

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

Zygmunt Dzikowski (Katowice)
— „Księgowanie kosztów planowanych“

Bronisław Blass i I. Patrycja
— „Projekt reformy jpk“ (Część VIII a) poświęcona klasie 7)

Aleksander Majewski (Poznań)
— „Finanse, księgowość i sprawozdawczość kolchozów“

Tadeusz Radwański (Kraków)
— „Metoda analityczna czy syntetyczna?“ (artykuł dla nauczycieli księgowości)

Z praktyki dla praktyki:

- a) „Nadawanie uprawnień rewidentom spółdzielni“ (J. Gajda)
- b) Instruktor rachunkowości (A. M.)

To i owo z kraju:

- a) Regulacja zobowiązań pieniężnych
- b) Państwowy arbitraż gospodarczy
- c) System planowania kasowego
- d) Rewidenci spółdzielni jada w teren
- e) Centralne studia w Katowicach

Vademecum podatkowe

Okruchy bibliograficzne

ROK III. NUMER 9 (27)

WRZESIEŃ 1949

CENA EGZ. 125 ZŁ

KOMITET REDAKCYJNY
Kielan Franciszek, Kołakowski Stefan,
Sidor Władysław, Skrzywan Stanisław,
Sowa Kazimierz, Wojciechowski Stefan,
Redaktor: Sowa Kazimierz

WYDAWCA: PRZEDSIĘBIORSTWO PAŃSTWOWE WYODRĘBNIONE
„POLSKIE WYDAWNICTWA GOSPODARCZE“, WARSZAWA, UL. HOŻA 35



Z ZAGADNIEŃ NOWYCH PLANÓW KONT

Mgr ZYGMUNT DZIKOWSKI (Katowice)

Księgowanie kosztów planowanych

Artykuł składa się z dwu zasadniczych części, z których każda zaopatrzona jest w obszerny przykład cyfrowy:

W części pierwszej, negatywnej, stara się autor wykazać niedociągnięcia wprowadzonego obecnie j.p.k. w zakresie księgowego ujęcia planu i kontroli planu kosztów produkcji.

Nowy j.p.k. zdaniem autora, nie rozwiązuje tej kwestii w sposób wyczerpujący i jego rozwiązanie nie jest, nawet jako forma przejściowa, zupełnie zadawalające.

Twierdzenie to uzasadnia mgr Dzikowski w sposób następujący:

Planowanie i kontrola sprowadza się tu jedynie do kosztów nośnikowych, a uchwycone różnice kumulują w sobie błędy planowania technicznego i rachunkowego, względnie wszelkie odchylenia będące wynikiem nieprzewidywanego działania czynników zewnętrznych.

Natomiast dalszy zarzut autora — jakoby księgowana kontrola nośników z punktu widzenia kosztów była niezwykle utrudniona tam, gdzie ich „liczba sięga w tysiące“ jest niezrozumiałą z uwagi na to, że odchylenia zostają ustalone raz na miesiąc na koncie 790 (wzgl. 791) w jednej sumie, wynikającej z porównania ogółu kosztów zarachowanych na produkcję ukończoną z sumą kosztów planowanych, po których ta produkcja była przychodowana na kl. 8.

Pozostaje to w związku z zasadą, że wprowadzenie kont księgowych dla poszczególnych wyrobów wzgl. zleceń jest obecnie niedopuszczalne.

Poza tym w toku omawiania załączonego przykładu autor opisuje technikę planowania kosztów twierdząc, że punktem wyjścia jest tutaj plan kosztów rodzajowych, który następnie ulega przekształceniu na plan kosztów stanowiskowych i staje się podstawą do przeprowadzenia kalkulacji planowej.

Takie ujęcie nie jest ścisłe, ponieważ większość kategorii kosztów układu rodzajowego planuje się rachunkiem wstecznym przez wysumowanie odpowiednich pozycji ze szczegółowych preliminarzy miejsc kosztów.

W części pozytywnej autor podaje na konkretnym przykładzie cyfrowym możliwości analitycznej kontroli kosztów i utargów w skali rocznej i miesięcznej.

W projekcie mgra Dzikowskiego kontrola ta włączona jest całkowicie w ramy księgowości i technicznie biorąc opiera się na różnych kombinacjach porównawczych kosztów (w przekroju rodzajowym i funkcjonalnym) oraz utargów.

Wyrazem szczegółowej analizy jest wychwycenie (dzięki kolejnym saldowaniom na kontach kl. 4, 7, 8, 9) szeregu różnic dotyczących wykonania planu w okresie sprawozdawczym (konta różnic występują w przykładzie w gr. 09).

Cechą charakterystyczną omawianego rozwiązania jest to, że mimo iż dokonuje się w nim obszernej księgowej kontroli planu, cyfry planowe „nie obowiązują“, tzn. nie są brane pod uwagę ani w rachunku wyników ani w bilansie zamknięcia, które oparte są w całości na kosztach wzgl. przychodach rzeczywistych (koszt własny realizacji, realizacja, wycena remanentów).

Dlatego też cały aparat planowania i kontroli planu jest właściwie systemem kont statystycznych (w przykładzie konta gr. 29, 49, 79, 89, 909 oraz konta różnic w gr. 09) korespondujących tylko wewnętrznie między sobą, jakkolwiek są one rozrzucone w szeregu klas i na pierwszy rzut oka sprawiają wrażenie kont włączonych w ogólny system zapisów.

W tym tkwi zasadnicza różnica między rozwiązaniem mgra Dzikowskiego, w którym rachunek kosztów rzeczywistych i planowanie kosztów idą dwoma różnymi torami — a rozwiązaniem obecnego j.p.k., które posługuje się na głównych kontach kosztem planowanym, jako wartością obowiązującą, korygowaną jedynie ogólnie odchyleniami, przy czym odchylenia te mogą być uchwycone tylko w przekroju nośnikowym dla całej produkcji towarowej.

Reasumując trzeba podkreślić, że rozwiązanie mgra Dzikowskiego, dając niewątpliwie pełniejszy i wszechstronniejszy (niż rozwiązanie j.p.k.) obraz kontroli planu, jest może nie tyle dalszym etapem w księgowym planowaniu kosztów, ile raczej zupełnie innym jego wariantem i trudno przewidzieć, czy po tej właśnie linii pójdzie księgowość w przyszłości. Rozwiązanie to w każdym jednak razie zasługuje na uwagę i dlatego je publikujemy. (Red.)

Rola księgowości w gospodarce społecznej nabiera zupełnie innego znaczenia w porównaniu do jej zadań w ustroju kapitalistycznym. Przedsiębiorcy kapitalistyczni żądali, aby księgowość rejestrowała wszelkie zmiany w składnikach majątkowych oraz ustalała ostateczny wynik działalności przedsiębiorstwa w określonym czasie. W ustroju społecznym, w którym równie ważnymi zagadnieniami stają się plany gospodarczo-finansowe, problem ten musi znaleźć również swoje odbicie w zapisach księgowych, uzupełniając niejako uprzednio ustalone cele i narzucając księgowości obowiązek ścisłego ustalenia różnic pomiędzy planowaniem a wykonaniem.

W praktyce dotychczasowej powiązanie księgowości z planowaniem było bardzo luźne; ograniczało się ono jedynie do dostarczania przez księgowość wydziałom planowania pewnych danych w formie statystycznej. Nie wchodząc w szczegóły tego stanu rzeczy, który prawdopodobnie był wynikiem zarówno braku dostatecznie skryształizowanych metod planowania jak i odpowiednio kwalifikowanego personelu w niezbędnej ilości, można stwierdzić, że na dłuższą metę stan ten nie da się utrzymać. Aby więc księgowość mogła spełnić swoje nowe zadania, musi przejść również księgowanie planów gospodarczych i różnic powstających w stosunku do tych planów.

Nowoopracowany jednolity plan kont (Biuletyn Finansowy Nr 1 z maja br.) wprowadza zasadę księgowania różnic w planowanych i rzeczywistych kosztach wytworów, ograniczając je do ustalania odchyłeń nośnikowych. Zmiana ta wchodząca do tzw. małej reformy pociągnęła za sobą również przebudowę rachunku wyników, opierającego się w nowym ujęciu na formie księgowej a nie statystycznej, jak dotychczas.

Rozwiązanie to, będące niewątpliwie bardzo znacznym osiągnięciem, nie wyczerpuje moim zdaniem ani całości zagadnienia, ani nie jest najbardziej odpowiednią formą przejściową. Przykład księgowania najłatwiej pozwoli uzmysłowić sobie różnice, zachodzące przy najrozmaitszych sposobach księgowania, oraz wyciągnąć odpowiednie wnioski.

Założenia

Rodzaje kosztów	Planowanie		Wykonanie
	miesięczne	roczne	miesięczne
40 Mat. i surowce	80	960	79
41-2 Koszty osobowe	50	600	48
43 Energia	8	96	9
44 Usługi obce	7	84	7
45-8 Inne koszty	30	360	27
	<u>175</u>	<u>2.100</u>	<u>170</u>

Koszty kalkul.

700 Mat. bezp.	60	720	59
701 Robocizna	32	384	29
702 Sp. koszty wytw.	22	264	23
703 Koszty mat.	5	60	4
704 Koszty wydział	29	348	29
705 Koszty administr.	27	324	26
	<u>175</u>	<u>2.100</u>	<u>170</u>

Produkcja wytworów

Wytw. A 10×10 =	100	1.200	$10 \times 9,8 = 98$
B $10 \times 7,5$ =	75	900	$10 \times 7,2 = 72$
	<u>175</u>	<u>2.100</u>	<u>170</u>

Sprzedż

Wytw. A 8×11 =	88	1.056	$9 \times 11 = 99$
B 10×8 =	80	960	$9 \times 8 = 72$
	<u>168</u>	<u>2.016</u>	<u>171</u>

Koszt własny sprzed.

Wytw. A 8×10 =	80	960	$9 \times 9,8 = 88,2$
B $10 \times 7,5$ =	75	900	$9 \times 7,2 = 64,8$
	<u>155</u>	<u>1.860</u>	<u>153,-</u>

Koszt własny sprzedanych wytw. po kosztach planowanych

9×10 =	90
$9 \times 7,5$ =	67,5
	<u>157,5</u>

Przebieg księgowania wg JPK na r. 1950

1-3 różne konta				40-8 Nakłady do rozl.			
8)	171	1)	170	1) 40	79	11)	170
		12	1	41-2	48		
				43	9		
				44	7		
				45-8	27		
	<u>171</u>		<u>171</u>		<u>170</u>		<u>170</u>
				1) Nakłady rodzajowe Wn — Różne konta Ma — Nakłady: Zużycie mat. 79 Koszty osob. 48 Energia 9 Usługi obce 7 Pozostałe 27 <u>170</u>			
49-Nakłady przen.				70-5 Koszty prod.			
11)	170	2)	170	2) 700	59	3)	170
				701	29		
				702	23		
				703	4		
				704	29		
				705	26		
	<u>170</u>		<u>170</u>		<u>170</u>		<u>170</u>
				2) Kalkulacja Wn — Koszty produkcji Ma — Nakłady przenies. 59 mat. bezpośr. 29 roboc. bezpośr. 23 specj. koszty wytw. 4 narzut k. zaop. 29 koszty wydz. 26 „ admin. <u>170</u>			
709 Przen. k. wytw.				790 Wyk. pl. prod. podst.			
3)	170	5)	170	5)	170	4)	175
				6)	5		
	<u>170</u>		<u>170</u>		<u>175</u>		<u>175</u>
				3) Przekł. kosztów wytw. Wn Koszty prod. Ma Przenies. kosztów			
7990 Przenies. odchyl. prod. podst.				800 Wyroby gotowe			
7)	5	6)	5	4) 8000	100	9) 8000	90
				8001	75	8001	67,5
						12) 8000	10
						8001	7,5
	<u>5</u>		<u>5</u>		<u>175</u>		<u>175,5</u>
				4) Zaprzychod. wytw. Wn Wyroby gotowe Ma Wykonanie planu prod. podstaw. (po cenie zaplanowanej) wytw. A 100 B 75 <u>175</u>			
809 Odch. od k. plan.				900 Realiz. pr. wyrob.			
10)	8090 1,8	7)	8090 2	14)	171	8)	171
	8091 2,7		8091 3				
13)	8090 0,2						
	8091 0,3						
	<u>5</u>		<u>5</u>		<u>171</u>		<u>171</u>
				5) Przeksięg. wykon. prod. Wn Wykon. pl. prod. Ma Przen. kosz. wytw.			
9090 Planow. koszt własny realiz.				9091 Odchylenie od koszt. własnych realiz.			
9)	157,5	15)	4,5	15)	4,5	10)	4,5
		16)	153,-				
	<u>157,5</u>		<u>157,5</u>		<u>4,5</u>		<u>4,5</u>
				6) Przenies. odchyłeń Wn Wykon. pl. prod. Ma Przenies. odchyłeń			
				7) Przes. różnic plan. kosz. wytw. Wn Przenies. odchyl. pr. podstw. Ma Odchyl. od kosztu planow. Wytw. A 2 B 3 <u>5</u>			

097 Bilans Zamknięcia		090 Rachunek Wyników	
12) Środki obr. finansowe należności Mat. i tow. 1		16) 153	14) 171
Wytwory 17,5	13) korektura wytworów 0,5 Zysk 18	Zysk 18	
8) Utarg Wn — Różne konta Ma — Realizacja prod. wyrobów			
9) Koszt własny sprzed. Wn — Plan k. wł. real. Ma — Wyroby gotowe Wytw. A 90 B 67,5 157,5			
10) Przeniesienie różnicy od kosztu planowanego sprzed. wytw. Wn — odchylenia od kosztów plan. Ma — odchylenia od kosztu plan. realizacji Wytw. A 1,8 B 2,7 4,5			
11) Zamknięcie klasy 4 Wn — Nakłady przeniesione Ma — Nakłady do rozliczenia			
12) Przeksięgowanie aktywów Wn — Bilans Zamknięcia Ma — Różne konta Wyroby gotowe Wytw. A 10 B 7,5 18,5			
13) Przeniesienie różnic kosztów wytworów Wn — Odchylenia od kosztów plan. Ma — Bilans Zamknięcia Wytw. A 0,2 B 0,3 0,5			
14) Przeniesienie utargów Wn — Realizacja produkcji Ma — Rachunek Wyników			
15) Przeksięg. różnic w koszcie własnym realiz. Wn — Odchylenia od kosztu realizacji Ma — Planowany koszt własny realiz.			
16) Przeksięgowanie kosztu własnego sprzed. Wn — R-k Wyników Ma — Planowany koszt własny realizacji			

Przy przeksięgowaniu kosztu sprzedanych wytworów zastosowany został sposób omówiony w uwadze do księgowania 13.

Jak wynika z tego systemu, różnice planowania zostały sprowadzone do różnic w kosztach nośników. Aby zdać sobie sprawę z całości zagadnienia przyjrzyjmy się pokrótce procesowi planowania. Podstawą wyjściową do zaplanowania są nakłady rodzajowe, sporządzone w oparciu o plan techniczny. Na podstawie planu rodzajowego poprzez stanowiska powstaje plan kalkulacji funkcyjnej, a w końcowym efekcie zostaje wyliczony koszt wytworów i usług. Bazą podstawową jest więc ujęcie rodzajowe, które ulega dalszym przeobrażeniom. Jeżeli oprzemy się do tego na doświadczeniu lat ubiegłych, to można stwierdzić, że większość odchyień planowania wypływa głównie ze zmienności warunków niejako zewnętrznych (zmiany siatek płac, cen materiałów itp.), a więc warunków, których odzwierciedlenie występuje przede wszystkim w nakładach rodzajowych.

Powracając do odchyień od kosztów planowanych w nośnikach można stwierdzić, że odchylenia te mogą powstać z powodu:

- 1) różnic wykonania technicznego w stosunku do planu technicznego (produkcja, wydajność itp.),
- 2) różnic w nakładach rodzajowych, spowodowanych błędami planowania, bądź zmieniającymi się warunkami zewnętrznymi, o których była już mowa, oraz różnicami z punktu 1,
- 3) różnic spowodowanych błędami w planowaniu kosztów funkcyjnych oraz różnicami w nakładach rodzajowych,
- 4) różnic spowodowanych błędami planowania nośników plus wypływające z pktu 3.

Jak z tego widać, w różnicach nośnikowych następuje kumulacja wszystkich błędów planowania, jakie mogą być popełnione we wszystkich jego fazach.

Jeśli chodzi o błędy planowania technicznego, to w chwili obecnej są one na ogół jeszcze dość trudno uchwytnie, zwłaszcza w księgowości. Ponadto wydaje się, że błędy te są stosunkowo nie tak bardzo znaczne, gdyż występują tu dwa czynniki, których działanie jest raczej dodatnie na kształtowanie się kosztów, tj. współzawodnictwo powodujące wzrost wydajności i zobowiązania załóg do wykonania i przekroczenia planów produkcyjnych, a ostatnio i do uzyskania oszczędności. Aczkolwiek „O“ w roku 1950 wchodzi jako część składowa planowania, to jednak dalsze oszczędności mogą występować w tej czy innej formie. Natomiast czynniki zewnętrzne wpływające na kształtowanie się nakładów rodzajowych odgrywają daleko poważniejszą rolę i uważam, że w pierwszym rzędzie należałoby uchwycić księgowo właśnie te różnice planowania, aby postępując

dalej w miarę doskonalenia się form sprawozdawczości rachunkowej w przyszłości eliminować kolejno błędy planowania finansowego.

Drugim, moim zdaniem, bardzo poważnym względem, przemawiającym za zmianą systemu rejestrowania odchyleń planowania jest fakt, że cały szereg przemysłów posiada znaczną ilość nośników kosztów których liczba sięga w tysiące. Na to, aby klasa 8 mogła spełniać swoje zadanie przy obrotach produkcją podstawową i pomocniczą po cenach planowanych, grupa 89 musiałaby być rozbita na te same konta, co grupy 80 i 89. Spowodowałoby to znaczne powiększenie nakładu pracy w działach księgowości, gdyż musiano by:

- 1) obliczać przychód wytworów po cenach planowanych,
- 2) obliczać przychód wytworów po cenach rzeczywistych,
- 3) obliczać różnice przy przychodzie wytworów między cenami zaplanowanymi a faktycznymi.

