojskowych jednostek budżetowych.

---

<sup>83</sup> Zob. T. Wojtania, *Podstawy rachunkowości budżetowej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 28.

<sup>84</sup> Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego...*, op. cit., s. 117.

<sup>85</sup> Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. ..., op. cit.

## Wzór bilansu wojskowej jednostki budżetowej

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej		BILANS jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej		Adresat	
..... Numer Identyfikacyjny REGON		sporządzony na dzień ..... 200... r.		Wysłać bez pisma przewodniego	
AKTYWA		Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASywa	
				Stan na początek roku	Stan na koniec roku
<b>A. Aktywa trwałe</b>				<b>A. Fundusz</b>	
I. Wartości niematerialne i prawne				I. Fundusz jednostki	
II. Rzeczowe aktywa trwałe				II. Wynik finansowy netto	
1. Środki trwałe				1.1. Zysk netto (+)	
1.1. Grunty				1.2. Strata netto (-)	
1.2. Budynek, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej				III. Nadwyżka środków obrotowych (+)	
1.3. Urządzenia techniczne i maszyny				IV. Odpisy z wyniku finansowego (-)	
1.4. Środki transportu				V. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek	
1.5. Inne środki trwałe				VI. Inne	
2. Inwestycje rozpoczęte (środki trwałe w budowie)				<b>B. Fundusze celowe</b>	
3. Środki przekazane na poczet inwestycji				1.1. ....	
III. Należności długoterminowe				1.2. ....	
IV. Długoterminowe aktywa finansowe				<b>C. Zobowiązania długoterminowe</b>	
1.1. Akcje i udziały				<b>D. Zobowiązania krótkoterminowe i fundusze specjalne</b>	
1.2. Papiery wartościowe długoterminowe				I. Zobowiązania krótkoterminowe	
1.3. Inne długoterminowe aktywa finansowe				1.1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek				1.2. Zobowiązania wobec budżetów	
<b>B. Aktywa obrotowe</b>				1.3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych	
I. Zapasy				1.4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń	
1.1. Materiały				1.5. Pozostałe zobowiązania	
1.2. Półprodukty i produkty w toku				1.6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)	
1.3. Produkty gotowe				1.7. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	
1.4. Towary				1.8. Rezerwy na zobowiązania	
II. Należności krótkoterminowe				II. Fundusze specjalne	
1.1. Należności z tytułu dostaw i usług				1.1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	
1.2. Należności od budżetów				1.2. Inne fundusze	
1.3. Należności z tytułu ubezpieczeń społecznych				<b>E. Rozliczenia międzyokresowe</b>	
1.4. Pozostałe należności				I. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	
1.5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych				II. Inne rozliczenia międzyokresowe	
III. Środki pieniężne				<b>F. Inne pasywa</b>	
1.1. Środki pieniężne w kasie					
1.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych					
1.3. Inne środki pieniężne					
IV. Krótkoterminowe papiery wartościowe					
V. Rozliczenia międzyokresowe					
<b>C. Inne aktywa</b>					
<b>Suma aktywów</b>				<b>Suma pasywów</b>	

.....  
Główny księgowy.....  
rok, miesiąc, dzień.....  
Kierownik jednostki

## Bibliografia

- Aleszczyk J., *Rachunkowość finansowa od postaw*, Wyższa Szkoła Bankowa, Poznań 1997.
- Anthony R.N., Young D.W., *Management Control in Nonprofit Organizations*, 4<sup>th</sup>, Irwin 1998.
- Brzezina W., *Ogólna teoria rachunkowości*, Politechnika Częstochowska, Częstochowa 1998.
- Budziak T., *Ile jest warte przedsiębiorstwo?*, Poltex, Warszawa 1991.
- Burzym E., *Rola i funkcja rachunkowości w roku 2000*, opracowanie finalne pod kierunkiem E. Burzym, „Zeszyty teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, numer specjalny, Warszawa 1994.
- Decyzja nr 171/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 31 lipca 2001 roku w sprawie wprowadzenia „Zasad metodycznych opracowania norm budżetowych i wskaźników kosztów utrzymania wojsk dla potrzeb planowania i prognozowania budżetowego w resorcie obrony narodowej oraz sposobu ustalania, wykorzystania, trybu wydawania oraz uaktualniania norm budżetowych i wskaźników kosztów (Dz. Urz. MON 2001, nr 14, poz. 116).
- Decyzja nr 179/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 29 września 1997 roku w sprawie utworzenia w oddziałach gospodarczych pionu głównego księgowego (Dz. Rozk. MON 1997, poz. 157).
- Decyzja nr 19/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 24 stycznia 2002 roku w sprawie planowania i wykonywania budżetu resortu obrony narodowej (Dz. Urz. MON 2002, nr 1, poz. 5).
- Decyzja nr 8/DB Dyrektora Departamentu Budżetowego z dnia 21 marca 2002 roku w sprawie wprowadzenia do stosowania „Jednolitego zakładowego planu kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych podległych Ministrowi Obrony Narodowej” (MON, Departament Budżetowy, sygn. Fin. 91/2002).
- Drury C., *Management and Cost Accountin*, Chapman and Hall, Boston 1990.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod redakcją E. Ruśkowskiego, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych, Warszawa 2000.
- Gabrusiewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
- Gaudement P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2000.
- Hielich E., *Rachunkowość jednostek samorządowych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2000.
- Jarocka E., *Finanse, finanse systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń, przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2002.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1979.
- Jarugowa A., *Międzynarodowe standardy rachunkowości 1994*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1994.
- Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1977.
- Karbowski M., *Podstawy rachunkowości wojska*, AON, Warszawa 1998.
- Katalog norm budżetowych, normatywów, wskaźników kosztów utrzymania stanów osobowych oraz stawek i równoważników pieniężnych obowiązujący w 2002 r.* (sygn. Fin. wewn. 72/2002).
- Kiziuikiewicz T., *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, „Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej” 1984, nr 5.

- Kołaczyk Z., *Zasady rachunkowości*, Wydawnictwo eMPi<sup>2</sup>, Materiały i podręczniki M. Pietraszewskiego, Poznań 1999.
- Kołodziej B., *Zasady gospodarki finansowej środkami specjalnymi w jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość Budżetowa” 2003, nr 18.
- Leksykon rachunkowości*, pod redakcją naukową E. Nowaka, PWN, Warszawa 1996.
- Leś R., *Oddział gospodarczy*, WAP, Warszawa 1983.
- Luty Z., *Procesy dynamiczne w rachunkowości*, PWN, Warszawa 1994.
- Matuszewicz J., Matuszewicz P., *Rachunkowość od podstaw w świetle ustawy o rachunkowości*, Wydawnictwo Zespołu Doradców Finansowo-Księgowych, Finans Serwis, Warszawa 1999.
- Messner Z., Binkowski B., *Podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1986.
- Messner Z., *Funkcje współczesnej rachunkowości* „Zeszyty Teoretyczne” Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, numer specjalny 1999.
- Messner Z., *Podstawy rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.
- Nowak W., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa 1998.
- Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2000.
- Olchowicz J., *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1999.
- Organizacja rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową M. Dobii, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1999.
- Owsiak S., *Finanse publiczne teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999.
- Peche T., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988.
- Płaczek J., *Współczesne tendencje wydatków wojskowych w Polsce i na świecie*, AON, Warszawa 2003.
- Podstawy rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową K. Sawickiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002.
- Polak R., Telep J., *Kierunek armia zawodowa? – aspekty ekonomiczne przebudowy i modernizacji Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej*, Dom Wydawniczy Bellona, Warszawa 2002.
- Potoczny K., *Rachunkowość budżetowa*, Wydawnictwo eMPi<sup>2</sup>, Materiały i podręczniki M. Pietraszewskiego, Poznań 2001.
- Rachunkowość wojskowych jednostek budżetowych*, praca zbiorowa pod redakcją naukową L. Oleksyna, AON, Warszawa 1997.
- Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw, rachunek kosztów*, praca naukowa pod redakcją naukową D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2003.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU 2001, nr 153, poz. 1752).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (DzU 2000, nr 59, poz. 688).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 roku w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (DzU 1999, nr 50, poz. 511).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2000 roku w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i niepodatkowych należności budżetowych przez urzędy skarbowe jako organy podatkowe (DzU 2000, nr 77, poz. 876).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (DzU 2000, nr 122, poz. 1333).