Te same czynności występowałyby przy rozchodowaniu wytworów. Ogrom prac z tym związanych przy jednoczesnym i tak jeszcze nie całkowicie zaspokojonym zapotrzebowaniu księgowości na siły fachowe, chociażby średnio-kwalifikowane, wydaje się przerastać korzyści tego ujęcia planowania.

Założenia j. p. k. mają w zasadzie swojej dodatnią cechę, którą jest możliwość korektur na tej podstawie cen rozliczeniowych. Z drugiej jednak strony wymagałoby to i rewizji podstaw obliczania kosztów, które nie zawsze dają się zbyt łatwo zastosować do wymogów c. r. f. Cena rozliczeniowa nie zawsze opiera się ściśle na kosztach własnych, lecz raczej na pewnych wartościach rynkowych produktów, jak np.: paku i naftalenu w koksowniach, których koszty nie mogą być ściśle ustalone, podobnie jak ceny węgla wg sortymentów na kopalniach, czy różnych wytworów ceramicznych w zakładach je produkujących itd. Jak z tego wynika, w kosztach, w których proces produkcyjny jest identyczny a wypad sortymentów różny (węgiel, wyroby ceramiczne) lub z jednego wsadu otrzymuje się szereg wytworów (koksownie, prażalnie, destylarnie i inne) koszt nigdy nie jest zupełnie ścisły, lecz w zależności od trafności doboru klucza podziałowego mniej lub bardziej zbliżony do rzeczywistego. W związku z tym c. r. f. winna być raczej w tych wypadkach oparta na wartościach rynkowych. Przy tej metodzie zarówno planowanie jak i wykonanie mogą wykazywać pewne odchylenia, których ustalenie właściwie nie ma żadnego konkretnego znaczenia.

Ponadto ustalenie faktu, iż przy planowaniu i wykonaniu produkcji jakiegoś wytworu powstaje przykładowo różnica 15 złotych w zasadzie poza stwierdzeniem faktu nic więcej nie mówi.

Toteż ustalenie różnic planowania w pierwszej fazie jego kontroli księgowej powinno raczej iść moim zdaniem w kierunku analitycznym. Twierdzenie to wydaje mi się o tyle słuszne, że planowanie obecne mimo wszystko nie stoi na wysokości zadania, zarówno częściowo z braku doświadczenia, a w niektórych wypadkach teoretycznego wyszkolenia osób, które nim się zajmują, jak i wpływu czynników zewnętrznych, o których już wspomniałem. Uchwycenie różnic wyrażających się w układzie klasy 4 stwarza możliwości analitycznego podejścia do zagadnienia i wyciągnięcia wniosków co do słuszności w kształtowaniu się ostatecznym kosztu wytworów.

Aby można było wyciągnąć ostateczne wnioski przedstawię uprzednio schemat księgowania obejmujący księgowe ujęcie różnic planowania: rodzajowego, funkcyjnego, nośnikowego, realizacji i kosztów realizacji, na podstawie założeń uprzednio przytoczonych.

(Patrz załącznik)

W ujęciu przedstawionym:

- 1) Konta grupy planowanej—nakłady do rozliczenia—przeciwstawiają nakładom planowanym nakłady rzeczywiste, pozwalając na wyprowadzenie różnic pomiędzy planowaniem i wykonaniem,
- 2) Konta grupy planowanej kalkulacji spełniają taką samą rolę w stosunku do ujęcia funkcyjnego,
- 3) Konta wytworów produkcji podstawowej i pomocniczej wykazują remanenty wg kosztu wykonanego, a nie planowanego przez co wartość remanentu może być łatwiej ustalona, bez potrzeby saldowania z kontami grup 809 i 819.
- 4) Konta grupy koszt własny realizacji wykazują te same cechy, co i omówione w pktcie 3 w odniesieniu do kosztów sprzedanych wytworów prod. podstawowej i pomocniczej.
- 5) Konta grupy planowanej realizacji i kosztów realizacji wykazują nie tylko różnice planowania kosztu własnego, lecz i ilościowego zbytu wytworów produkcji podstawowej i pomocniczej.
- 6) Pozostałe konta pomocnicze wykazują poszczególne różnice planowania rodzajowego, funkcyjnego itd.

Ujęcie to nie obejmuje wszystkich zagadnień związanych bezpośrednio z planowaniem, jak normatywy środków obrotowych itp., niemniej jednak wyczerpuje ono większość zagadnień wiążących się z kalkulacją kosztów i utargami.

Mogłoby się wydawać, iż jestem niekonsekwentny w swoich wywodach zwracając uwagę na trudności zbyt uciążliwe do pokonania przy księgowaniu wszystkich odchyleń od planowanych kosztów poszczególnych wytworów, przedstawiając jednocześnie schemat jeszcze bardziej skomplikowany i wymagający jeszcze większe-

go nakładu pracy. Rozbieżność ta jest jednak tylko pozorna, gdyż przedstawiając to właśnie ujęcie chciałem zwrócić uwagę na fakt, iż ujęcie takie jest kwestią bliższej czy dalszej przyszłości.

Jeżeli autorzy nowego j. p. k. zgodzili się na przeprowadzenie tylko częściowej reformy, to moim zdaniem, powinna ona być podzielona na szereg etapów, wprowadzających zmiany sukcesywnie. Jeśli w księgowości i planowaniu można uciekać się do porównań, to zaryzykowałbym powiedzenie, iż jeśli księgowe ujęcie planowania ma stanowić nowe skrzydło gmachu księgowości, to nie należy budowy jego zaczynać od dachu, lecz od fundamentów.

Reasumując wszystkie wywody streściłbym je następująco:

Opierając się na praktyce dotychczasowej, wykazującej zarówno pewne braki planowania jak i nieosiągnięcia pełnej stabilizacji warunków zewnętrznych, mających wpływ na kształtowanie się kosztów:

- 1) księgowanie różnic planowania w pierwszej fazie reformy winno iść w kierunku ustalenia różnic planowania rodzajowego i funkcyjnego,
- 2) przeniesienie księgowania różnic planowania kosztów wytworów do fazy drugiej,
- 3) w fazie trzeciej wprowadzenie różnic planowania realizacji i kosztów realizacji.

Załącznik do artykułu Z. Dzikowskiego

1-3 Różne konta				2900 Roczny plan nakładów kosztów				2901 Rozlicz. rocz. planu koszt. rodz.				2902 Rozlicz. rocz. planu k. funk.			
21	171	10	170					1	2100	2	175	3	175	1	2100
		29	1							34	1925	35	1925		
	171		171						2100		2100		2100		2100
2905 Rozl. plan. utarg.				2906 Plan. zysk				2907 Plan. koszt. sprzed.				40-8 Nakłady do rozliczenia			
7	168	6	2016	6	2016	8	1860	8	1860	9	155	10.40/	79	14	170
35	1848					34	156			34	1705	/41-2/	48		
												/43/	9		
												/44/	7		
												/45-8/	27		
	2016		2016		2016		2016		1860		1860		170		170
79 Plan. kalkul.				80 Wytw. prod. podst.				89 Plan wytw.				90 Realizacja			
15/706/	59	3/700/	60	18/8000/	98	22/8000/	88,2	5/8900/	100	19/8900/	98	30	171	21/9000/	99
/701/	29	/701/	32	/8001/	72	/8001/	64,8	/8901/	75	/8901/	72			/9001/	72
/702/	23	/702/	22			29/8001/	7,2			20/8900/	2				
/703/	4	/703/	5							/8901/	3				
/704/	29	/704/	29												
/705/	26	/705/	27												
16/700/	1	17/702/	1												
/701/	3														
/703/	1														
/705/	1														
	176		176		170		170		175		175		171		171
9091 Pl. k. wł. real.				090 R-k Wynik.				097 Bil. Zamkn.				0910 R-k Działaln.			
9/90910/80		23/90910/88.2		31	153	30	171	30/1-3/	1			11/40/	79	15/700/	59
/90911/75		/90911/64.8		Zysk	18			/8000/	9.8	Zysk	18	/41-2/	48	/701/	29
27/90910/8.2		28/90911/10.2						/8001/	7.2			/43/	9	/702/	23
												/44/	7	/703/	4
												/45-8/	27	/704/	29
	163,2		163,2		171		171		18		18		170	/705/	26
															170
09112 Różn. pl. wytw.				09121 Różn. pl. k. wł. sp.				0930 Kto stat. I				0931 Kto stat. II			
20/8900/	2	36	5	28	10,2	27	8,2	19	170	37	2100	23	153	24	171
/8901/	3					32	2	36	1925			33	18		
	5		5						5						
09120 Różn. pl. utarg.															
26/091201/11		25/091200/8													
		32	3												
	11		11		10,2		10,2		2100		2100		171		171

2903 Rozlicz. plan. prod. wytworów			
4	2.100	5	175
		36	1.925
	<u>2.100</u>		<u>2.100</u>

2904 Roczny plan produkcji wytworów			
37	2.100	4	2.100
	<u>2.100</u>		<u>2.100</u>

49 — Plan. nakł. do rozl.			
2 (40)	80	11 (40)	79
(41-2)	50	(41-2)	48
(43)	8	(43)	9
(44)	7	(44)	7
(45-8)	30	(45-8)	27
13 (43)	1	12 (40)	1
		(41-2)	2
		(45-8)	3
	<u>176</u>		<u>176</u>

70 — Kalkulacja			
14 (705)	59	18	170
(701)	29		
(702)	23		
(703)	4		
(704)	29		
(705)	26		
	<u>170</u>		<u>170</u>

905 — Koszt własny realiz.			
22 (9050)	88,2	31	153
(9051)	64,8		
	<u>153</u>		<u>153</u>

9090 Plan. real.			
24 (9090)	99	7 (90901)	88
(9091)	72	(900901)	80
25 (9091)	8	26 (90900)	11
	<u>179</u>		<u>179</u>

09110 Różne pl. rodz.			
12	1	13	1
	2	32	5
	3		
	<u>6</u>		<u>6</u>

09111 Różne pl. funk.			
17	1	16 (700)	1
33	5	(701)	3
		(703)	1
		(705)	1
	<u>6</u>		<u>6</u>

094 Różnice plan.			
32 (09120)	3	33 (09111)	5
(09121)	2	(09131)	18
(09110)	5		
	<u>10</u>		<u>23</u>

095 Nierozlicz. nakłady			
34 (2901)	1925	35 (2902)	1925
(2907)	1705	(2905)	1848
(2906)	156		
	<u>3786</u>		<u>3786</u>

- Planowane nakłady roczne rodzajowe i funkcyjne
Wn 2901 Ma 2902
- Planowane miesięczne nakłady rodzajowe
Wn 49 Ma 2901
- Planowane miesięczne nakłady funkcyjne
Wn 2902 Ma 79
- Planowana roczna prod. wytworów
Wn 2903 Ma 2904
- Planowana miesięczna produkcja wytw.
Wn 89 Ma 2903

- Planowany utarg roczny
Wn 2906 Ma 2905
- Planowany utarg miesięczny
Wn 2905 Ma 9090
- Planowany koszt własny sprzedanych wytworów roczny
Wn 2907 Ma 2906
- Planowany koszt własny sprzedanych wytworów miesięczn.
Wn 9091 Ma 2907
- Nakłady rodzajowe wykonane
Wn 4 Ma 1—3

- | | |
|--|--|
| 11. Przeksięgowanie nakładów rodz. na r-k działalności.
Wn 0910 Ma 49 | 25. Przeksięgowanie różnic plan. utarg.
Wn 9090 Ma 09120 |
| 12. Przeksięgowanie różnic plan. rodzajow.
Wn 09110 Ma 49 | 26. Przeksięgowanie różnic plan. utarg.
Wn 09120 Ma 9090 |
| 13. Przeksięg. różnic plan. rodzaj. (przekrocz.)
Wn 49 Ma 09110 | 27. Przeksięgowanie różnic plan k. własn. sprzed.
Wn 9091 Ma 09121 |
| 14. Przeksięgowanie nakład. na r-k kalkulacji
Wn 70 Ma 4 | 28. Przeksięgowanie j. w.
Wn 09121 Ma 9091 |
| 15. Przeksięgowanie kalkulacji na r-k działalności
Wn 79 Ma 0910 | 29. Bilans Zamknięcia - Aktywa
Wn 097 Ma 1—3 i 80 |
| 16. Przeksięgowanie różnic kalkulacji (oszczęd.)
Wn 79 Ma 09111 | 30. Przeniesienie utargów na r-k wyników
Wn 90 Ma 090 |
| 17. Przeksięgowanie różnic kalkulacji (przekr.)
Wn 09111 Ma 79 | 31. Przeniesienie kosztu własnego realizacji na r-k wyników
Wn 090 Ma 905 |
| 18. Przeksięgowanie na r-k wyrobów
Wn 8 Ma 70 | 32. Różnice planowania (wyniki)
Wn 094 Ma 09120, 09121, 09110 |
| 19. Przeksięgowanie na konto statystyczne
Wn 0930 Ma 89 | 33. Różnice planowania i wynik utargów
Wn 0911 i 09131 Ma 094 |
| 20. Przeksięgowanie różnic kosztów wytworów
Wn 09112 Ma 89 | 34. Nie rozliczone nakłady
Wn 095 Ma 2901, 2907, 2906 |
| 21. Utarg
Wn 1—3 Ma 90 | 35. Nie rozliczone nakłady
Wn 095 Ma 2901, 2907, 2906 |
| 22. Koszt własny sprzedanych wytworów
Wn 905 Ma 80 | 36. Wn 0930 Ma 2903 i 09112 |
| 23. Przeksięgowanie na konto statystyki II.
Wn 0931 Ma 9091 | 37. Wn 2904 Ma 0930 |
| 24. Przeksięgowanie utargu na konto statyst.
Wn 9090 Ma 0931 | |

BRONISŁAW BLASS i IGNACY PATRYCHA

(Warszawa)

PROJEKTY

Projekt reformy jednolitego planu kont

Część VIIIa.

(Artykuł dyskusyjny)

Klasa 7

Konta gotowej produkcji i towarów na składzie przedsiębiorstwa i u odbiorcy (produkcja i towary na etapie zbytu).

Konta tej klasy przeznacza się dla ewidencji gotowej produkcji i półfabrykatów, wykonanych robót i usług na pierwszym etapie **handlowej** działalności przedsiębiorstwa, mającej na celu zbyć i sprzedaż wyprodukowanych wytworów, robót i usług oraz dla ewidencji zbytu i sprzedaży towarów handlowych, o ile sprzedaż tych ostatnich wchodzi w zakres funkcji przedsiębiorstwa i przewidziana jest w jego planie finansowym.

Pierwszy etap tej działalności zamyka się w **cyklu zbytu**, rozpoczynającym się (zgodnie z uwagami naszymi do konta 53, poczynionymi w części VIb naszego artykułu) w chwili przychodzenia wytworu na skład gotowej produkcji (w chwili ukończenia roboty lub usługi),

a kończącym się w momencie jego załadowania do wagonu, względnie na inne środki lokomocji, lub w wypadku, gdy umowa z odbiorcą przewiduje dostawy produkcji franco stacją przeznaczenia — cykl ten kończy się w momencie złożenia do inkasa faktury, zaopatrzonej w kopie oświadczonych dokumentów przewozowych.

O ile umowa z odbiorcą przewiduje dostawę towarów własnymi środkami transportowymi producenta oraz w odniesieniu do wykonanych robót i usług — cykl zbytu kończy się w momencie uzyskania od odbiorcy pokwitowania odbioru dostawy towaru (roboty i usługi).

W każdym wypadku kończącym ten cykl dokumentem buchalteryjnym jest wystawiona i złożona do inkasa bankowego faktura lub od-

nośny kwit, stwierdzający zużycie produkcji na własne jakiegokolwiek potrzeby przedsiębiorstwa.

Drugi etap działalności handlowej przedsiębiorstwa, zawarty w **cyklu sprzedaży** i kończący się w momencie otrzymania należności za towar — **będzie przedmiotem ewidencji klasy 8.**

Łącznym przedmiotem ewidencji **obu tych klas kont będzie więc przemieszczanie się i wymiana na pieniądź** wartości wytworów gotowych, ukończonych robót i usług oraz towarów handlowych w trakcie **zbytu i sprzedaży**, podczas gdy koszty tej dziedziny działalności przedsiębiorstwa ewidencjonuje omówione przez nas w części VIb naszego artykułu konto 53 — „Koszty zbytu i sprzedaży“.

Koszty te, jak już zaznaczyliśmy w uwagach do konta 53, stają się składnikiem **komercyjnego kosztu** własnego produkcji i odnoszą się do **sprzedanej** (zrealizowanej) ilości produkcji i towarów, a więc do tej ilości, którą **wymieniono na pieniądź** za pośrednictwem inkasa bankowego lub w drodze bezpośrednich wzajemnych rozliczeń pomiędzy producentem a odbiorcą, o ile taki system rozliczeń został jednostronnie zarządzeniami władz dozwolony.

Powyższe postuluje podaną tam zasadę przeniesienia kosztów zbytu i sprzedaży do klasy 8.

Uwagi te rozwinęliśmy szczegółowiej w następnej części naszego artykułu.

Zgodnie z uwagami podanymi w części VIIb naszego artykułu (vide R. P. Nr 7—8 (25—26) ustęp III i IV „Uwag ogólnych do klasy 6“), przedmiotem ewidencji klasy 7 w odniesieniu do gotowej produkcji, wykonanych robót i usług będzie cała **nomenklatura produkcji towarowej** przedsiębiorstwa **oraz nie** zaliczana do towarowej — produkcja pomocniczych jego wydziałów, **posiadających kalkulacyjne jednostki.**

Konta tej klasy **przyjmują obciążenia** w korespondencji z klasą 6 (K-to 62 — „Wykonanie fabrycznych kosztów wytwarzania“) — w odniesieniu do obrotu gotową produkcją, robotami i usługami, wyprodukowanymi przez przedsiębiorstwo we własnym zakresie, oraz z klasą 2 w odniesieniu do towarów handlowych, zbywanych na zewnątrz (w tej liczbie również towarów produkcji pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa).

Prócz tego **obciążenia** kont klasy 7 następują w korespondencji z kontami klas 1 i 8 — w zakresie storn i wyksięgowania różnic, o czym mowa będzie szczegółowo niżej.

Uznanie kont klasy 7 następuje w zasadzie w ciężar kont klasy 1 (konta odbiorców) w momencie zafakturowania dostawy, klasy 0 i 4 w momencie oddania wytworów lub usług na rzecz własnych kapitałnych robót i działalności pozazakładowej.

Prócz tego **uznanie** kont tej klasy następuje w ciężar klas 5 i 6 — w zakresie storn i korek-

tur księgowania oraz w ciężar kont klasy 8 — w zakresie przeniesienia różnic i zbytu produkcji nietowarowej, o czym obszerniej mówimy w komentarzu.

Konta tej klasy korespondują również pomiędzy sobą w sposób podany w komentarzu poniżej.

Schemat kont tej klasy przedstawia się następująco:

- 70 Zapasy produkcji towarowej na składzie
 - 700 Półfabrykaty typowe
 - 701 Wyroby gotowe
- 71 Roboty i usługi wykonane (produkcja towarowa)
- 72 Zapasy produkcji nietowarowej na składzie
 - 720 Półfabrykaty nietypowe
 - 721 Wyroby gotowe
- 73 Roboty i usługi wykonane (produkcja nietowarowa)
- 74 Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji towarowej
 - 740 półfabrykatów typowych
 - 741 wyrobów gotowych
 - 742 robót i usług wykonanych
- 75 Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji nietowarowej
 - 750 półfabrykatów nietypowych
 - 751 wyrobów gotowych
 - 752 robót i usług wykonanych
- 76 Przeniesienie wartości produkcji towarowej oddanej (wysłanej) odbiorcom i własnej sieci detalicznej
 - 760 Półfabrykaty typowe
 - 761 Wyroby gotowe
 - 762 Roboty i usługi
 - 769 Odchylenia od cen planowych wytworzenia
- 77 Towary we własnej sieci detalicznej
 - 770 Półfabrykaty i wyroby gotowe
 - 771 Marża detaliczna
- 78 Towary handlowe (materiały) i tara oddane (wysłane) odbiorcy
 - 780 Towary handlowe
 - 781 Tara obrotowa
- 79 W.

Jak widać z powyższego — schemat ten uwzględnia **w fazie zbytu** etap przebywania produkcji na składzie przedsiębiorstwa przed zafakturowaniem jej odbiorcom, przewiduje również etap fakturowania produkcji odbiorcom, a więc okres, w którym produkt gotowy został wysłany, lecz nie zapłacony. W układzie tym przewidziany został również etap, w którym produkt gotowy przebywa we własnej sieci detalicznej i przeznaczony jest do sprzedaży za jej pośrednictwem.

Również w odniesieniu do wykonanych robót i usług schemat powyższy przewiduje etap ich ukończenia, przed zafakturowaniem — oraz moment fakturowania, przed zapłatą.

W odniesieniu do towarów handlowych (materiałów) i tary w klasie 7 przewiduje się konto (77) dla rejestracji fazy obrotu tymi towarami i tarą przed zapłatą rachunku przez odbiorcę, które pełni tę samą funkcję, co konto 76 w odniesieniu do własnej produkcji przedsiębiorstwa.

Zapasy produkcji towarowej na składzie (70)

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

700 — Półfabrykaty typowe

701 — Wyroby gotowe

Subkonto 700 — Półfabrykaty typowe rejestruje obrót półfabrykatów typowych na składzie gotowej produkcji przedsiębiorstwa.

Pod pojęciem półfabrykatów typowych rozumie się objęta urzędowym wykazem produkcję wydziałów, oddawaną na skład przedsiębiorstwa, przeznaczoną do dalszej obróbki w innych wydziałach danego przedsiębiorstwa i mogącą jednocześnie być sprzedawaną na zewnątrz przedsiębiorstwa.

Półfabrykaty typowe, zakupywane z zewnątrz dla dalszej obróbki w przedsiębiorstwie ewidencjonowane są na subkoncie 211 klasy 2.

O ile **półfabrykat typowy** — w wielofazowej produkcji — przechodzi z jednego wydziału przedsiębiorstwa do następnego, natenczas winno nastąpić jego formalne zaprzychodowanie przez skład, przy czym dalszy przebieg postępowania księgowego przy rejestracji zdarzeń będzie analogiczny do trybu niżej podanego.

Ewentualne dalsze przechodzenie półfabrykatu przez obróbkę kilku jeszcze wydziałów przedsiębiorstwa nie jest przedmiotem ewidencji tego subkonta, lecz kont klasy 6 w trybie omówionym w części VIIa i b naszego artykułu.

Półfabrykaty typowe przychodowane są na skład i ewidencjonowane na tym subkoncie w cenie planowego fabrycznego kosztu wytworzenia.

Zapisu przychodowego dokonuje się w korespondencji z subkontem 620 — „Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia produkcji towarowej“, na podstawie przychodowej asygnaty magazynowej, wystawianej w momencie przychodowania.

Suma wystawionych asygnat przychodowych za dany miesiąc równa się kwocie, figurującej w pozycji odnoszącej się do danego półfabrykatu, w kolumnie 9 arkusza porównawczo-analitycznego (wzór Nr 2), opisanego w części VIIb naszego artykułu.

Różnica pomiędzy efektywnym kosztem własnym półfabrykatu a jego wartością w planowej fabrycznej cenie wytworzenia przenoszona jest na subkonto 740 — „Odchylenie od planowych cen wytworzenia“ — raz na miesiąc (w końcu miesiąca operacyjnego) — z kol. 12 wzgl. 13 tegoż arkusza, w trybie podanym niżej w uwagach do tego ostatniego subkonta.

W momencie wybycia półfabrykatu ze składu gotowej produkcji do dalszej obróbki w wydziałach przedsiębiorstwa, względnie w chwili jego wysłania (wydania) odbiorcy (w tej liczbie również własnym kapitałnym robotom i działalnością pozazakładowej przedsiębiorstwa) — następuje uznanie subkonta 700 wartością półfabrykatu wg planowego kosztu wytworzenia — w ciężar subkonta 760 — „Przeniesienie wartości półfabrykatów typowych oddanych (wysłanych) odbiorcom itd.“.

W wypadku oddania półfabrykatu typowego do dalszej obróbki obcemu przedsiębiorstwu (dla poniklowania, malowania lub t. p.) następuje jego zaksięgowanie na subkoncie szczegółowym 700-0 — „Półfabrykaty typowe w obróbce“, przy czym nakład związany z tą obróbką nie jest księgowany na tym subkoncie, lecz przechodzi do klasy 3 (subkonto 343) i dołączany jest do wartości półfabrykatu w trybie normalnej kalkulacji przez konta kl. 5 i 6.

Saldo subkonta 700 wykazuje każdorazowy stan zapasów typowych półfabrykatów na składzie przedsiębiorstwa wg cen planowego fabrycznego kosztu wytworzenia.

Subkonto 701 — Wyroby gotowe

ewidencjonuje w cenie planowanego fabrycznego kosztu wytworzenia gotowe wytwory, które nie podlegają dalszej obróbce w danym przedsiębiorstwie (których proces wytworzenia został ukończony całkowicie), których jakość została zbadana i przyjęta przez wydział kontroli produkcji, przeznaczone na sprzedaż obcym, względnie dla realizacji dla własnych kapitałnych robót oraz dla pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa.

Zapisu przychodowego (D-t subkonta 701) dokonuje się na podstawie każdorazowo wystawianej asygnaty składowej — w uznanie subkonta 620 klasy 6.

Suma zapisów debetowych na karcie danego wyrobu gotowego za cały miesiąc odpowiada ściśle sumie, figurującej w odnoszącej się do danego wytworu pozycji w kolumnie 9 arkusza porównawczo - analitycznego, omówionego w części VIIb naszego artykułu (wzór Nr 2).

Uznanie subkonta 701 następuje (analogicznie do trybu opisanego przy subkoncie 700) w momencie odesłania (wydania) wyrobu odbiorcy i wystawienia faktury, względnie w momencie wydania wyrobu do własnej sieci sprzedaży detalicznej — na podstawie rozchodowej asygnaty magazynowej (raportu załadowania, wykazu zbytu lub t. p.), przy czym zapisu przeciwstawnego dokonuje się na subkoncie 761 — „Przeniesienie wartości wyrobów gotowych oddanych (wysłanych) odbiorcom i własnej sieci detalicznej“.

Różnica pomiędzy efektywnym kosztem wytworzenia wyrobów gotowych a ich planowym fabrycznym kosztem przenoszona jest jedno-

razowo przy końcu miesiąca na subkonto 741 — „Odchylenia“, w trybie analogicznym do podanego w uwagach przy subkoncie 700.

Saldo subkonta 701 wykazuje każdorazowy stan zapasu wyrobów gotowych, wycenionych wg planowego fabrycznego kosztu wytworzenia.

Roboty i usługi wykonane (produkcja towarowa) (71)

Konto to ewidencjonuje ukończone roboty i świadczone usługi wydziałów podstawowej produkcji, przeznaczone do realizacji obcym, względnie dla pozazakładowej działalności przedsiębiorstwa oraz roboty montażowe dla własnych inwestycji niezależnie od tego, jaki wydział (produkcji podstawowej czy też pomocniczej) je wykonał — do chwili wystawienia rachunku (odbiorcy) lub noty obciążeniowej przy przeznaczeniu robót i usług do realizacji wewnątrz przedsiębiorstwa.

Zgodnie z uwagami do klasy 6 projektowanego planu kont, podanymi w części VIIb naszego artykułu, każda **robota względnie usługa**, wykonywana przez wydział podstawowej lub pomocniczej produkcji, **uwzględniona w planie produkcyjnym tego wydziału** i posiadająca swoją jednostkę kalkulacyjną, **posiada również swoją cenę wg fabrycznego kosztu wytworzenia**. W tej więc cenie ewidencjonowana jest wartość robót i usług na koncie 71.

W wypadku, gdy **robota lub usługa**, przeznaczona do realizacji obcym lub dla własnych kapitałnych robót i działalności pozazakładowej **wykonywana jest przez pomocniczy wydział**, nie posiadający swej jednostki kalkulacyjnej, a więc przez wydział **o produkcji różnorodnej i nie przewidywanej planem** — na koncie 71 następuje zarejestrowanie **wartości** tej ukończonej **roboty lub usługi wg efektywnego faktycznego kosztu własnego wytworzenia**.

W tym wypadku — z braku kryteriów porównawczych — nie nastąpi odrębne zaksięgowanie odchyleń na subkoncie 742 — „Odchylenia od planowych kosztów wytworzenia robót i usług produkcji towarowej“, które przeznaczone jest wyłącznie do rejestracji różnic pomiędzy efektywnym i planowym kosztem produkcji robót i usług wydziałów, posiadających dla tych usług wymierne jednostki kalkulacyjne.

W momencie wystawienia faktury (dla odbiorcy) lub noty memoriałowej (przy produkcji robót i usług na własne, wyżej wyszczególnione potrzeby przedsiębiorstwa) — następuje uznanie konta 71 wartością robót i usług wg planowego fabrycznego kosztu lub (w przypadku opisanym poprzednio) wg efektywnego kosztu własnego — w ciężar subkonta 762 — „Przeniesienie wartości robót i usług produkcji towarowej oddanej i t. d.“.

Zapisu tego dokonuje się oczywiście na podstawie pokwitowania (protokołu) odbioru robót i usług przez odbiorcę, które służy za podstawę do wystawienia faktury lub wewnętrznej noty rozliczeniowej.

Zapasy produkcji nietowarowej na składzie (72)

Konto to dzieli się na następujące subkonta.

720 — Półfabrykaty nietypowe,

721 — Wyroby gotowe.

Subkonto 720 — Półfabrykaty nietypowe rejestruje obrót **półfabrykatów nietypowych, przechodzących przez skład** gotowej produkcji przedsiębiorstwa.

Pod pojęciem półfabrykatów nietypowych rozumieć należy produkcję jednego wydziału, oddawaną na skład przedsiębiorstwa i przeznaczoną do dalszej obróbki w innych wydziałach danego przedsiębiorstwa. Produkcja ta w zasadzie nie może być sprzedawana na zewnątrz, lecz o ile to wyjątkowo nastąpi, natenczas wartość półfabrykatu nietypowego przeniesiona zostanie z subkonta 720 na subkonto 700, celem dalszej ewidencji razem z półfabrykatami typowymi.

Przy wielofazowej produkcji, **kiedy półfabrykat przechodzi przez obróbkę w kilku wydziałach przedsiębiorstwa i nie jest przychodowany na skład** — wartość jego **nie jest ewidencjonowana na tym subkoncie**, lecz przechodzi w metryce kalkulacyjnej wytworu w klasie 6, a w zamknięciu miesięcznym pozostaje w saldzie subkonta 612-1 — „Produkcja w toku“ tejże klasy.

Półfabrykat nietypowy, aczkolwiek jest w zasadzie produktem pomocniczego wydziału przedsiębiorstwa, winien być uwzględniony w planie produkcyjnym i posiadać swoją zaliczeniową cenę, równą planowemu fabrycznemu kosztowi jego wytworzenia (vide uwagi w części VIIb naszego artykułu).

W tej cenie jest on ewidencjonowany na subkoncie 720.

Różnice pomiędzy efektywnym kosztem jego wytworzenia, a ustaloną w planie ceną zaliczeniową, odnoszone są jeden raz w miesiącu na subkonto 750 — „Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji nietowarowej“ w trybie opisanym w uwagach do kont „Odchylenia“.

Do subkonta 720 mają odpowiednio zastosowanie wszystkie pozostałe uwagi podane wyżej przy omówieniu subkonta 700 z tym, że wybycie nietypowego półfabrykatu ze składu i oddanie go do dalszego przerobu lub na jakiegokolwiek inne cele wewnętrzne, rejestrowane jest zapisem w uznanie subkonta 720, z równoczesnym (przeciwstawnym) odniesieniem tejże sumy **na ciężar konta realizacji w klasie 8**

(„Obroty wewnętrzne z realizacji produkcji nietowarowej“).

Obciążenie wewnętrznego miejsca konsumpcji półfabrykatu (wydziału, stanowiska lub t. p. w klasie 5 lub 6) nastąpi w uznanie tegoż konta klasy 8.

Niedobory ilościowe, stwierdzone na składzie w wyniku przeprowadzonej inwentury, o ile są przypisane do zwrotu winnym nadużyć, oraz kradzież półfabrykatów lub zniszczenie ich, powstałe na skutek wypadku losowego, a więc w tych wypadkach, gdy wartość półfabrykatów wyksięgowana jest na klasę 1 lub 0, zarejestrowanie zdarzeń nastąpi w trybie przewidzianym dla produkcji towarowej.

Oznacza to, że spisanie wartości półfabrykatów nie nastąpi wtedy w ciężar konta „obrotów wewnętrznych“ w klasie 8, lecz wartość ich przeniesiona zostanie na subkonto 700, celem ich spisania razem z półfabrykatami typowymi.

Subkonto 721 — Wyroby gotowe (produkcji nietowarowej)

rejestruje przepływ przez skład przedsiębiorstwa wyrobów gotowych produkcji pomocniczych wydziałów, przeznaczonych do zużycia na wewnętrzne potrzeby przedsiębiorstwa i które w zasadzie nie podlegają sprzedaży na zewnątrz.

O ile to jednak nastąpi, natenczas wartość podlegającego realizacji wyrobu przeniesiona zostanie z niniejszego subkonta na subkonto 701 i zaliczona do produkcji towarowej.

Wyroby gotowe produkcji pomocniczej (przykładowo: wytwórnia pudełek do papierosów w fabryce tytoniowej; wytwórnia pudełek do zapalek w fabryce zapalczanej; wytwórnia tub w fabryce kosmetyków i tp.) przewidziane w planie i wytwarzane masowo, posiadają swe jednostki kalkulacyjne, a zatem i ceny zaliczeniowe dla obrotu wewnętrznego, w tej też cenie wyroby te są ewidencjonowane na koncie 72.

Wyroby sporadycznie produkowane, których produkcja nie jest przewidywana w planie, nie posiadające cen zaliczeniowych i kalkulowane indywidualnie w klasie 6 — nie są ewidencjonowane na subkoncie 701, lecz rozliczenie ich następuje w klasie 6 wg miejsc konsumpcji tych wyrobów, na podstawie ustalonych kluczy podziałowych.

Wówczas nie występują odchylenia, które mają miejsce w przypadku pierwszym i które ewidencjonowane są na subkoncie 751, w trybie podanym w uwagach do kont „Odchyleń“.

Zapisu uznaniowego na subkoncie 721 dokonuje się w momencie przekazania wyrobu gotowego produkcji pomocniczej do zużycia na wewnętrzne potrzeby produkcyjne lub gospodarcze na podstawie asygnaty magazynowej — z jednoczesnym obciążeniem odnośnego konta

realizacji w klasie 8 („Obrót wewnętrzny nietowarowy“).

Do subkonta 721 mają odpowiednio zastosowanie pozostałe uwagi, zawarte w omówieniu do subkont 701 i 720.

Roboty i usługi wykonane (produkcja nietowarowa) (73)

Konto to ewidencjonuje ukończone roboty i świadczone usługi wydziałów produkcji pomocniczej, nie przeznaczone do realizacji obcym — do chwili wystawienia noty rozliczającej te roboty lub usługi na wewnętrzne miejsca konsumujące (otrzymujące) świadczenia.

Zgodnie z uwagami do klasy 6 — wydziały pomocnicze, których działalność skierowana jest na obsługę podstawowych wydziałów w formie dostarczenia im wszelkiego rodzaju energii i usług i posiadające swoją kalkulacyjną jednostkę, winny posiadać również ustaloną w planie przemysłowo-finansowym cenę zaliczeniową na te usługi, równą planowanemu fabrycznemu kosztowi ich wykonania .

Szczególnie odnosi się to do wydziałów o jednorodnej produkcji usług (przykładowo: wydziały transportowe wszystkich rodzajów transportu).