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 stycznia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa (DzU 2001, nr 6, poz. 54).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa (DzU 2000, nr 122, poz. 1335).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (DzU 2001, nr 24, poz. 279).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2002 roku w sprawie szczegółowego sposobu i trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego (DzU 2002, nr 111, poz. 973).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 roku w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (DzU 2002, nr 234, poz. 1970).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 maja 1991 roku w sprawie praw i obowiązków głównych księgowych budżetów, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych (DzU 1991, nr 40, poz. 174).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 1997 roku w sprawie szczegółowego trybu przekazywania mienia Skarbu Państwa Agencji Mienia Wojskowego (DzU 1997, nr 100, poz. 620).
- Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 6 grudnia 1994 roku w sprawie sposobu tworzenia i gromadzenia środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pracowników cywilnych wojska oraz wysokości odpisu na ten fundusz (DzU 1994, nr 132, poz. 678).
- Siwoń B., *Informacyjna funkcja rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1977.
- Słomiany W., *Koszty szkolenia żołnierzy zasadniczej służby wojskowej w wojskowej jednostce budżetowej*, praca dyplomowa, SGH, Warszawa 2003.
- Sokołowski A., *Rachunek kosztów w oddziale gospodarczym*, AON, Warszawa 1996.
- Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych* (Dz. Urz. Ministra Finansów 2003, nr 3, poz. 13).
- Standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (Dz. Urz. Ministra Finansów 2003, nr 3, poz. 14).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (DzU 1994, nr 121, poz. 591, ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych (DzU 1998, nr 155, poz. 1014, ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 listopada 2000 roku o zmianie ustawy o rachunkowości (DzU 2000, nr 113, poz. 1186).
- Ustawa z dnia 26 czerwca 2003 roku o zmianie ustawy o rachunkowości (DzU 2003, nr 139, poz. 1324).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000, nr 54, poz. 654).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (DzU 1997, nr 137, poz. 926).
- Ustawa z dnia 10 czerwca 1994 roku o zamówieniach publicznych (DzU 1998, nr 119, poz. 773, ze zm.).
- Ustawa z dnia 25 maja 2001 roku o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych RP w latach 2001–2006 (DzU 2001, nr 76, poz. 804).
- Ustawa z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (DzU. 1996, nr 70, poz. 335, ze zm.).
- Winiarska K., Wołoszyn A.J., *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Wojtania T., *Podstawy rachunkowości budżetowej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.

- Wskazówki metodyczne dla kierowników jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych w zakresie stosowania art. 28a i 28b ustawy o finansach publicznych* (pismo DB nr 2265/4 z dnia 31.07.2001 r.).
- Wykaz uzbrojenia i sprzętu wojskowego o charakterze środków trwałych*, Wyd. Szt. Gen. 1482/97, Warszawa 1997.
- Zarządca aspekty rachunkowości*, praca zbiorowa pod redakcją naukową T. Kiziukiewicza, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- Ziętowska I., *Organizacja rachunkowości w wojskowych jednostkach budżetowych*, „Rachunkowość Budżetowa” 1999.
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 2002.
- Zysnarska A., *Rachunkowość finansowa sektora budżetowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1999.