W tym wypadku ewidencja na koncie 72 — odbywać się będzie wg cen planowego kosztu produkcji tych usług (t/km, km i tp.), podczas gdy różnice pomiędzy kosztem własnym rzeczywistym i planowym odnoszone będą na subkonto 752 — „Odchylenia od planowych cen wytworzenia robót i usług“ — zapisem księgowym, dokonywanym przy końcu okresu obrachunkowego w korespondencji z subkontem 621 klasy 6 (przeniesienie z kol. 12 lub 13 arkusza porównawczo-analitycznego wg wzoru Nr 2).

Usługi świadczone sporadycznie przez wydziały produkcji pomocniczej na rzecz wydziałów podstawowych, względnie wzajemne usługi występujące doraźnie pomiędzy wydziałami pomocniczymi, a więc produkcja usług niewymiernych jednostkami kalkulacyjnymi i nie posiadających cen zaliczeniowych — nie będzie przedmiotem ewidencji tego konta, lecz (zgodnie z uwagami podanymi w części VIIb naszego artykułu) rozliczana będzie w klasie 6 wg miejsc konsumpcji usług, na podstawie ustalonych kluczy podziałowych.

Pozostałe uwagi, podane w omówieniu konta 71 mają odpowiednio swoje zastosowanie również do konta 73, z tym, że uznanie konta 73 następuje (na podstawie dokumentu dowodowego, stwierdzającego fakt świadczenia usług lub wykonania roboty) w ciężar konta realizacji w klasie 8 („Obrót wewnętrzny — nietowarowy“).

Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji towarowej (74)

Konto to, zgodnie z poprzednio poczynionymi

uwagami oraz zgodnie z uwagami podanymi w części VIIb naszego artykułu, przejmuje w ciężar wszystkich swoich subkont różnice pomiędzy planowanym fabrycznym kosztem wytworzenia a efektywnym kosztem produkcji, ustalone w klasie 6 na koncie 62.

Na poszczególne subkonta „odchyłeń“ (740, 741, 742) przenoszone są raz na miesiąc globalne sumy różnic, ustalone w arkuszu porównawczo-analitycznym do konta 62 (vide wzór Nr 2, podany w części VIIb naszego artykułu, kol. 12 i 13).

Wspomniany arkusz służy dla analitycznej ewidencji odchyłeń, wobec czego nie będzie potrzeby stosowania dodatkowych kart analitycznej ich ewidencji w klasie 7.

Zadaniem tych subkont w klasie 7 będzie umożliwić przeprowadzenie właściwego rozdziału odchyłeń pomiędzy zapas gotowej produkcji na składzie przedsiębiorstwa, produkcję zafakturowaną (oddaną odbiorcom) oraz produkcję zrealizowaną (sprzedaną) odbiorcom (za którą należność wpłynęła na rachunek w banku lub do kasy przedsiębiorstwa).

Stąd też poszczególne subkonta tego konta przyjmować będą w swój ciężar (lub na swoje dobro) globalne odchylenia debetowe (lub kredytowe) raz na miesiąc, aby na podstawie kluczy podziałowych, opartych o dane wartościowe obrotu gotową produkcją:

- a) pozostać w saldzie subkont 740, 741, 742 (w wysokości proporcjonalnej do obliczonej wg planowych fabrycznych cen wytworzenia wartości zapasu półfabrykatów, wyrobów gotowych na składzie oraz ukończonych, lecz nie zafakturowanych robót i usług. Saldo to wykazywane jest w miesięcznych i rocznych bilansach łącznie z wartością zapasów gotowej produkcji, obliczoną wg planowych cen wytworzenia;
- b) być przeniesionymi na subkonto 769 — „Przeniesienie odchyłeń“ (w wysokości proporcjonalnej do wartości półfabrykatów, wyrobów gotowych, robót i usług, na które wystawiono faktury odbiorcom lub noty odnośnie do zużycia wewnętrznego);
- c) być przeniesionymi z kolei z subkonta 769 na konta ponadplanowych strat lub zysków z realizacji w klasie 8 (w wysokości proporcjonalnej do wartości półfabrykatów, wyrobów gotowych, robót i usług zrealizowanych, t. j. tych, za które wpłynęła należność od odbiorcy).

Rozdział odchyłeń następuje również raz na miesiąc na podstawie globalnych sum obrotów, obliczonych w cenach fabrycznych kosztów wytworzenia.

Subkonta 740 i 741 przejmują również różnice, wynikające z przeszacowania na początku roku remanentu gotowych wyrobów i półfabrykatów na składzie. Przeszacowanie to na-

stepuje na skutek ustalenia w nowym roku operacyjnym nowych cen planowego kosztu wytworzenia, wynikających z planu przemysłowo-finansowego sporządzonego na nowy okres obrachunkowy.

Zapisu tego dokonuje się w korespondencji z subkontami 700 i 701, przy czym w wypadku gdy nowe ceny wg planowego kosztu własnego są wyższe od starych — księgowanie odbywa się na ciężar subkont 700 i 701 i w uznaniu subkont 740 i 741, w przypadku zaś, gdy nowe ceny rozliczeniowe są niższe — księgowanie ma przebieg odwrotny.

Odchylenia od planowych cen wytworzenia produkcji nietowarowej (75)

Do konta tego i poszczególnych jego subkont mają odpowiednio zastosowanie uwagi podane wyżej do konta 74 z tym, że subkonta 750, 751 i 752 zamykają się **zawsze** z kontami realizacji w klasie 8 („Obroty wewnętrzne nietowarowe“), równoległe z przeniesieniem na ciężar tychże kont wartości nietowarowej produkcji wg cen zaliczeniowych wewnętrznych, co omówiono wyżej w komentarzu do subkont konta 72 i 73.

Przeniesienie na realizację następuje tu również w globalnych sumach, raz na miesiąc.

Jak widać z powyższego, subkonta 750, 751 i 752 są kontami quasi statystycznymi, a ich stosowanie ma znaczenie jedynie porządkowe, ułatwiające technikę księgowania przez umożliwienie zaliczania wyrobów i usług nietowarowych w obrocie wewnętrznym bez potrzeby oczekiwania na skalkulowanie ich kosztu efektywnego.

Przeniesienie wartości produkcji towarowej oddanej (wysłanej) odbiorcom i własnej sieci detalicznej (76).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 760 — Półfabrykaty typowe
- 761 — Wyroby gotowe
- 762 — Roboty i usługi
- 769 — Odchylenia od planowych kosztów wytworzenia

Subkonta powyższe rejestrują zaszłość etapu, na którym produkcja wybyła ze składu przedsiębiorstwa została zafakturowana odbiorcy, **lecz stanowi jego własność do czasu uzyskania należności** i wpływu gotówki do banku lub kasy, **czyli do czasu jej ostatecznej realizacji.**

Subkonta 760, 761 i 762

przejmują w swój ciężar wartość produkcji towarowej wg fabrycznego planowego kosztu wytworzenia w korespondencji z subkontami 700, 701 i kontem 71, zgodnie z uwagami, poczynionymi w komentarzu do tych ostatnich.

Uznanie subkont 760, 761 i 762 następuje w ciężar rachunku odbiorców w klasie 1 (s-kto 120 — „Faktury i dokumenty wychodzące, od-

dane na inkaso bankowe“; s-cto 121 — „Faktury i dokumenty wychodzące, podlegające oddaniu na inkaso“; s-cto 122 — „Faktury wychodzące pozostałe“ — vide część II naszego artykułu) lub w ciężar kont klas 0 i 4, kiedy ma miejsce realizacja wytworów dla własnych kapitałnych robót i działalności pozazakładowej lub usług i robót dla inwestycji własnych i działalności pozazakładowej, bądź też w ciężar konta 77 — „Towary we własnej sieci detalicznej“, w wypadku, gdy produkcja zostaje oddana do sprzedaży za pośrednictwem własnej sieci detalicznej.

Uznanie tych subkont następuje w ustalonej dla przedsiębiorstw hurtowej **cenie zbytu** (fakturowej), która może być:

- 1) równa planowemu kosztowi własnemu wytworzenia (gdy przedsiębiorstwo rozlicza się z branżową centralą wg tej ceny);
- 2) równa przeciętnym kosztom własnym wytworzenia całej branży lub kilku jednorodnych przedsiębiorstw, a wtedy może być wyższa lub niższa od planowej fabrycznej ceny przedsiębiorstwa;
- 3) oparta o obowiązujący cennik hurtowy i wtedy może być również niższa lub wyższa od ceny planowego fabrycznego kosztu wytworzenia.

W przypadku **ad 1)** subkonta 760, 761 i 762 zamkną się bez salda, natomiast w przypadkach **ad 2)** i **3)** subkonta te mogą wykazywać salda debetowe lub kredytowe, które są **potencjalnymi planowymi stratami lub zyskami** przedsiębiorstwa, od niego niezależnymi i w chwili realizacji (uzyskania należności od odbiorców) przeniesione zostaną do klasy 8 na odpowiednie konta „planowych zysków“ lub „strat z realizacji produkcji“, o czym będzie mowa w następnej części naszego artykułu (kl. 8).

W miesięcznych zamknięciach, o ile do tego czasu nie nastąpiła realizacja, salda te dodawane są (lub odejmowane) do (od) sald na kontaktach odbiorców z tym, że w załączniku do bilansu, ilustrującym szczegółowe dane do kontaktów odbiorców, wykazywane będą one odrębnie (w t. zw. „saldzie rozwiniętym“).

Subkonto 769 — „Przeniesienie odchyleń od planowych kosztów wytworzenia produkcji oddanej (wysłanej) odbiorcom i t. d.“ zgodnie z uwagami podanymi do konta 74, przejmuje wartość różnic pomiędzy planowym fabrycznym kosztem produkcji a rzeczywistym jej kosztem własnym wytworzenia, w wysokości proporcjonalnej do wartości zafakturowanej odbiorcom (odstąpionej dla inwestycji i działalności pozazakładowej) **towarowej** produkcji przedsiębiorstwa lub do wartości produkcji oddanej i przeznaczonej do realizacji za pośrednictwem własnej sieci detalicznej.

Saldo tego subkonta zawiera w końcu miesiąca pozostające w proporcji do wartości pro-

dukcji zafakturowanej obcym „odchylenia“ debetowe lub kredytowe, które są **potencjalnymi nieplanowanymi stratami lub ponadplanowymi zyskami** przedsiębiorstwa, **wygoształdowanymi przez przedsiębiorstwo** i w chwili realizacji produkcji (uzyskania należności od odbiorców) przeniesione zostaną na odpowiednie konta „ponadplanowych zysków“ lub „nie planowanych strat z realizacji produkcji towarowej“, o czym mowa będzie w następnej części naszego artykułu (kl. 8).

W miesięcznych i rocznych zamknięciach rachunkowych salda te dodawane będą (lub odejmowane) do (od) sald na kontaktach odbiorców z tym, że (analogicznie, jak omówiliśmy to wyżej) w załączniku szczegółowym do bilansu będą one wykazywane odrębnie (w t. zw. „saldzie rozwiniętym“).

„Odchylenia“ odnoszące się do wartości produkcji realizowanej dla własnych kapitałnych robót i działalności pozazakładowej, przechodzą tranzytem przez s-konto 769 i trafiają na konta „ponadplanowych zysków“ lub „nie planowanych strat z realizacji produkcji“ w klasie 8 jednocześnie z odpisaniem wartości produkcji w planowych cenach wytworzenia, zgodnie z uwagami podanymi wyżej do subkont 760, 761 i 762.

Towary we własnej sieci detalicznej (77)

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 770 — Półfabrykaty i wyroby gotowe
- 771 — Marża detaliczna

Subkonto 770 — Półfabrykaty i wyroby gotowe (w sieci detalicznej)

ewidencjonuje wartość półfabrykatów i wyrobów gotowych, przeznaczonych przez przedsiębiorstwo do realizacji za pośrednictwem własnej sieci sklepów detalicznych.

Hurtowa cena zbytu (faktura) może być ustalona dla przedsiębiorstwa — jak to wyżej już omówiliśmy — na poziomie planowanego kosztu wytworzenia produkcji we własnym przedsiębiorstwie, bądź to na poziomie przeciętnych planowych kosztów wytworzenia tejże produkcji w kilku jednorodnych przedsiębiorstwach, bądź też w oparciu o obowiązujący cennik hurtowy.

W tej cenie zostaje na subkonto 770 przeniesiona wartość towarów z wyżej omówionych subkont 760 i 761.

Celem doprowadzenia jednakże ceny towaru do poziomu cen obowiązujących w detalu, a więc do poziomu cen detalicznych — posługiwać się należy

Subkontem 771 — Marża detaliczna

Na ciężar tego subkonta zapisana zostanie, jednocześnie z oddaniem towaru do sieci detalicznej, różnica pomiędzy hurtowymi cenami zbytu, ustalonymi dla przedsiębiorstwa, a obowiązującymi cenami detalicznymi.

Zapisu tego dokonuje się w korespondencji z subkontem 183 — „Rezerwy różne przyszłych wydatków“ — na koncie p. n. „Rezerwa z tytułu marży detalicznej“.

Rezerwa ta służy na pokrycie wydatków administracyjno-handlowych utrzymania sieci sklepów detalicznych.

W tym miejscu wypada uzupełnić nasz projekt kont klasy 5 przez wprowadzenie do konta 53 — „Koszty zbytu i sprzedaży“ subkonta 533 — „Koszty administracyjno-handlowe własnej sieci detalicznej“, przeznaczając je do zbierania wszelkich kosztów związanych z utrzymaniem tej sieci (koszty osobowe personelu sklepów, transportu towarów, utrzymania pomieszczeń itp.).

Tok postępowania księgowego w odniesieniu do tego subkonta stosuje się analogicznie, jak do pozostałych subkont kont 53.

W związku z niniejszym uzupełnieniem zmieni się numeracja subkonta „Przeniesienie kosztów zbytu i sprzedaży“ z Nr 533 na Nr 534.

Subkonto 770 — kredytuje się codziennie na podstawie zestawienia utargów sklepowych (raportów sprzedaży) w ciężar konta „realizacji towarów we własnej sieci detalicznej“ (w klasie 8), w wartości **wg cen hurtowych**.

Subkonto 771 — kredytuje się również codziennie **sumą różnic pomiędzy uzyskanym utargiem gotówkowym a wartością zrealizowanych towarów wg cen hurtowych** — w ciężar wyżej wspomnianego subkonta 183 — „Rezerwy z tytułu marży detalicznej“.

Koszty administracyjno-handlowe własnej sieci detalicznej przechodzą na ciężar kont realizacji w sumie zaewidencjonowanej na subkoncie 533 klasy 5, przeniesione z tej klasy za pośrednictwem subkonta 534 — „Przeniesienie kosztów zbytu i sprzedaży“.

Towary handlowe (materiały) i tara oddane (wysłane) odbiorcy (78)

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

780 — Towary handlowe (materiały)

781 — Tara obrotowa,

które przeznaczone są do ewidencji obrotu towarami handlowymi (materiałami) i tarą obrotową do momentu uzyskania należności odbiorcy (tj. do realizacji), spełniając tę samą funkcję, co konto 76 w odniesieniu do własnej produkcji przedsiębiorstwa.

Subkonto 780 — Towary handlowe (materiały)

przyjmuje obciążenia w korespondencji z kontem 26 — „Towary handlowe“ klasy 2 w wartości przeznaczonych do realizacji i zafakturowanych odbiorcy towarów handlowych, wycenionych wg kosztu własnego ich nabycia (wartość fakturowa nabycia łącznie z wydat-

kami na zakup i zaopatrzenie materiałowe) lub (o ile w przedsiębiorstwie stosowany jest system ewidencji materiałów w cenie planowej) — po cenie planowej z doliczeniem odnoszących się do niej „odchyłeń od planowych cen na materiały“, o których mowa była w komentarzu do konta 29, w części III naszego artykułu.

Uznawane jest ono jednocześnie w ciężar konta odbiorcy w klasie 1 (subkonta 120, 121, 122, 144) wartością tych towarów:

- a) w tejże wysokości lub
- b) obliczoną wg cen umownych, które mogą być wyższe lub niższe od własnego kosztu, lub
- c) obliczoną przy zastosowaniu obowiązujących cenników, wskutek czego cena ta może również różnić się od wartości wg kosztu własnego nabycia.

W wypadkach ad b) i c) na subkoncie 780 powstaną różnice, które stanowią będą **potencjalne planowe zyski lub straty ze sprzedaży towarów handlowych** i które — w momencie realizacji — przeniesione zostaną na dobro lub ciężar odnośnych kont „planowych zysków“ lub „strat z realizacji towarów handlowych“ w klasie 8 (omówimy to dodatkowo w komentarzu do tej klasy).

Ponadplanowe zyski lub straty z operacji zbytu towarów handlowych nie mogą występować z uwagi na to, że w każdym wypadku wyksięgowanie ich z kont materiałowych (klasy 2) następuje wg ustalonego uprzednio efektywnego kosztu własnego nabycia.

Ponadplanowe straty lub zyski mogą jednakże wystąpić przy ostatecznej realizacji towarów handlowych i to **tylko w postaci różnic pomiędzy planowanymi a efektywnymi kosztami zbytu i sprzedaży towarów handlowych**, które rozwiązywane są w klasie 8 (o czym będzie mowa w następnej części artykułu).

Dodać tu należy, że subkonto 780 ewidencjonuje również etapowo wartość **materiałów zbędnych**, przeznaczonych do upłynnienia z przedsiębiorstwa. Materiały te podlegają uprzednio przeksięgowaniu wewnątrz klasy 2 z odnośnych subkont, na których były ewidencjonowane — na konto 26 — „Towary handlowe“.

Subkonto 781 — Tara obrotowa

przyjmuje również obciążenia w korespondencji z kontem 26 — „Towary handlowe“, albowiem, zgodnie z uwagami podanymi w części III naszego artykułu, tarę obrotową spisuje się uprzednio z subkonta 222 na konto 26.

Przypomina się, iż zgodnie z uwagami do części III naszego artykułu (vide Rach. i Podatki Nr 11 (17) z m-ca listopada 1948 r.) podanymi w komentarzu do subkonta 222 — pod pojęciem „tara obrotowa“ rozumie się tarę, prze-

znaczoną do sprzedaży wraz z towarem lub do zużycia w inny sposób.

Subkonto 781 ewidencjonuje jednakże wyłącznie **obrót tara**, zakupioną na stronie i używaną do opakowania wytworów, **której wartość podlega wyodrębnieniu** w fakturze.

W tym miejscu wypada jednakże sprostować częściowo nasze uwagi podane w komentarzu do części III naszego artykułu (vide Rach. i Podatki Nr 11 (17) szpalta druga, str. 308 ustęp p. t. „Ad a)“ i użyty tam zwrot od słów:

„...a stąd na ciężar **konta realizacji** towarów handlowych. Z kredytu **konta realizacji** towarów handlowych przeprowadza się obciążenia odbiorcy na kontach 12 lub 144...“

zastąpić zwrotem:

„...a stąd na ciężar **konta zbytu** towarów handlowych w klasie 7 (78). Z kredytu **subkonta zbytu** tary obrotowej w klasie 7 (781) przeprowadza się obciążenia odbiorcy na koncie 12 lub subkoncie 144...“

Powyższe łączy się z podanymi we wstępie do niniejszego artykułu definicjami pojęć **zbytu** i **realizacji**, z których pierwsze obejmuje etap przed uzyskaniem należności, a drugie — moment wymiany wartości towaru na pieniądź (sprzedaż).

Zbyt tary obrotowej nie używanej do opakowania wytworów nie jest przedmiotem ewi-

dencji tego subkonta, lecz subkonta 780, wyżej opisanego.

Nie jest również przedmiotem ewidencji tego konta tara produkcyjna, wchodząca w istotę produktu, zarówno zakupywana z zewnątrz, jak i produkowana we własnym zakresie (w wydziałach produkcji pomocniczej), gdyż — zgodnie z uwagami podanymi w części III naszego artykułu oraz wyżej, w komentarzu do konta 721 — w wypadku zakupu jej z zewnątrz będzie ona przedmiotem ewidencji odpowiedniego konta klasy 2 i stamtąd odpisywana do kosztów produkcji (via kl. 3, 5, 6), w wypadku zaś wytworzenia jej we własnym zakresie będzie ona przedmiotem ewidencji subkonta 720 lub 721, aż do momentu odpisania jej do zużycia w produkcji.

Wyprodukowana we własnym zakresie tara obrotowa, służąca do opakowania produkcji (nie wchodząca w jej istotę) ewidencjonowana będzie również na subkoncie 721 (lub 701), zbyt jej zaś przebiegać będzie w trybie opisanym w komentarzu do tych subkont.

Produkcja wydziałów wytwarzających tara obrotową zaliczana będzie oczywiście do produkcji towarowej.

Do subkonta 781 mają odpowiednio swoje zastosowanie wszystkie pozostałe uwagi, umieszczone w omówieniu poprzedniego bliźniaczego subkonta 780.

A. MAJEWSKI (Poznań)

Z DOŚWIADCZEŃ RADZIECKICH

Finanse, księgowość i sprawozdawczość kołchozów*)

Skąpe wiadomości z radia, prasy i kroniki filmowej nie wystarczają zainteresowanym do poznania organizacji i pracy radzieckich gospodarstw kolektywnych. Z drugiej strony kompletny brak publikacji w języku polskim a do niedawna i w rosyjskim całkowicie uniemożliwił uzupełnienie tej luki z literatury fachowej.

Mając powyższe na uwadze zdecydowałem się na wybór książki Panina i Chmielewa, aby w ramach artykułu naszkicować osobliwości i koncepcje, które — być może — zachęcą Czytelnika do gruntownego ich przestudiowania. Trzeba przy tym dodać, że jakkolwiek powyższa książka interesuje się jedynym odcinkiem gospodarki kołchozów — finansami, to na ich tle można bardzo wyraźnie zobaczyć całą go-

spodarke a nawet i organizację życia kołchozów radzieckich.

Znany i zdomowiony u nas wyraz „kołchoz“**) jest skrótem ustawowej nazwy radzieckiej spółdzielni produkcyjnej. Jej szczegółową organizację, odrębną od pozostałych gospodarstw rolnych w ZSRR zwanych sowchozami czyli gospodarstwami państwowymi, normuje ustawodawstwo wraz z uzupełniającymi postanowieniami Partii i Rządu.

Podstawowe założenia gospodarki kołchozów (jak: podział dochodu, wynagrodzenie za pracę, prawa i obowiązki kierownictwa kołchozów, komisji rewizyjnych, struktura środków produkcji, źródła ich powstawania, obowiązki księgowego itp.) zawiera Ustawa Wzorcową (Statut Wzorcowy), określająca drogi i metody, które winien wybrać kołchoz dla realizacji hasła ustroju socjalistycznego.

W tej sytuacji autorzy Panin i Chmielew jedynie rozwinęli temat, wzbogacając go o póź-

*) na podstawie książki p. t.: „Finansy, uciech i otęcziotnost w kołchozach“ — Panin i N. N. Chmielew, str. 195, Gosfinizdat 1948.

**) kolektywnoje choziajstwo.

niejsze postanowienia Partii i Rządu oraz o własne doświadczenie praktyczne.

Zainteresowany polski Czytelnik na pewno wpierv spojrzy do załączonego rejestru (spisu) kont, szukając zasadniczych różnic, wynikających z odrębności organizacyjnych gospodarki kołchozu. Będzie to zupełnie słuszne, gdyż napotka, obok zagadnień znanych rachunkowości rolnej w Polsce, dwa nowe i to stosunkowo obszernie: „niepodzielne fundusze“ oraz zagadnienie podziału dochodu i wynagrodzeń za pracę. Są to zagadnienia centralne rejestru kont kołchozu.

Spośród „niepodzielnych funduszy“ pierwotnym i zasadniczym dla gospodarki kolektywnej jest fundusz kontrolowany na grupie 8/1. Zgodnie bowiem z 4 artykułem Ustawy Wzorcowej wstępujący do kołchozu uspołeczniają swój inwentarz żywy, martwy, zapas nasion, pasze (w stosunku do oddanego inwentarza żywego), zabudowania gospodarcze (konieczne dla gospodarki kołchozu) oraz przedsiębiorstwa rolne uboczne (przetwórcze). Z całości uspołecznionego majątku kołchoźnika $\frac{1}{4}$ — $\frac{1}{2}$ spisuje się na ów „niepodzielny fundusz“, reszta stanowi wkładkę członkowską, zwrotną w gotówce w razie wystąpienia. Niezwrotna część majątku jest główną bazą środków produkcji, powiększaną corocznie o część dochodu i te wartości, których nie dzieli się między członków. Rolę „niepodzielnych funduszy“ określają autorzy jako rosnącą bazę gospodarki kolektywnej, zabezpieczającą rozwój produkcji.

Z zagadnieniem drugim, tj. podziałem dochodu i wynagrodzeń za pracę kołchoźników, łączy się sprawa księgowości i planu kont. Regulowaniem kwestii księgowości zajęła się Rada Komisarzy Ludowych^{*)}, której postanowieniem z dnia 31 stycznia 1939 wszystkie kołchozy zobowiązane są stosować jednolite wzory ksiąg i formularzy. System księgowości zależy natomiast od wielkości kołchozu: — do 30 zagród (z wyjątkiem kołchozów posiadających pieniężny dochód roczny powyżej 30.000 rubli) przewidziany jest tzw. system „skrócony“ — od 30—100 zagród (z wyjątkiem kołchozów mających pieniężny dochód roczny ponad 100.000 rubli) obowiązuje system pojedynczy — wszystkie inne, tj. kołchozy o ilości zagród powyżej 100 lub o rocznym dochodzie pieniężnym ponad 100.000 rubli, obowiązane są prowadzić księgowość systemem podwójnym.

Niezależnie od powyższego Rada Komisarzy Ludowych zatwierdziła w dniu 31 stycznia 1939 r. rejestr (spis) kont dla księgowości kołchozów, opracowany w zakresie kont głównych i grup. Resztę, tj. konta analityczne oraz ich funkcję zatwierdziło Ministerstwo Gospodar-

stwa Wiejskiego ZSRR łącznie z Państwową Komisją Planowania Gospodarczego.^{**)}

Dla zupełności obrazu trzeba jeszcze dodać, że kołchozy posługują się metodą tabelaryczną z całą nadbudową ksiąg pomocniczych. W związku z tym, obok dziennika — głównej zwanej „księgą kont głównych“, prowadzi się przy systemie podwójnym 15 następujących ksiąg pomocniczych, służących rachunkowi analitycznemu, kontroli wykonania planu produkcji oraz preliminarza gotówkowego:

- nr 1 Księga obrachunkowa członków kołchozu i rodzin
- nr 2 Księga obrachunkowa roboczodni kołchoźników
- nr 3 Księga rozliczeń z członkami kołchozu
- nr 4 Księga kont głównych (dziennik — główna)
- nr 5 Księga inwentarzowa
- nr 6 Księga majątkowa
- nr 7 Księga przychodów w naturze i ich podział
- nr 8 Księga produktów i materiałów
- nr 9 Księga dostaw państwowych i handlu kołchoźnego
- nr 10 Księga funduszy i przychodów pieniężnych
- nr 11 Księga kasjera (skarbnika)
- nr 12 Księga rachunków bieżących, papierów wartościowych i rozliczeń z instytucjami i osobami
- nr 13 Księga nakładów pieniężnych i naturalnych
- nr 14 Księga kontroli wykonania planu w zakresie produkcji rolnej i zwierzęcej^{***)}
- nr 15 Księga planowanych wyników przychówku, przyrostu lub tuczu żywca.^{***)}

Przy systemie pojedynczym ilość ksiąg pomocniczych ograniczona jest do 13, przy skróconym spada do 6. Cechą charakterystyczną tych systemów jest używanie w miejsce kont głównych tzw. „wyciągów miesięcznych“ oraz „kontrolki dokumentów księgowych“. Ta ostatnia rejestruje wszystkie wpływające dokumenty księgowe, przez co służy do sprawdzenia sumowych zgodności zapisów we wszystkich księgach z globalną sumą wszystkich dokumentów, które wpłynęły do kołchozu w okresie sprawozdawczym.

Układ rejestru kont kołchozów wykazuje poważne różnice w zestawieniu z naszymi planami kont PNZ lub PGR. Dotyczą one w pierwszym rzędzie księgowego rachunku wyników.

Zagadnienie nakładów i przychodów operacyjnych przesądza w kołchozie Ustawa Wzorcową, nakazująca dokonywanie nakładów

^{**)} odpowiednikiem PKPG w Polsce jest w ZSRR instytucja, zwana CSU Gosplana.

^{***)} nr 14 i 15 związane są z obliczaniem wynagrodzeń za pracę ponad normę.

^{*)} Sowjet Narodnych Komisarow SSSR, przemianowany potem na Sowjet Ministrow SSSR.

na rachunek z góry określonych przychodów bieżących lub niepodzielnych funduszków. Wskutek tego suma nakładów okresu gospodarczego zostaje przeniesiona na poszczególne konta przychodów pieniężnych lub naturalnych wzgl. funduszków kołchozu i to przed sporządzeniem rocznego bilansu.

W tym ujęciu ewidencję kosztów przeprowadza się częściowo według rodzajów kosztów, częściowo według stanowisk (konto 11), z całkowitym wyeliminowaniem rentowności. Przyczynia się do tego brak kosztu robocizny, wyrażanej na koncie 20 tylko ilościowo.

Powyższe przegrupowanie nakładów i dochodów oraz ich obieg na kontach kołchozu przedstawia się następująco: trzy konta — 9, 18, 19 rejestrują przychody, pięć kont — 11, 12, 13, 14, 15 rejestruje nakłady. Konto 16 jest pomocniczym do konta 19, wyodrębnione dla kontroli wykonania dostaw państwowych. Konto 17 w zakresie żywca spełnia w pewnych wypadkach podobną rolę jak 16, w zasadzie jednak ma ewidencjonować likwidowane środki podstawowe.

W końcu okresu sprawozdawczego, który w kołchozach pokrywa się z rokiem kalendarzowym, następuje przeniesienie nakładów i niektórych przychodów (konta 16, 17) na konta 18 i 19 w zależności od tego, czy występowały w gotówce czy też w naturze. Rozbicie to jest bardzo ważne i często podkreślane nie tylko w planie kont, ale i w Ustawie Wzorcowej. Od powyższych przeniesień wyłączone są zużyte nasiona, które co roku rozchoduje się na rachunek funduszków corocznie tworzonych na ten cel. Podobnie przyrost i przychówek oraz sumy uzyskane z likwidacji podstawowych środków produkcji (z pewnymi wyjątkami przy żywcu) zalicza się nie do przychodów bieżących, lecz do „funduszków niepodzielnych“.

Przychody okresu sprawozdawczego po przeniesieniu sumy uznań konta 16 i częściowo 17 (jak wyżej) grupują się na dwóch kontach: 18 i 19.

Po dokonaniu dalszej korekty na tych kontach z tytułu potrąceń na „niepodzielny fundusz“, opłaty robót MTS, zwrotu pożyczek zaciągniętych w naturze, pozostaje właściwy dochód, podlegający podziałowi między kołchoźników w stosunku do przepracowanych w ciągu roku roboczodni (trudodni).

W ciągu roku otrzymują członkowie kołchozu — na bieżące potrzeby — zaliczki w naturze i gotówce, proporcjonalnie do przepracowanych roboczodni okresu sprawozdawczego. Jak podaje „Socjalistyczne Rolnictwo“^(*), kołchozy obwodu łuckiego wypłacały w miesiącu sierpniu 1949 r. po 5 kg zboża za przepracowane roboczodzień (trudodzień).

^{*}) Socjalistischeskoje Ziemledelie Nr 195 z dn. 19. 8. 49.

Cały cykl produkcyjny z towarzyszącymi mu przejawami na odcinku finansowym, rachunkowości itp. znajduje odbicie w sprawozdawczości bieżącej i rocznej, w formie ustalonej przez Radę Komisarzy Ludowych z dnia 28 lutego 1938 r. Kołchozy zestawiają około 31 sprawozdań w roku (w tym stałe i sezonowe), w zależności od kierunku gospodarstwa. (Rozporządzenie Rady Ministrów ZSRR z dnia 3 grudnia 1946 surowo zabrania wszystkim władzom, urzędom i organizacjom żądać, a kierownictwu kołchozów zestawiać sprawozdania nie przewidziane zarządzeniem z dnia 28 lutego 1938 lub nie zatwierdzone przez PKPG ZSRR).

Ścisłość podawanych cyfr jest obwarowana specjalnym regulaminem^{**}), określającym prawa i obowiązki księgowego kołchozu.

Jeden z rozdziałów tego regulaminu (rozporządzenia) nakłada na księgowego kołchozu następującą odpowiedzialność:

„Wszystkie rodzaje księgowej i operacyjnej sprawozdawczości podpisuje obok przewodniczącego lub jego zastępcy — księgowy kołchozu“... „Za wstawienie nieprawdziwych danych w sprawozdanie dla państwa oraz za wystawienie i zaksięgowanie nieprzepisowych dokumentów główną odpowiedzialność ponosi księgowy“.

Roczna sprawozdawczość finansowo-gospodarcza jest ściśle związana z zapytaniami postawionymi przez państwo. W tym ujęciu sprawozdanie z całego roku obrotowego daje następujące informacje:

1. jak kołchoz wypełnił swoje zobowiązania wobec państwa,
2. jak został zrealizowany plan produkcyjny oraz preliminarz gotówkowy,
3. jakim wkładem pracy partycypowało kierownictwo kołchozu i kołchoźnicy w walce o podwyższenie urodzajności oraz produktywności żywca, o podniesienie organizacyjne i gospodarcze, o podwyższenie pieniężnych i naturalnych dochodów oraz ich ekonomiczne wydatkowanie.

Obok wymienionych danych roczne sprawozdanie kołchozu udziela całego szeregu informacji o stopniu realizacji ważniejszych dyrektyw Partii i Rządu. Przykładowo wymienię niektóre z nich: minima roboczodni, tworzenie stad zgodnie z państwowym planem hodowli produkcja nasion, tworzenie baz paszy.

Pokaźny rozdział zajmują klucze podziału przychodów naturalnych i pieniężnych oraz ściśle związana z tym akumulacja funduszków kołchozów. Po dokonaniu końcowych zapisów, kompleks cyfr nanosi się do zatwierdzonych

^{**}) zatwierdzonym przez Radę Ministrów ZSRR w dn. 17. 6. 1947 r.

przez PKPG tablic, których oddzielna część przewidziana jest dla odcinka finansowego.

Przyjęte przez kierownictwo kołchozu sprawozdanie roczne poddaje się dyskusji, głosowaniu i zatwierdzeniu członkom Walnego Zgromadzenia Kołchozu.

Dla uzupełnienia całości warto na zakończenie dorzucić jeden ciekawy i ważny szczegół. Otóż książka Panina i Chmielewa ma charakter podręcznika zatwierdzonego przez Ministerstwo Finansów ZSRR dla użytku techników finansowych, których program przewiduje wykład zatytułowany: „Organizacja finansów, rachunkowości i sprawozdawczości w kołcho-

zach“. Treść tego wykładu, stanowiąca kanwę podręcznika, oparta jest w całości na postanowieniach Rady Komisarzy Ludowych ZSRR z dnia 31 stycznia 1939 „O obrachunku i księgowości w kołchozach“ oraz na instrukcji Ministerstwa Gospodarstwa Wiejskiego i PKPG.

Wobec chronicznego braku aktualnego podręcznika rachunkowości rolnej w języku polskim, forma wykładu i treść tej książki winny wzbudzić zainteresowanie nie tylko księgowych rolnych czy też rolników, ale i autorów i wydawców, w których rękach leży przyszłość tego obecnie bardzo zaniedbanego odcinka literatury fachowej.