# Wykaz schematów, tabel i załączników

## A. SCHEMATY

1. Ewidencja w ujęciu kasowym .....	15
2. Cechy rachunkowości .....	17
3. Związki rachunkowości z funkcjami zarządzania w podmiocie gospodarczym .....	19
4. Funkcje rachunkowości .....	20
5. Cykl planowania zarządczego i kontroli w jednostkach sektora publicznego .....	22
6. Szczegółowe funkcje rachunkowości .....	23
7. Zasady rachunkowości .....	25
8. Graficzna interpretacja wojskowej jednostki budżetowej .....	31
9. Powiązanie wojskowej jednostki budżetowej z budżetem .....	32
10. Struktura dysponentów budżetu MON .....	34
11. Powiązania występujące między jednostką budżetową a podmiotami gospodarki pozabudżetowej .....	35
12. Modelowa struktura organizacyjna pionu głównego księgowego wojskowej jednostki budżetowej .....	45
13. Obieg sprawozdań finansowych w sektorze budżetowym .....	49
14. Ogólny podział majątku .....	51
15. Podstawowy podział aktywów trwałych .....	52
16. Klasyfikacja wartości niematerialnych i prawnych .....	56
17. Podstawowy podział aktywów obrotowych .....	58

## B. TABELLE

Przykład planu finansowego środka specjalnego .....	36
---	----

## C. ZAŁĄCZNIKI

Wzór bilansu wojskowej jednostki budżetowej .....	68
---	----



---

## Publikacje Akademii Obrony Narodowej

---

**do nabycia w Wydziale Wydawniczym AON  
al. gen. A. Chruściela 103, bl. 2  
00-910 Warszawa,  
tel. 681 40 55, tel./faks 681 37 52**