Rejestr kont

radzieckich spółdzielni produkcyjnych (system podwójny*)

konta główne

1. Podstawowe środki produkcji
2. Młodzież i opasy
3. Produkty i materiały
4. Środki pieniężne
5. Papiery wartościowe
6. Rozliczenia z członkami kołchozu
7. Rozliczenia z instytucjami i osobami

konta grupowe

1. Inwentarz roboczy
2. Inwentarz hodowlany, drób i pszczoły
3. Maszyny rolnicze, narzędzia, silniki
4. Wyposażenia i instalacje
5. Środki transportowe
6. Budynki, budowle i plantacje
1. Młodzież
2. Opasy
1. Produkty
2. Nasiona i inne na siew
3. Pasze i ściółka
4. Materiały
5. Drobnny inwentarz (małowartościowy)
6. Wyroby przedsiębiorstw ubocznych
1. Kasa
2. Rachunki bieżące
3. Rachunek inwestycyjny
1. Rozliczenia w naturze z tytułu roboczo-dni (trudodni)
2. Rozliczenia w gotówce z tytułu roboczo-dni
1. Rozliczenia w naturze za wykonane roboty MTS**)
2. Rozliczenia w gotówce za wykonane roboty MTS
3. Rozliczenia z MTS za wypłacone w naturze zarobki traktorzystów
4. Rozliczenia z MTS za wypłacone w gotówce zarobki traktorzystów, powyżej zagwarantowanego minimum
5. Rozliczenia pożyczek na inwestycje
6. Rozliczenia pożyczek na bieżącą produkcję
7. Rozliczenia z organizacjami skupującymi
8. Rozliczenia z pozostałymi instytucjami i osobami
9. Rozliczenia z zaliczek udzielonych osobom
10. Rozliczenia z tytułu wynagrodzeń dla doan-gażowanych specjalistów

*) przekład wolny

***) odpowiednik polskiej „Technicznej Obsługi Rol-nictwa“

- | | |
|---|---|
| 8. Niepodzielne fundusze i udziały członkowskie | <ol style="list-style-type: none"> 1. Zakwalifikowana do niepodzielnego funduszu część majątku uspołecznionego i udziałów członkowskich 2. Potrącenia od przychodów na rzecz niepodzielnego funduszu zgodnie z 12 art. Ustawy Wzorcowej kołchozów 3. Zaliczona wartość przychówku i przyrostu 4. Akumulacja wartości występująca w środkach produkcji wytworzonych dla potrzeby kołchozu (tj. wartość wytworzonych przez kołchoz materiałów łącznie z wartością włożonej pracy kołchoźników) 5. Środki i majątek otrzymane bezpłatnie (przeważnie w początkach tworzenia kołchozów — przyp.) 6. Udziały członków 7. Fundusz nasion (podstawowy i asekurujący) 8. Fundusz pasz (podstawowy i asekurujący) 9. Asekurujący fundusz wyżywieniowy |
| 9. Przychówek i przyrost żywca | |
| 10. Fundusz pomocy i na potrzeby kulturalne (odpowiednik akcji socjalnej) | |
| 11. Nakłady w przedsiębiorstwach ubocznych i na przetwórstwo | <ol style="list-style-type: none"> 1. Nakłady w przedsiębiorstwach ubocznych 2. Nakłady w przedsiębiorstwach zaspakajających potrzeby kołchoźników 3. Nakłady przy przeróbce produkcji i pracach poza kołchozem |
| 12. Nakłady inwestycyjne i na remonty kapitalne | |
| 13. Nakłady produkcyjne (poza przedsiębiorstwami ubocznymi) | <ol style="list-style-type: none"> 1. Nakłady na rachunek przychodów w naturze 2. Nakłady na rachunek przychodów pieniężnych (według pozycji preliminarza gotówkowego) 3. Nakłady nie pokryte przychodami bieżącego roku |
| 14. Podatki, składki i ubezpieczenia | <ol style="list-style-type: none"> 1. Podatek dochodowy 2. Pozostałe podatki i składki 3. Ubezpieczenia |
| 15. Wydatki administracyjno-gospodarcze | |
| 16. Dostawy państwowe i sprzedaż (bez żywca) | <ol style="list-style-type: none"> 1. Dostawy państwowe łącznie z kontraktacją 2. Sprzedaż skupom państwowym i spółdzielczym 3. Sprzedaż na kołchoźnym rynku |
| 17. Likwidacja podstawowych środków produkcji i żywca (dorosłego i młodzieży) | <ol style="list-style-type: none"> 1. Likwidacja podstawowych środków produkcji (bez żywca) 2. Sprzedaż inwentarza roboczego (żywego) 3. Sprzedaż inwentarza hodowlanego celem zamiany na lepszy i zarodowy 4. Sprzedaż żywca w ramach dostaw mięsnych 5. Sprzedaż żywca skupom państwowym i spółdzielczym 6. Sprzedaż żywca na kołchoźnym rynku 7. Ubój żywca 8. Pozostałe wypadki likwidacji żywca |
| 18. Przychody w naturze i ich podział | <ol style="list-style-type: none"> 1. Z produkcji roślinnej 2. Z produkcji zwierzęcej 3. Z przedsiębiorstw ubocznych 4. Z przetwórstwa |
| 19. Przychody pieniężne i ich podział | <ol style="list-style-type: none"> 1. Przychody pieniężne wg pozycji budżetu 2. Podział przychodów pieniężnych |
| 20. Obrachunek pracy kołchoźników. | |

Na początku nowego roku szkolnego

T. RADWAŃSKI (Kraków)

Metoda analityczna czy syntetyczna?

Dużo już wypisano na temat jednej i drugiej metody nauczania księgowości. Spory odnośnie do tych metod są ciągle aktualne. Są zwolennicy bądź jednej bądź drugiej metody. Na ogół przeważają — zdaje się — raczej zwolennicy metody syntetycznej. Osobiście jednak sędzę, że namiętne spory toczone o wyższość jednej lub drugiej metody polegają na nieporozumieniu, a częściowo na błędnym potraktowaniu celu samego nauczania księgowości i to nie tylko księgowości w szkole handlowej.

Szkic mój ma za zadanie poruszyć pewne strony zagadnienia i spowodować wymianę myśli na ten temat.

Najpierw krótkie przypomnienie. W skrócie: metoda syntetyczna polega na nauczaniu księgowości poprzez księgi szczegółowe, dziennik — księgę główną, inwentarz do bilansu —; według metody analitycznej: — nauczanie biegnie w kierunku odwrotnym, tzn. zaczyna się naukę od inwentarza.

Metoda syntetyczna jest pozornie znacznie łatwiejsza. Na tę okoliczność zwraca uwagę Emil Ehrlich w artykule „Dydaktyka przedmiotów handlowych“, zamieszczonym w Encyklopedii Wychowania. Na str. 704 cytowanego wydawnictwa pisze: „Wielką zaletą tej metody (tj. syntetycznej — przyp. R.) jest jej przystępna forma dla młodzieży, zwłaszcza młodszej, jej ujemną cechą jest wdrażanie ucznia raczej do mechanicznej pracy, niż rozumowej“.

O ile druga część tego twierdzenia nie nasuwa właściwie zastrzeżeń, o tyle pierwsza część dotycząca przystępności, budzi we mnie poważne wątpliwości. Łatwość i przystępność metody syntetycznej jest bardzo względna. Ażeby metoda syntetyczna była istotnie łatwa musiałaby być stosowana z wielkim umiarem, umiejętnością i oględnie. Praktyczne stosowanie tej metody, w rzeczywistości, w przeważającej ilości wypadków nie czyni jej wcale łatwą i przystępną, raczej czyni ją zawiłą, a w uczniach utwierdza przekonanie o nudności i nieprzejrzystości księgowości.

Metoda ta stwarza — jakże często — pokusę do nagromadzenia w poszczególnych księgach całej masy zdarzeń. Nauczyciel ze względów praktycznych chce wyczerpać wszystkie możliwości, które ewentualnie w przedsiębiorstwie mogą się zdarzyć. Rezultat tego — dana księga szczegółowa niby tak pozornie prosta i łatwa staje się dla ucznia „filozofią“. Czyż tak bardzo łatwa do zrozumienia dla ucznia jest księga kasy, gdy uwzględnia się niedobory, nadwyżki,

falszywe banknoty, inkaso weksli, wykup akceptów itp., czy łatwa jest księga towarów ilościowo-wartościowa, jeżeli chcemy w niej przedstawić wszystkie możliwe wypadki związane z kontrolą obrotu towarami? Ileż tam pojęć często dla ucznia nowych. A księga akceptów czy rymes? Skąd uczeń nawet w liceum po kilku tygodniach pobytu w szkole ma znać tyle technicznych terminów i wiedzieć, co one materialnie oznaczają?

A księga ruchomości i amortyzacji, a księga dłużników i wierzycieli z tak ulubionymi skontami i bonifikatami, trasowaniem weksli,

Na domiar złego przerobienie ksiąg szczegółowych, czasem bardzo mozolne i zabierające wiele czasu, w niewielkim stopniu przyczynia się do późniejszego zrozumienia podwójnego systemu księgowości. Można nawet postawić twierdzenie, że przez nagromadzenie w umysłowości ucznia całej masy szczegółów utrudnia się nieraz uchwycenie zasadniczych myśli przewodnich systemu podwójnego. Na ten temat pisze J. St. Stantejski w broszurze pt. „Jak uczyć księgowości“: — „Przerobienie bowiem wprzód ksiąg obrotowych w niczym nie przygotowuje ucznia do zrozumienia zasad księgowości. Te same trudności muszą być pokonane obecnie, co przy zaczynaniu wprost od dziennika amerykańskiego, bo nawet trudności będą się piętrzyć — może łatwo nastąpić pomieszanie pojęć. Nieraz słyszałem skargi nauczycieli w tym sensie: przerobiłem przykład na księgi obrotowe i inwentarz, teraz przerabiam ten sam przykład systemem włoskim, a uczniowie niczego nie rozumieją. I to jest rzecz zupełnie jasna, bo księgi obrotowe nie przyczyniają się w niczym do zrozumienia zasad.“

Metoda analityczna, aczkolwiek i ona ma pewne ujemne strony, to jednak unika w znacznej mierze całego szeregu zbędnych, na początku zwłaszcza, prac księgowych. Większa trudność jej w stosunku do metody syntetycznej — moim zdaniem — nie istnieje wcale, zwłaszcza gdy chodzi o młodzież licealną. Czy trudne będzie dla ucznia zrozumienie, że do majątku przedsiębiorstwa należy pewien składnik, który nazywa się „towary“ np.:

300 kg herbaty á zł 120,— = 36.000,—

Chyba nie. Tylko tu nasuwa się od razu pewne „ale“. Większość nauczycieli wzdryga się przed podaniem takiego tematu do inwentarza, w którym jako „towary“ byłyby podany jeden czy dwa rodzaje towarów — jako „ruchomości“ — biurko czy szafa — jako dłużnicy — je-

den czy dwóch — wierzyciele muszą być w temacie i wekslowi i księgowi, a w ogóle to w inwentarzu muszą być podane wszystkie możliwe składniki, bo inaczej temat jest uważany za „nieżyciowy i niepraktyczny“. Na tym stanowisku stanął nawet prof. Lulek w swej zresztą niewątpliwie cennej książce „Zasady nauczania rachunkowości“, w której pisał: „Wysuwana nieraz propozycja, by na początku poprzestać na inwentarzu prostym, zestawionym z kilku zaledwie pozycji, nie nadaje się do przyjęcia, bo taki „inwentarzyk“ dałby uczniom fałszywe wyobrażenie o swej rzeczywistej treści i o trudnościach związanych z jego zestawieniem. Uczniowie powinni dowiedzieć się, że układanie inwentarza jest zadaniem trudnym i odpowiedzialnym, że nie polega ono jedynie na wypisaniu kilku czy kilkunastu pozycji pod dyktandem nauczyciela lub z gotowego tematu i obliczeniu sum ogólnych z dodaniem podpisu właściciela.“

Dlaczego już przy pierwszym spisaniu inwentarza ma się przedstawić uczniowi od razu wszystkie trudności związane z jego zestawieniem? Przecież z tego założenia wychodząc, trzeba by już przy pierwszym spisaniu inwentarza przedstawić wszystkie skomplikowane przepisy i wypadki, jakie mogą mieć zastosowanie przy zestawieniu inwentarza.

Jestem zdania, że o właściwych trudnościach związanych ze spisaniem inwentarza przekona się uczeń dopiero po ukończeniu szkoły, gdy przyjdzie mu choćby spisać i wycenić kilkaset czy kilka tysięcy różnych towarów. Szkoła ma mu dać podstawy i zrozumienie czynności inwentaryzacji, celu i funkcji zestawiania inwentarza — jego składników i podstaw ich oceny.

Nauczanie księgowości nie może fotografować rzeczywistości księgowej, tylko uczyć tę rzeczywistość rozumieć. Dlatego też, jeżeli na podstawie choćby tylko jednego składnika, jakim może być np. gotówka — uczniowie potrafią zrozumieć zasadę ustalania sytuacji majątkowej w pewnym momencie, to wystarczyłoby tylko ten jeden składnik podać. Chodzi przecież o wytłumaczenie, o metodę wyjaśnienia, o względy dydaktyczne, o przesłanki rozumowania ucznia.

Twierdzę, że dla przeprowadzenia i metodycznego wyjaśnienia pewnych zagadnień wolno przyjmując pewne teoretyczne założenia. Czy dla wyjaśnienia zjawisk fizycznych nie przyjmuje się określonych stanów, eliminując z doświadczenia i badania szereg elementów w danym wypadku niepotrzebnych? Pewne uproszczenia są zawsze potrzebne, gdy chcemy coś uwypuklić, wyjaśnić jakieś skomplikowane zjawisko. Jeżeli chcecie się o tym przekonać na gruncie księgowości, to po długim wykładzie i zestawieniu inwentarza obejmującego

mniej więcej wszystkie możliwe składniki, proszę zapytać uczniów, jak przedstawiałaby się sytuacja majątkowa przedsiębiorstwa, gdyby posiadało ono w danej chwili tylko samą gotówkę. Zobaczycie, jakie herezje z tego wynikną.

Do czego zmierzam. Otóż chcę udowodnić, że zarówno w metodzie analitycznej jak i syntetycznej nawet, nie musi być od razu inwentarz obejmujący wszystkie składniki, że można a nawet trzeba początkowo pominąć szereg z nich, można pominąć amortyzację, która tak bardzo niektórym niepokoi, można pominąć weksle, można sobie przez długi okres czasu nauczania darować sumy przechodnie czynne i bierne, dłużników wątpliwych i nieściągalnych i wrócić do tego w odpowiedniej chwili. To wszystko można, a nawet trzeba, bo inaczej stosowanie metody będzie błędne. Zagadnienie eliminacji początkowej pewnych sytuacji i zdarzeń oraz przyjmowanie pewnych teoretycznych założeń nie dotyczy tylko inwentarza, ale rozciągać się musi także i na inne księgi. Na tym stanowisku stoi również Stantejski w cytowanej broszurze i mówi: „Jeżeli zacznie się naukę od inwentarza, w którym będą figurowały walory, dewizy, hipoteki i inne rzadziej spotykane składniki, pewnie, że będą zbyt wielkie trudności, bo uczeń o tych sprawach dotąd jeszcze niczego nie słyszał, lecz inwentarz mały, zwykły, złożony z kilku pozycji sprawi tę samą trudność, co księga kasowa; pisanie i czyistości pisanie można równie dobrze się nauczyć na inwentarzu jak i na księgach obrotowych. Po przerobieniu natomiast księgi kasowej trzeba jednak zacząć od inwentarza i staniemy znowu przed tym samym zagadnieniem, do którego rozwiązania przerobienie księgi kasowej niczym się nie przyczyniło“. Nie znaczy to naturalnie, że w ciągu całej nauki szkolnej księgowości należy poprzestać na takim bardzo uproszczonym inwentarzu czy też innych księgach. Chodzi raczej o stadium pierwsze, które ma stanowić punkt wyjścia — do stopniowego rozszerzania zakresu poruszanych zagadnień. Stopniowanie trudności w nauczaniu musi być bardzo starannie stosowane zarówno w metodzie analitycznej, jak i syntetycznej.

Rzeczywistość szkolna wskazuje — zdaje mi się — że wbrew pozorom to stopniowanie ma raczej częstsze zastosowanie właśnie w metodzie analitycznej a nie w metodzie syntetycznej.

Z czego to wynika? — Otóż metoda analityczna z istoty swej już zmusza nauczyciela do bardzo dokładnego przemyślenia każdego stadium nauczania i starannego doboru przykładów ilustrujących pewne zagadnienie. Jeżeli tego nauczyciel nie zrobi, wychodzi dziwoląg, który w sposób jaskrawy zaznacza się w wynikach nauczania. Uczniowie po prostu prawie

nie nie rozumieją. Zmusza to każdego nauczyciela do rewizji swego postępowania.

Metoda syntetyczna natomiast już samym układem materiału, następstwem ksiąg, robi wrażenie takiej łatwości i niby stopniowego narastania trudności, że w wielu wypadkach przeocza się te trudności, jakie w obrębie poszczególnych ksiąg się czają. Każda księga szczegółowa stanowi przecież sama dla siebie już pewną skończoną całość, w której mieszczą się zarówno rzeczy bardzo proste, podstawowe, jak i rzeczy bardzo skomplikowane. Często zapomina się o tym. Jak poprzednio zaznaczyłem, ucząc prowadzenia danej księgi stara się wyczerpać wszystkie możliwości — co sprawia, że w rzeczywistości, mimo pozorów, właściwie nie ma zastosowania, a w każdym razie w zakresie dosyć nieznacznym.

Metoda analityczna na naszym gruncie nie jest jeszcze należycie przepracowana. Wystarczy np. wskazać, że metoda syntetyczna posiada u nas opracowanie wyczerpujące w książce prof. Lulka, p. t.: „Zasady nauczania rachunkowości“ cytowanej już powyżej przez mnie. Książka ta, aczkolwiek jest już trochę przestarzała zawiera dla danej metody słuszne zasady sformułowania i może być z korzyścią wykorzystana. Naturalnie, trzeba przy tym pamiętać, że pewne wskazania w niej zawarte już są nieaktualne. W każdym razie stanowi ona trzon, na którym można się oprzeć, a opracowanie jest szerokie, naukowe i wyczerpujące.