- S. Bartosiewicz, M. Mróz – Zaopatrywanie jednostek wojsk lotniczych i obrony powietrznej w techniczne środki materiałowe techniki naziemnej – 7,00 zł
- Bezpieczne niebo. Materiały z konferencji naukowej – 14,00 zł
- J. Bieńkowski, R. Stępień (red.) – Edukacja pedagogiczna w wyższej uczelni wojskowej – 16,00 zł
- H. Binkowski (red.) – OBWE w procesie umacniania bezpieczeństwa europejskiego – 16,00 zł
- A. Bujak – Praca w terenie na szczeblach taktycznych według standardów NATO – 10,00 zł
- W. Chojnacki – Socjologiczne aspekty tendencji instytucjonalno-organizacyjnego rozwoju wojska – 16,00 zł
- R. Chrobak i in. – Działania bojowe dywizji – 15 zł
- M. Cieślarczyk, P. Krawczyk, Z. Korulczyk – Poradnik metodyczny autorów prac kwalifikacyjnych – 8,00 zł
- M. Cieślarczyk, M. Chojnacki, A. Radomyski – Współpraca cywilno-wojskowa (CIMIC) w siłach zbrojnych (SP) RP – 13,00 zł
- M. Cieślarczyk (red.) – Metody, techniki i narzędzia badawcze oraz elementy statystyki – 13,00 zł
- A. Ciupiński, M. Zajac (red.) – Wybrane problemy walki z terroryzmem międzynarodowym – 17 zł
- A. Ciupiński (red.) – Dyplomacja wielostronna – 25,00 zł
- A. Ciupiński – Podstawowe elementy polityki bezpieczeństwa i obrony RP – 15,00 zł
- A. Ciupiński, R. Białoskórski – Wczesne ostrzeganie i zapobieganie współczesnym konfliktom zbrojnym w strategii Sojuszu Północnoatlantyckiego – 7,00 zł
- A. Ciupiński, H. Binkowski, A. Legucka – Bezpieczeństwo w stosunkach międzynarodowych – 30,00 zł
- T. Compa – Zarządzanie przestrzenią powietrzną – 10,00 zł
- J. Czaja – Stolica apostolska wobec integracji europejskiej – 15,00 zł
- K. Czajka – Użycie artylerii w obronie oddziału – 8,00 zł
- P. Daniluk – Radiostacje pola walki – 10,00 zł
- A. Dawidczyk – Nowe wyzwania, zagrożenia i szanse dla bezpieczeństwa Polski u progu XXI w. – 9,00 zł
- P. Dela, J. Wolejszo – Wsparcie komputerowe ćwiczeń wojskowych 16 zł
- Dowodzenie lotnictwem sił powietrznych w działaniach wojsk lądowych (praca zbiorowa) – 15,00 zł
- W. Drażczyk – Logistyka sił powietrznych w działaniach wielonarodowych – 9,00 zł
- A. Fellner – Zautomatyzowane systemy kontroli ruchu lotniczego przestrzeni powietrznej – 20,00 zł
- M. Flemming – Międzynarodowe prawo humanitarne konfliktów zbrojnych – 45,00 zł
- P. Gawliczek, J. Pawłowski – Zagrożenia asymetryczne – 14,00 zł
- M. Gąska, A. Ciupiński – Międzynarodowe prawo humanitarne konfliktów zbrojnych – 21,00 zł
- A. Glen, W. Marud – Kontrola przestrzeni powietrznej w czasie kryzysu i wojny – 18,00 zł
- J. Gotowała – Lotnictwo XXI wieku – 11,00 zł
- J. Groskrejc – Antropologiczne i aksjologiczne aspekty edukacji oficerów – 10,00 zł
- J. Halik – Metodyka opracowania pracy magisterskiej i studyjnej – 15,00 zł
- J. Halik, J. Wolejszo – Ćwiczenia wojskowe sił zbrojnych RP w aspekcie interoperacyjności w ramach NATO – 14,00 zł
- M. Huzarski (red.) – Taktyka ogólna wojsk lądowych – 21,00 zł
- K. Jałoszyński – Terroryzm antyizraelski – 12,00 zł
- K. Jałoszyński – Terroryzm czy terror kryminalny w Polsce? – 12,00 zł
- K. Jałoszyński – Zagrożenie terroryzmem w wybranych krajach Europy Zachodniej oraz w Stanach Zjednoczonych – 12,00 zł
- J. Janczak – Zakłócanie informacyjne – 12,00 zł
- Cz. Jarecki – Użycie wojsk raketowych i artylerii w operacji – 13,00 zł
- T. Jemiolo – Globalizacja. Szanse i zagrożenia – 8,00 zł
- T. Jemiolo, K. Malak (red.) – Bezpieczeństwo zewnętrzne Rzeczypospolitej Polskiej – 25,00 zł
- A. Józwiak, Cz. Marcinkowski – Wybrane problemy współczesnych operacji pokojowych – 18,00 zł
- M. Juszczyk – Wsparcie działań przez państwo gospodarza – 14 zł
- L. Kanarski, P. Gawliczek – Przywództwo w armiach NATO – 9,00 zł
- L. Kanarski, B. Rokicki (red.) – Teoria i praktyka przywództwa wobec wyzwań edukacyjnych – 24,00 zł
- J. Kardas, K. Loranty – Wybrane problemy bezpieczeństwa i obronności państwa w opiniach pracowników administracji publicznej – 12,00 zł
- J. Kardas, K. Loranty – Instytucjonalizacja przygotowania obronnego kadr administracji – 15,00 zł
- J. Karpowicz, Z. Chojnacki – Bezpieczeństwo lotów – 10,00 zł
- J. Karpowicz, E. Cieślak – Lotnictwo wsparcia w sojusznich działaniach powietrznych – 17 zł
- J. Karpowicz, K. Kozłowski – Bezzałogowe statki powietrzne i miniaturowe aparaty latające – 18 zł
- J. Karpowicz – Współczesne konstrukcje lotnicze – 20,00 zł