O ile chodzi natomiast o metodę analityczną, to poza drobnymi przyczynkami, fragmentami,

raczej nie posiadamy książki, która by gruntownie naukowo ujmowała dany problem.

Stan taki oczywiście uznać należy za niepożądany obecnie, gdy zagadnienie wszechstronnego przygotowania pracowników księgowości dla potrzeb gospodarki planowej jest sprawą niezwykle ważną i piękną. Osobiście jestem zdania, że metoda analityczna znacznie więcej nadaje się do tego celu niż metoda syntetyczna. Jej wielką zaletą jest wdrażanie ucznia do logicznego myślenia i pojmowania. Cytowany już Emil Ehrlich, w przytoczonym na wstępie artykule pisze o metodzie analitycznej: „Wielką zaletą tej metody jest logiczne ujmowanie przedmiotu. Uczeń musi myśleć, przetrwać materiał pamięciowo, analiza zmusza go do rozumowego opanowania przedmiotu“.

To ujęcie zasadniczych cech metody analitycznej jest bardzo słuszne, a zarazem wskazuje nam, ile cennych walorów posiada ta metoda, gdy chodzi o kształcenie myślenia księgowego, gdy chodzi o danie uczniom podstaw do dalszego kształcenia zawodowego w przyszłości, gdy chodzi wreszcie o wydobycie z przedmiotu zawodowego elementów kształcenia ogólnego.

Bardziej powszechne stosowanie metody syntetycznej w nauczaniu księgowości powodowane jest pewnym nawykiem, oraz może nawet po prostu skłonnością do pójścia po linii mniejszego oporu. Metoda analityczna wymaga od nauczyciela bardziej precyzyjnego przepracowania zagadnień, kto wie, może nawet lepszego przygotowania pedagogicznego, lepszego opanowania metodyki przedmiotu.

Z PRAKTYKI DLA PRAKTYKI

1) NADAWANIE UPRAWNIEN REWIDENTOM SPÓŁDZIELNI

Uwagi na marginesie wydawnictwa Centralnego Związku Spółdzielczego p. t. „Przepisy o kwalifikowaniu rewidentów i nadawaniu uprawnień rewizyjnych“, Warszawa 1949, str. 48.

Zgodnie z przepisami ustawy o spółdzielniach z 1920 r. w każdej spółdzielni przynajmniej raz na rok winna być dokonana rewizja. Rewizji dokonywały związki lub centrale spółdzielcze, którym Minister Skarbu przyznał prawo rewizji. Rewidentów dla przeprowadzenia rewizji spółdzielni wyznaczały związki rewizyjne, a zatwierdzał Przewodniczący Rady Spółdzielczej.

Dla jednolitego wykonywania tych przepisów i dla podniesienia poziomu przygotowania rewidentów i poziomu prac rewizyjnych Rada Spółdzielcza uchwaliła w r. 1935 instrukcję

o rewidentach i rewizji w spółdzielniach oraz regulamin komisji egzaminacyjnej dla kandydatów na rewidentów. Taki stan prawny istniał do roku 1946.

Pierwsza zmiana jaka zaszła po wojnie dotyczyła programu egzaminu na rewidentów. Zgodnie z instrukcją z r. 1935 egzamin obejmował następujące przedmioty: 1) historię i teorię spółdzielczości, 2) ustawodawstwo spółdzielcze, 3) ustawodawstwo skarbowe, 4) rachunkowość spółdzielczą i 5) praktykę spółdzielczą.

Do powyższego programu egzaminu dla rewidentów wprowadzono jako dodatkowy przedmiot ekonomię oraz rozszerzono ramy przedmiotu egzaminacyjnego zwanego praktyką spółdzielczą, rozbijając go na dwa działy: a) organizacja przedsiębiorstw spółdzielczych i technika handlu oraz b) technika rewizji spółdzielni.

Zmiany te podyktowane były wzrostem znaczenia spółdzielczości w gospodarce narodowej w nowym ustroju Polski oraz znaczną rozbudową i wzrostem samych przedsiębiorstw spółdzielczych.

Przeprowadzona w r. 1948 reorganizacja spółdzielczości przyniosła zmiany w zakresie nadawania rewidentom uprawnień rewizyjnych. Przede wszystkim na mocy ustawy z 21 maja 1948 r. o Centralnym Związku Spółdzielczym i centralach spółdzielni (Dz. U. R. P. Nr 30, poz. 199) prawa i obowiązki dotyczące Państwowej Rady Spółdzielczej i Przewodniczącego Rady Spółdzielczej, wymienione w ustawie o spółdzielniach, przeszły z odpowiednimi zmianami na Centralny Związek Spółdzielczy, zaś prawa dotyczące związków rewizyjnych — na centrale spółdzielcze i spółdzielczo-państwowe.

Nadawanie uprawnień rewizyjnych weszło zatem w zakres działania Centralnego Związku Spółdzielczego. Fakt ten znalazł wyraźne potwierdzenie zarówno w wymienionej ustawie, jak i w statucie C.Z.S. W szczególności w statucie C. Z. S. czytamy między innymi, że do zakresu działalności Związku należy „określanie i nadawanie uprawnień rewizyjnych rewidentom oraz czuwanie nad ich poziomem fachowym i etycznym“.

Dla wykonania tych właśnie obowiązków ustawowych i statutowych C.Z.S., Naczelna Rada Spółdzielcza 4 listopada 1948 r. **zatwierdziła Instrukcję o nadawaniu uprawnień rewizyjnych i kwalifikowaniu rewidentów**. Następnie zaś zarząd C. Z. S. uchwalił 14 grudnia 1948 r. **Regulamin komisji egzaminacyjnej dla rewidentów oraz szczegółowy program egzaminu zawodowego dla kandydatów na rewidentów**.

Powyższe instrukcje i regulaminy stanowią podstawową treść broszury wydanej przez C. Z. S. W broszurze tej zamieszczono ponadto Regulamin weryfikacji uprawnień rewizyjnych nadanych przed 1. 7. 1948 r., instrukcję C. Z. S. dla central w sprawie zgłaszania wniosków o nadanie uprawnień rewizyjnych oraz zasady szkolenia kandydatów na rewidentów.

Wprowadźcie główne instrukcje i regulaminy były ogłaszane w Monitorze Spółdzielczym, przygotowanie jednak tego wydawnictwa przez Wydział Rewizyjny C. Z. S. uznać trzeba za bardzo celowe i potrzebne i to nie tylko dla kandydatów na rewidentów spółdzielni ale również dla kandydatów na rewidentów innych gałęzi życia gospodarczego.

Szczególnie ważny jest program egzaminu zawodowego (nie ogłoszony zresztą w Monitorze Spółdzielczym), uzupełniony wskazówkami co do literatury z podziałem na podstawową i uzupełniającą*) oraz wskazówkami metodycznymi dla przygotowujących się do egzaminu.

*) sprawę doboru literatury podstawowej pomijam, chociaż nie sądzę, by była bez zarzutu.

Co do samego programu warto wspomnieć, że zmiany ustrojowe oraz nowa rola spółdzielczości znalazły w nim pełny wyraz.

Egzamin został znacznie rozszerzony i obejmuje następujące przedmioty:

- 1) Zasady gospodarki uspołecznionej
- 2) Wiadomości o Polsce współczesnej
- 3) Planowanie gospodarcze
- 4) Organizacja obrotu gospodarczego
- 5) Organizacja i administracja spółdzielni
- 6) Rachunkowość
- 7) Technika pracy rewizyjnej i instrukc.
- 8) Ustawodawstwo spółdzielcze
- 9) Ustawodawstwo gospodarcze i ogólne.

Nowe przepisy o nadawaniu uprawnień rewizyjnych zawierają określenie zawodu rewidenta.

Otóż przede wszystkim stwierdzić trzeba, że uprawnienia rewizyjne łączą się ściśle z pracą w instytucji spółdzielczej. **O nadanie uprawnień rewizyjnego występuje instytucja (centrala lub C. Z. S.), w której kandydat jest zatrudniony i uprawnienia te wygasają z rozwiązaniem stosunku służbowego z daną instytucją.** Uprawnienia rewidenta spółdzielni nie są zatem uprawnieniami w pełni zawodowo-osobistymi, ale są ściśle związane z instytucją, dającą rewidentowi zatrudnienie. Jest to utrzymanie dotychczasowego stanu rzeczy.

Od rewidentów wymagane jest odpowiednie przygotowanie teoretyczne poprzez

- a) ukończone studia wyższe,
- b) ukończoną szkołę średnią, uzupełnioną kursem spółdzielczym w szkołach akademickich bądź innym kursem spółdzielczym o programie odpowiadającym wymaganiom C. Z. S.

Ponadto kandydat na rewidenta winien odbyć co najmniej półroczną praktykę w spółdzielni i co najmniej półroczną praktykę w dziale rewizyjnym. W wypadku zasługującym na szczególne uwzględnienie Wydział Rewizyjny C.Z.S. może dopuścić do egzaminu kandydata nie posiadającego przepisane egzaminu lub praktyki oraz zwolnić kandydata całkowicie lub częściowo od egzaminu zawodowego.

Nowością w obecnej instrukcji o nadawaniu uprawnień rewizyjnych jest wprowadzenie trzech stopni dla rewidentów.

„W zależności od stopnia przygotowania fachowego i doświadczenia zawodowego rewidenta Wydział Rewizyjny C. Z. S. przyznaje mu odpowiedni stopień służbowy:

- a) młodszego rewidenta,
- b) rewidenta,
- c) starszego rewidenta.

Stopień młodszego rewidenta wzgl. rewidenta przyznawany jest na wniosek Komisji Egzaminacyjnej. Kandydat, który uzyskał w wyniku egzaminu stopień młodszego rewidenta może ubiegać się o stopień rewidenta po przynajmniej półrocznej pracy rewizyjnej i odbyciu

ponownego egzaminu. Stopień starszego rewidenta przyznawany jest na wniosek zainteresowanej centrali w trybie ustalonym w specjalnym regulaminie wydanym przez C.Z.S.“ (art. 17 Instrukcji).

Ogólnie biorąc, nowe przepisy o nadawaniu uprawnień rewizyjnych rewidentom spółdzielni nie wprowadziły istotnych zmian w charakter zawodu rewidenta (podział na stopnie zatwierdza raczej stosowaną już od dawna praktykę).

W przepisach tych, a w szczególności w programie egzaminu znalazła natomiast wyraz rola rewidenta spółdzielni w państwie ludowym, stosującym zasady gospodarki społecznej.

Józef Gajda (Kraków)

2) INSTRUKTOR RACHUNKOWOŚCI

Współczesny instruktor rachunkowości, spełniający funkcję nauczyciela i doradcy księgowego, wykonuje jedną z dwóch zasadniczych czynności dawnego inspektora finansowego.

W okresie po drugiej wojnie światowej, w miarę narastania nowych wymogów na odcinku rachunkowości przedsiębiorstw państwowych i społecznych, zaistniała potrzeba rozdzielenia tych dwóch funkcji: kontrolnej (dochodzeniowej) od instrukcyjnej. Przeprowadzono więc wyraźny podział stwarzając:

1. pion instrukcyjny z instruktorami,
2. pion kontrolny (dochodzeniowy) z inspektorami tzw. NIK-u. Pion instrukcyjny jako pewne novum oraz ze względu na dotychczasowy brak zainteresowania nim ze strony prasy fachowej, zasługuje na krótkie chociażby omówienie.

Zależnie od potrzeb i budowy organizacyjnej przedsiębiorstwa instruktorzy rachunkowości (zwani niesłusznie instruktorami finansowymi), zostali wyposażeni w szereg uprawnień i zobowiązani do wykonywania szczegółowo nakreślonych czynności.

Spotykamy dwie kategorie instruktorów:

1. Grupę tzw. instruktorów starszych przy jednostce naczelnej, wchodzącą w skład tzw. „Sekcji Usprawnienia (Organizacji) Rachunkowości“, przy czym część z nich jest stale zatrudniona przy jednostce naczelnej (Centralny Zarząd, Dyrekcja Naczelna), reszta natomiast odwiedza planowo placówki bezpośrednio podległe jednostce naczelnej (tj. Zarządy Okręgowe, Delegatury, Ekspozytury itp.).

2. Grupa instruktorów terenowych, która działa przy poszczególnych placówkach nadrzędnych (Delegaturach, Ekspozyturach), wizytując poszczególne placówki operatywne (sklepy, hurtownie, zespoły gospodarstw rolnych).

Celem naświetlenia funkcji i roli instruktorów rachunkowości w pracy komórek księgowości terenowej, posłużę się schematem jednej

z istniejących central handlowych. Ramowy zakres czynności instruktorskiej przewiduje:

1. stwierdzenie znajomości obowiązujących przepisów oraz stosowania odpowiednich druków w placówce;
2. zbadanie materiału księgowego od początku roku lub od ostatniej wizytacji. Odnosi się to przede wszystkim do strony formalnej, a w wypadku wątpliwym i materialnej dowodu o ile nie kwalifikuje się on do przekazania organom dochodzeniowym (inspekcji);
3. zbadanie poprawności dekretowania oraz techniki księgowania. Łączy się z tym kontrola dotrzymywania terminów płatności, stosunków z bankiem (kl. 1) oraz rozliczeń (kl. 2);
4. sondowanie umiejętności organizacyjnych i fachowych głównego księgowego;
5. omówienie z głównym księgowym i kierownikiem placówki niedociągnięć ujawnionych w czasie wykonywania czynności zawartych w punktach 1—3 i ewent. 4, nie wyłączając zagadnień organizacyjnych. Instruktor obowiązany jest wskazać środki zaradcze.

Obok powyższych taksatywnie ujętych czynności istnieje cała masa innych. Jedną z nich, typową dla pracy instruktora rachunkowości jest obowiązek objęcia chwilowego kierownictwa księgowości danej placówki w razie potrzeby. To właśnie różni go od inspektora kontroli ogólnej (NIK-u), który tylko stwierdza istnienie zaległości lub niedokładności. Instruktor jest inicjatorem konferencji, zjazdów oraz odczytów na tematy aktualne księgowości oraz redaguje odpowiedzi na zapytania listowne skierowywane przez placówki należące do jego rejonu.

Współpraca kilku instruktorów na pewnym terenie opiera się na rejonizacji, tzn. że każdy z nich odwiedza stale te same placówki.

W związku z przeprowadzaniem wizytacji instruktor rachunkowości sporządza trzy rodzaje opracowań pisemnych:

1. zalecenia — przeznaczone dla wizytowanej placówki, które obejmują wskazówki, zmierzające do usunięcia stwierdzonych usterek formalnych i ewent. materialnych;
2. sprawozdanie — przeznaczone dla jednostki naczelnej (Zarządu Centralnego, Dyrekcji Naczelnej itp.), które ma charakter raportu o następującej, z góry określonej treści:
 - a) nazwa wizytowanej placówki i czas trwania wizytacji,
 - b) nazwisko kierownika placówki i głównego księgowego (jeżeli główny księgowy jest siłą wybitną lub słabą, należy dodać charakterystykę),

- c) stan personelu według działów pracy (um. i fiz.), ze szczególnym uwzględnieniem działów pracy i etatów w księgowości,
 - d) przeciętna ilość faktur, pozycji na fakturze, wysokość obrotów w danym miesiącu,
 - e) stan zapisów księgowości roku bieżącego i ewent. poprzedniego — w razie zaległości także zalecone środki zaradcze,
 - f) specjalne zagadnienia, na które jednostka naczelną winna zwrócić uwagę i uregulować odgórnie,
 - g) wnioski i uwagi;
3. sprawozdanie miesięczne z działalności instruktorskiej oraz plan pracy na miesiąc następujący.

W powyższym przykładzie brak sprawozdania dla jednostki nadrzędnej (Delegatury, Zarządu Okręgowego), przy których instruktor urzęduje, gdyż instruktor przesyła tej jednostce tylko kopię sprawozdania z punktu 2. Wynika to z zależności funkcyjnej instruktora, podległego w tym wypadku bezpośrednio jednostce naczelną. Nikt bez jej zgody nie jest władny skierować instruktora do innej pracy poza przewidzianą w miesięcznym planie przesyłanym jednostce naczelną. Uzupełnieniem pojedynczych sprawozdań jest miesięczne sprawozdanie z działalności instruktorskiej. Działalność ta opiera się na uprzednio złożonym planie pracy, który zatwierdza jednostka naczelną.

Równoległe z podziałem funkcji na instruktorską i kontrolną nastąpiła pewna korekta słownika urzędowego. Instruktor rachunkowości **wizytuje** placówkę i pisze **zalecenia** powizytacyjne. W przeciwieństwie do niego inspektor przeprowadza **inspekcję** i pisze **polecenia** poinspekcyjne. Trzeba dodać, że instytucja instruktora w powyższym schemacie organizacyjnym oddaje poważne usługi. Szczególnie widać to na odcinku mnożących się ostatnio

zarządzeń i instrukcji, których niedomówienia i wieloznaczność usuwa on przez ustne i przykładowe wyjaśnienia. Jest to mało doceniana rola amortyzatora wstrząsów, jakich bez niego doznałby organizm księgowości terenowej. Instruktor rachunkowości z racji ciągłego kontaktu z terenem (ca 20 dni w miesiącu), jest najlepiej poinformowany o pracy placówek terenowych. Twierdzenie to opiera się na największej częstotliwości odwiedzania placówek wynoszącej przeciętnie 2—4 dni, podczas gdy konkurujący z nim inspektor NIK-u w ramach jednej inspekcji planowej zużywa na to 8—15 dni, tj. 3 razy tyle czasu. Dlatego też różne komórki administracyjne, nie wyłączając ich kierowników bardzo chętnie korzystają z opinii i materiałów sprawozdawczych instruktora, zużywając zawarte w nich dane dla własnych studiów.