- Cz. Kaćki – Siły wielonarodowe do misji pokojowych – 15 zł
- Cz. Kaćki – Izrael. Jego wpływ na rozwój sytuacji w regionie Bliskiego Wschodu – 15,00 zł
- Kierowanie mobilnymi systemami łączności wojsk lądowych (praca zbiorowa) cz.I – 14 zł, cz.II – 8 zł, cz.III. – 12 zł
- W. Kitler (red.) – Obrona cywilna (niemilitarna) w obronie narodowej III RP – 25,00 zł
- W. Kitler – Obrona narodowa III RP. Pojęcie. Organizacja. System (rozprawa habilitacyjna) – 24,00 zł
- W. Kitler – Obrona narodowa w wybranych państwach demokratycznych – 14,00 zł
- Z. Klawitter – Rola i zadania zespołu wsparcia personalnego na stanowisku dowodzenia BZ/BPanc – 7,00 zł
- T. Kocharński – Logistyka międzynarodowa – 12,00 zł
- T. Kocharński – Logistyka jako koncepcja zintegrowanego zarządzania – 18,00 zł
- T. Kocharński, S. Kurek – Konkurencyjność przedsiębiorstw – 15 zł
- M. Koziniński – Umowa offsetowa i inne formy udziału państwa w międzynarodowym obrocie gospodarczym – 10,00 zł
- M. Kozub – Lotnictwo w operacjach połączonych – 7,00 zł
- M. Kozub – Lotnictwo wojsk lądowych w operacjach połączonych – 8,00 zł
- M. Kozub – Lotnictwo w bojowym poszukiwaniu i ratownictwie – 8,00 zł
- J. Kręcikij – Współczesne kierowanie wojskami. Proces dowodzenia – 12,00 zł
- J. Kręcikij – Metodyka pracy sekcji dowodzenia oddziału i związku taktycznego – 13,00 zł
- J. Kręcikij – Wybrane problemy kierowania zgrupowaniami wielonarodowych sił połączonych – 14,00 zł
- R. Kwecka, M. Gryga – Siły specjalne w kontekście współczesnych zagrożeń – 15,00 zł
- K. Kubiak – Transport wojsk i ładunków wojskowych drogą morską przy użyciu statków handlowych – 12,00 zł
- L. Łukaszk – Międzynarodowe prawo pokoju i bezpieczeństwa – 20,00 zł
- L. Łukaszk – Dyplomacja współczesna a problemy prawa i bezpieczeństwa międzynarodowego – 20,00 zł
- L. Łukaszk – Europejskie prawo pokoju i bezpieczeństwa – 20,00 zł
- T. Majewski – Ankieta i wywiad w badaniach wojskowych – 9,00 zł
- T. Majewski – Kierownik – dowódca w organizacji – 12,00 zł
- T. Majewski – Miejsce celów, problemów i hipotez w procesie badań naukowych – 8 zł
- T. Majewski i in. – Planowanie w organizacji – 9 zł
- K. Malak – Polityka zagraniczna i bezpieczeństwa Białorusi – 18,00 zł
- J. Marczak (red.) – Samoorganizacja społeczeństwa na rzecz bezpieczeństwa powszechnego. Samoobrona powszechna III RP – 20,00 zł
- M. Marszałek – Siły powietrzne w operacjach ewakuacyjnych (według poglądów amerykańskich) – 13 zł
- M. Marszałek, A. Radomyski – Metodyka pracy zespołów funkcjonalnych na stanowisku dowodzenia brygady raketowej sił powietrznych – 25,00 zł
- Z. Maślak – Podstawy teorii informacji obrony powietrznej – 10,00 zł
- Z. Maślak (oprac.) – Informacje w obronie powietrznej – potrzeby, wymagania, zagrożenia. Materiały z sympozjum naukowego – 17,00 zł
- M. Michalec (oprac.) – Kierunki rozwoju rosyjskiej myśli teoretycznej i praktyki w zakresie użycia lotnictwa w walce – 14,00 zł
- J. Michniak (red.) – Projektowanie struktury organizacyjnej dowództwa brygady zmechanizowanej (pancernej) – 12,00 zł
- J. Michniak – Stanowiska dowodzenia w wojskach lądowych – 10 zł
- G. Nowacki – Informacja w walce zbrojnej. Materiały z sympozjum naukowego – 17,00 zł
- G. Nowacki – Strategiczne siły jądrowe wybranych państw – 14,00 zł
- G. Nowacki – Rozpoznanie satelitarne USA i Federacji Rosyjskiej – 8,00 zł
- G. Nowacki (red.) – Militaryzacja kosmosu – 17,00 zł
- A. Nowak – Działalność rozpoznawcza na szczeblach taktycznych – 12,00 zł
- E. Nowak – Gospodarowanie zasobami majątkowymi – 15,00 zł
- M. Obrusiewicz – Wielonarodowe połączone siły zadaniowe CJTF – 12,00 zł
- M. Obrusiewicz – Geneza i prognoza kooperatywnych stosunków wojskowych końca XX i początku XXI w. na tle bezpieczeństwa europejskiego – 15 zł
- J. Pawłowski, A. Ciupiński (red.) – Umiędzynarodowiony konflikt wewnętrzny – 20,00 zł
- M. Pelc, M. Juszczyk – Matematyka – 25 zł
- J. Płaczek – Ewolucja polskiej myśli obronno-ekonomicznej w latach 1976–2000 – 20,00 zł
- J. Płaczek (red.) – Gospodarka obronna Polski w końcu lat dziewięćdziesiątych. Szanse i zagrożenia – 25,00 zł
- Podróż studyjna w systemie edukacji oficerów w AON. Materiały z sympozjum naukowego – 17,00 zł
- A. Polak – Wybrane zagadnienia obrony wybrzeża w Polsce (1920–2002) – 16,00 zł
- A. Polak – Teoria grup operacyjnych w polskiej sztuce wojennej okresu międzywojennego – 30,00 zł
- Prawo w stosunkach międzynarodowych. Wybór dokumentów (praca zbiorowa) – 35,00 zł (dwa tomy)
- K. Przeworski – Ewakuacja jako sposób ochrony ludności – 7,00 zł
- Pułk przeciwlotniczy w działaniach operacyjnych (praca zbiorowa) – 20,00 zł
- A. Radomyski – Metody i treść pracy zespołu OPL na stanowisku dowodzenia dywizji zmechanizowanej – 18,00 zł
- A. Skrabacz – Kobiety w obronie narodowej Polski u progu XXI w. – 15,00 zł
- J. Skrzyp (red.) – Informator geograficzny o państwach kandydujących do Sojuszu Północnoatlantyckiego – 14,00 zł

- J. Skrzyp, Z. Lach – Informator geograficzny. Państwa członkowskie NATO – 20,00 zł
- Z. Skwarek – Powietrzne systemy wczesnego wykrywania i powiadamiania – 13,00 zł
- K. Słaboń – Sytuacja jeńców wojennych w konflikcie iracko-irańskim (1980-1988) – 10,00 zł
- Słownik terminów z zakresu bezpieczeństwa narodowego (praca zbiorowa) – 15,00 zł
- Słownik terminów z zakresu psychologii (praca zbiorowa) – 10,00 zł
- Słownik pojęć sojuszniczej obrony powietrznej (praca zbiorowa) – 12,00 zł
- H. Spustek – Wybrane zagadnienia badań operacyjnych i modelowania liniowego – 8,00 zł
- Z. Stachowiak – Metodyka i metodologia pisania prac kwalifikacyjnych (licencjackich, magisterskich i podyplomowych) – 9,00 zł
- Z. Stachowiak, J. Płaczek (red.) – Wybrane problemy ekonomiki bezpieczeństwa – 30,00 zł
- R. Stępień (red.) – Edukacja w wyższych szkołach wojskowych – 21,00 zł
- M. Strzoda (red.) – Wybrane terminy z zakresu dowodzenia i zarządzania – 7,00 zł
- M. Strzoda – Słownik nazw, skrótów i akronimów państw, instytucji, dowództw, jednostek organizacyjnych i osób funkcyjnych – 8 zł
- J. Suwart – Zarys obrony cywilnej w Polsce w latach 1920–1996 – 30,00 zł
- R. Szpyra – Powietrzna sztuka operacyjna wybranych państw – 15,00 zł
- Środki dowodzenia (praca zbiorowa) – 12 zł
- E.A. Wesołowska, A. Szerauc (red.) – Patriotyzm – Obronność – Bezpieczeństwo – 20,00 zł
- J. Wolejszo – Wybrane problemy procesu planowania i rozliczania działalności szkoleniowej na szczeblach taktycznych w SZ RP – 16 zł
- J. Wolejszo – Trening sztabowy dowództw szczebla taktycznego SZ RP – 17,00 zł
- J. Wolejszo – Wybrane aspekty projektowania struktury organizacyjnej zespołu dowodzenia stanowiska dowodzenia brygady zmechanizowanej – 11,00 zł
- J. Wolejszo – Wybrane problemy przygotowania i realizacji ćwiczeń sojuszniczych NATO – 16 zł
- J. Wolejszo, Z. Fiołna – Dowodzenie brygadą zmechanizowaną (pancerią) w obronie – 12,00 zł
- J. Wolejszo, Z. Fiołna – Dowodzenie brygadą zmechanizowaną (pancerią) w marszu – 15,00 zł
- Wojskowe wsparcie władz cywilnych i społeczeństwa. Materiały z seminarium – 20,00 zł
- Wojsko wobec polskiego października'56. Rezolucje, uchwały, listy (wybór, wstęp i opracowanie: E. J. Nalepa) – 30,00 zł
- J. Wojtasik (red.) – Studia z dziejów polskiej techniki wojskowej od XVI do XX wieku – 27,00 zł
- J. Wojtasik (red.) – Od Żółkiewskiego i Kosińskiego do Piłsudskiego i Petlury. Z dziejów stosunków polsko-ukraińskich od XVI do XX wieku – 20,00 zł
- M. Wrzosek – Działania rozpoznawcze na obszarze kraju – 10 zł
- M. Wrzosek – Organizacja pracy taktycznej komórki rozpoznania – 17 zł
- Wsparcie informacyjne obrony powietrznej. Materiały z sympozjum naukowego – 18 zł
- Wydział Lotnictwa i Obrony Powietrznej AON – Ewolucja dla postępu. Materiały z konferencji – 18 zł
- E. Zabłocki – Współczesne siły powietrzne – 13,00 zł
- S. Zalewski – Służby specjalne w państwie demokratycznym – 11,00 zł
- Założenia operacyjne do doktryny zasadniczej sił powietrznych (praca zbiorowa) – 10,00 zł
- L. Zapala – W rembertowskiej Alma Mater. Wspomnienia – 18,00 zł
- B. Zdrodowski, M. Marszałek – Operacje pozawojenne sił powietrznych – 16,00 zł
- J. Zieliński (red.) – Podstawowe założenia dydaktyki sztuki operacyjnej – 14,00 zł
- J. Zieliński – Wojska lądowe jako rodzaj sił zbrojnych – 14 zł
- J. Zuziak – Dzieje Instytutu Józefa Piłsudskiego w Londynie 1947–1997 – 25,00 zł

---

**Zamówienia przyjmujemy telefonicznie lub pisemnie**

---

ISBN 83-89423-31-6

**AON** Wydział  
Wydawniczy