W związku z omawianym tematem wysuwają się pewne sugestie:

1. Pożądaną rzeczą byłoby aby kompetentne władze otoczyły pracę instruktora jak najstaranniejszą opieką. Z okolicznościowych i dorywczych zebrań (konferencji) należałoby stworzyć planowe, co najmniej kwartalne odprawy robocze.
2. Instruktor powinien mieć warunki sprzyjające doksztalcaniu się. Leży to przede wszystkim w interesie instytucji zatrudniającej go, gdyż poziom instruowanych księgowych jest w dużej mierze wprost proporcjonalny do poziomu fachowego instruktora.
3. Praca i wyniki instruktorów finansowych winny być włączone w orbitę zainteresowań Biura Organizacji Rachunkowości. Pozyskano by w ten sposób wielu kwalifikowanych współpracowników o dużym doświadczeniu praktycznym. Opinie i koncepcje instruktorów rachunkowości mogłyby stanowić pożyteczny materiał dla przyszłych opracowań BOR-u.

A. M. (Poznań)

TO:OWO

TLIKRAJU I TAGRANICY

1. Regulacja zobowiązań pieniężnych

Ukazał się oczekiwany od dawna dekret o określaniu wysokości nie umorzonych zobowiązań pieniężnych.

Dekret przyjmuje zasadę nominalizmu. Zmiana siły nabywczej pieniądza w czasie pomiędzy powstaniem zobowiązania a jego wymagalnością lub wykonaniem nie stanowi podstawy do zmiany wysokości świadczenia.

Zobowiązania w złotych w złocie przelicza się złoty za złoty. Zobowiązania w obcej walucie oblicza się w złotych według kursu oficjalnego w dniu powstania zobowiązania. Zobowiązania w walucie obcej wprowadzonej na polskich terenach reguluje się w stosunku 1 złoty za jednostkę waluty obcej (za marki po 1939 r. — 2 złote). W razie określenia zobowiązania według innego miernika wartości należność przelicza się na złote na podstawie przeciętnej ceny rynkowej danego dobra.

Jeżeli wierzyciel w chwili powstania zobowiązania i w chwili wystąpienia z wnioskiem o dopłatę czerpał dochody wyłącznie z prowadzenia gospodarstwa mało- lub średniorolnego — bądź z wynagrodzenia za pracę, nie przekraczającego kwoty, której wysokość określi rozporządzenie Rady Ministrów — sąd orzeknie ponadto dopłatę w przypadku, gdy zobowiązanie pieniężne opiera się na tytule prywatnoprawnym i powstało przed wprowadzeniem do obiegu biletów Narodowego Banku Polskiego.

Obowiązek dopłaty nie może być orzeczony, gdy:

- 1) zobowiązany czerpie dochody wyłącznie z wynagrodzenia za pracę,
- 2) zobowiązany jest wykonawcą narodowych planów gospodarczych,
- 3) wierzyciel nabył wierzytelność w drodze przelewu.

Sąd ustala wysokość dopłaty według zasad słuszności, uwzględniając położenie materialne obu stron z tym, że dopłata do każdego złotego nie może przewyższać równowartości 1,75 kg żyta, obliczonej w chwili ustalenia dopłaty.

Z wnioskiem o orzeczenie dopłaty nie można wystąpić po upływie dwóch lat od dnia 6 sierpnia 1949 (data ogłoszenia dekretu).

Wysokość należności z obligacji i listów zastawnych, emitowanych przez banki i instytucje kredytowe, oblicza się, jak podano wyżej. Podobnie traktuje się zobowiązania Skarbu Państwa.

Spłaty zobowiązań pieniężnych, dokonane po dniu wejścia w życie niniejszego dekretu, są ważne, choćby były dokonane na innych zasadach. Przy dokonaniu wpłat na poczet należności przepisy dekretu mają zastosowanie do nie umorzonych reszty.

Przepisy dekretu nie naruszają ustaw szczególnych w przedmiocie określania wysokości i sposobu spłaty podatków i danin publicznych, spłaty za ziemię z reformy rolnej i osadnictwa, obrotu pieniężnego z zagranicą czy też obrotu zagranicznymi i krajowymi środkami płatniczymi.

Nie naruszają również ustaw szczególnych w przedmiocie przyjmowania wierzytelności i zobowiązań pieniężnych do bilansu otwarcia likwidacji i listy wierzytelności, według dekretu z 25. 10. 1948 r. o zasadach i trybie likwidacji niektórych przedsiębiorstw bankowych oraz dekretu z dnia 25. 10. 1948 r. o zasadach i trybie likwidacji kredytu długoterminowego.

2. Państwowy arbitraż gospodarczy.

Dekret o państwowym arbitrażu gospodarczym (PAG), uchwalony przez Radę Ministrów 2 sierpnia powołuje do życia nowe organa państwowe, których celem jest zapewnienie dyscypliny wykonania narodowych planów gospodarczych, przestrzeganie i ugruntowanie zasad rozrachunku gospodarczego oraz zabezpiecze-

nie wykonania umów. Organami tymi są Państwowe Komisje Arbitrażowe (PKA).

Do zakresu działania Państwowych Komisji Arbitrażowych należy rozpoznawanie sporów o prawa majątkowe, wynikłych między przedsiębiorstwami państwowymi, bankami, zakładami i instytucjami, przedsiębiorstwami pod zarządem państwowym, przedsiębiorstwami państwowo-spółdzielczymi, centralami spółdzielczo-państwowymi, centralami spółdzielni oraz przedsiębiorstwami, zakładami i instytucjami związków samorządu terytorialnego.

Do kompetencji Państwowych Komisji Arbitrażowych należy również rozpoznawanie sporów, wynikłych między spółkami prawa cywilnego i handlowego, w których skarb państwa, przedsiębiorstwa państwowe, samorządowe albo osoby prawa publicznego mają udział, wynoszący 50% kapitału zakładowego.

Komisje arbitrażowe rozpatrywać też będą spory o prawa majątkowe, wynikłe między władzami i urzędami państwowymi lub związkami samorządu terytorialnego z jednej strony a wymienionymi wyżej jednostkami z drugiej strony.

W myśl dekretu właściwość Państwowych Komisji Arbitrażowych została ustalona wyłącznie do spraw, należących dotychczas do właściwości sądów powszechnych.

Państwowe Komisje Arbitrażowe działają w dwóch instancjach. Pierwszą instancją są Okręgowe Komisje Arbitrażowe (OKA), utworzone przy wojewódzkich urzędach planowania gospodarczego, drugą instancją — Główna Komisja Arbitrażowa (GKA) przy Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego.

Na czele Głównej Komisji Arbitrażowej stoi prezes, mianowany przez prezesa Rady Ministrów na wniosek przewodniczącego PKPG.

W postępowaniu przed komisjami arbitrażowymi stosuje się odpowiednie przepisy prawa o ustroju sądów powszechnych, o utrzymaniu powagi sądu oraz przepisy o środkach przymusowych i karach.

Państwowe Komisje Arbitrażowe wydają orzeczenie, kierując się zasadami praworządności Polski Ludowej i przepisami oraz wytycznymi planów gospodarczych. Od orzeczeń komisji okręgowych służy stronom odwołanie do Głównej Komisji (GKA).

Orzeczenia Państwowych Komisji Arbitrażowych mają moc wyroków sądowych.

Dekret uprawnia właściwych ministrów do tworzenia, za zgodą przewodniczącego PKPG, odrębnych arbitraży resortowych dla sporów między stronami, nad którymi ministrowie ci sprawują nadzór.

Główna Komisja Arbitrażowa udziela resortowym komisjom arbitrażowym wiążących wytycznych w celu zapewnienia jednolitości orzecznictwa i zabezpieczenia sprawności organizacyjnej arbitrażu resortowego.

3. System planowania kasowego.

Z dniem 1 stycznia wchodzi w życie dekret o planowaniu kasowym. Od tego dnia wszelkie wpłaty gotówkowe, dokonywane przez banki, będą oparte na planach kasowych, sporządzanych na okresy kwartalne.

Obowiązkowi planowania kasowego podlegają jednostki gospodarki społecznej, które mają składać właściwym bankom projekty kwartalnych planów kasowych, obejmujących wszystkie przewidywane obroty gotówkowe.

4. Rewidenci spółdzielni jadą w teren.

W Centralnej Szkole Rewidentów Spółdzielczych w Woli Justowskiej pod Krakowem, jedynej uczelni tego typu w Polsce, zakończył się 8-miesięczny kurs dla kandydatów na rewidentów. Przeszkolono 60 osób z ważniejszych ośrodków kraju.

Kandydaci pochodzący w 93 proc. ze środowiska chłopskiego odbyli również praktykę w spółdzielniach. Końcowe egzaminy, które trwały 8 dni, wykazały dobry poziom. Większość absolwentów będzie skierowana do województw zachodnich.

W październiku rozpocznie się drugi roczny kurs z udziałem 90 osób. Mieszkanie i utrzymanie bezpłatne — oraz stypendium.

5. Centralne studia w Katowicach.

Celem dalszego przygotowania kadr wykwalifikowanych pracowników w dziedzinie

kontroli, planowania, rachunkowości i handlu dla potrzeb administracji przemysłu i handlu państwowego Centralny Urząd Szkolenia Zawodowego otwiera w Państwowym Centralnym Studium Administracji Gospodarczej w Katowicach w roku szkolnym 1949/50:

- 1) Państwowe Centralne Studium Kontroli Ekonomicznej,
- 2) Państwowe Centralne Studium Planowania Ekonomicznego,
- 3) Państwowe Centralne Studium Rachunkowości i Finansów,
- 4) Państwowe Centralne Studium Handlu Zagranicznego,
- 5) Państwowe Centralne Studium Handlu Wewnętrznego.

Nauka odbywa się według porządku obowiązującego na studiach akademickich. Słuchaczami zwyczajnymi mogą być pracownicy ministerstw przemysłu i handlu i instytucji podległych, delegowani przez kierowników właściwych jednostek. Słuchaczami nadzwyczajnymi mogą być:

- a) osoby, które złożą oświadczenie o gotowości objęcia po ukończeniu studium pracy w ministerstwach przemysłu i handlu lub w instytucjach podległych;
- b) delegowani pracownicy urzędów, instytucji i przedsiębiorstw podległych innym ministerstwom.

VADEMECUM PODATKOWE

1. Podatek od wzbogacenia wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych.

Dekret o regulacji zobowiązań pieniężnych został ogłoszony w Nr 45 „Dziennika Ustaw“ R. P. W tymże numerze ogłoszono dekret wprowadzający podatek od wzbogacenia, wynikającego z regulacji zobowiązań pieniężnych.

Opodatkowaniu podlega wzbogacenie, wynikające z regulacji powstałych przed dniem 31 sierpnia 1944 r., a nie wygasłych do dnia 30 czerwca 1945 r. zobowiązań pieniężnych zarówno — prywatnoprawnych, jak publicznoprawnych na rzecz państwa, związku samorządu terytorialnego, przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, przedsiębiorstw bankowych, instytucji kredytowych, zakładów ubezpieczeń, instytucji ubezpieczeń społecznych oraz innych wierzycieli — jeżeli zobowiązania pieniężne są lub będą bądź zabezpieczone hipoteką, bądź ustalone w księgach handlowych, chociażby osób trzecich, bądź oparte na ugodach lub orzeczeniach sądowych albo na aktach notarialnych lub uwierzytelnionych notarialnie dokumentach.

Wolne od podatku jest wzbogacenie, wynikające z regulacji zobowiązań pieniężnych, jeżeli dłużnikami są Skarb Państwa oraz osoby prawne sektora społecznego, a także osoby pobierające wynagrodzenia i wykonujące twórczość z zakresu sztuk graficznych i plastycznych. Zwolnienie jednak nie przysługuje właścicielom budynków ponad 8 izb (łącznie), bądź gospodarstwa rolnego o przychodowości ponad 30 kwintali żyta, bądź płatnikom podatku dochodowego

lub obrotowego (z wyjątkiem artystów, literatów, publicystów).

Wolne od podatku m. innymi są zobowiązania pieniężne gospodarstw rolnych przejętych na cele reformy rolnej, zobowiązania ciążące na gospodarstwach rolnych o przychodowości do 50 kwintali, zobowiązania zabezpieczone hipotecznie lub tytułem zastawu, jeżeli nieruchomości lub przedmiot uległy zniszczeniu wskutek wojny w 66 proc. z tytułu zadłużenia w b. Funduszu Obrotowym Reformy Rolnej, zabezpieczonych hipotecznie na nieruchomościach objętych przepisami o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m. st. Warszawy oraz zobowiązania prywatnoprawne, przy których orzeczono dopłatę.

Podstawę opodatkowania wynosi nominalna suma zobowiązania.

Podatek wynosi wielokrotność podstawy: 1) 40-krotną dla podatników pierwszej grupy, 2) 20-krotną dla drugiej grupy, 3) 10-krotną dla trzeciej grupy, 4) 10—40-krotną dla czwartej grupy, 5) 30-krotną dla piątej grupy.

W wypadku wygaśnięcia zobowiązania w okresie od 1 lipca 1945 do 6 sierpnia 1949 przez spłatę ponad sumę nominalną, obowiązek podatkowy ciąży: 1) na wierzycielu i to do wysokości kwoty, przyjętej ponad sumę nominalną, nie wyżej jednak niż do wysokości podatku obliczonego według ustaleń dekretu, 2) na dłużniku — do wysokości różnicy pomiędzy podatkiem, obliczonym wedle dekretu a kwotą podatku ciążącą na wierzycielu, choćby wierzyciel był wyłączony spod obowiązku podatkowego.

Obowiązek podatkowy, wymieniony wyżej, nie obciąża wierzycieli, jeżeli nimi są: Skarb Państwa, sektor uspołeczniony i osoby pobierające wynagrodzenia.

Obywatelskie komisje podatkowe mają prawo obniżyć podatek do 50 proc. kierując się położeniem materialnym podatnika. Osoby na których ciąży obowiązek podatkowy, obowiązane są w terminie miesięcznym po powstaniu obowiązku podatkowego złożyć do urzędu skarbowego zeznanie i wpłacić tytułem zaliczki 40 proc. podatku, dalszą zaś zaliczkę w wysokości 40 proc. podatku — do 1 grudnia 1949 r.

2. Uprawnienia władz skarbowych w zakresie terminów.

Rozporządzeniem Min. Skarbu z 27. 7. 1949, ogłoszonym w Dz. U. Nr 42 (poz. 320), przeniesiono na dyrektorów izb skarbowych prawo odraczania wszelkich terminów, przewidzianych w dekreście o postępowaniu podatkowym, a także prawo darowania skutków zaniedbania wszelkich terminów, jeżeli zaniedbanie terminu nie przekracza 4 miesięcy.

Naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów rewizyjnych otrzymali uprawnienie darowania skutków zaniedbania terminu, nie przekraczającego miesiąca. Urzędy te upoważniono nadto do zmiany własnych decyzji w wypadkach, gdy urzędy doszły do przekonania, że odwołanie podatnika zasługuje w całości lub w części na uwzględnienie.

3. Zarządzenia

Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 11 lipca 1949 r.

w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w roku podatkowym 1949 przez Państwowy Monopol Spirytusowy, Polski Monopol Tytoniowy, Polski Monopol Solny, Państwowy Monopol Zapałczany, Polski Monopol Loteryjny, zakłady ubezpieczeń oraz banki państwowe.

Na podstawie art. 17 ust. 1 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 414) zarządza się co następuje:

§ 1. 1. Państwowy Monopol Spirytusowy, Polski Monopol Tytoniowy, Polski Monopol Solny, Państwowy Monopol Zapałczany, Polski Monopol Loteryjny oraz zakłady ubezpieczeń obowiązane są do wpłacania zaliczek na podatek dochodowy za miesiąc ubiegły w terminie do dnia 25 następnego miesiąca.

2. Banki państwowe obowiązane są do wpłacania zaliczek na podatek dochodowy za okresy kwartalne w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po upływie kwartału.

§ 2. 1. Podstawę obliczenia zaliczki stanowi zysk wynikający z planów finansowo-gospodarczych.

2. Podatnicy określeni w § 1 obowiązani są jednak przedkładać władzy podatkowej co najmniej raz na kwartał bilanse okresowe. Jeżeli z bilansu okresowego wynika, że zaliczki ustalone na podstawie planów finansowo-gospodarczych są niższe od należnych według bilansu okresowego, na podatniku ciąży obowiązek dokonania dodatkowej wpłaty równocześnie z przedłożeniem bilansu okresowego. Jeżeli natomiast zaliczki pobrane na podstawie planów finansowań gospodarczych przekroczyły kwotę zaliczki należnej według bilansu okresowego, powstała w ten sposób nadpłata ulega zaliczeniu na poczet zaliczek należnych za następne miesiące, bądź, jeśli chodzi o banki państwowe, za następne kwartały.

§ 3. Wysokość zaliczek na podatek dochodowy od podatników określonych w § 1 wynosi:

1. od Państw. Monopoli Spirytusowego — 50% zysku
2. od Polskiego Monopoli Tytoniowego — 50% zysku
3. od Polskiego Monopoli Solnego . . . — 50% zysku
4. od Państw. Monopoli Zapałczanego — 50% zysku
5. od Polskiego Monopoli Loteryjnego — 50% zysku
6. od zakładów ubezpieczeń — 25% zysku
7. od banków państwowych — 50% zysku

§ 4. Zarządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 1949 r.

4. OKÓLNIKI

Okólnik

z dnia 11 lipca 1949 r.

w sprawie wyjaśnienia wątpliwości nasuwających się przy interpretacji niektórych przepisów ustawy o podatku od wynagrodzeń oraz rozporządzenia Ministra Skarbu w sprawie wykonania tej ustawy.

Wobec wątpliwości nasuwających się przy interpretacji niektórych przepisów ustawy z dnia 4 lutego 1949 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. Nr 7, poz. 41), nazywanej w okólniku „ustawą“, oraz rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 17 marca 1949 r., w sprawie wykonania ustawy o podatku od wynagrodzeń (Dz. U. R. P. Nr 15, poz. 98), nazywanego w okólniku „rozporządzeniem“ — Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, co następuje:

I. do art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy i § 7 ust. 1 rozporządzenia.

Jednym z warunków opodatkowania podatkiem od wynagrodzeń otrzymanych przez osoby, które zobowiązały się do wykonania dzieła (umowa o dzieło) lub wykonania określonej czynności dla dającego zlecenie (umowa zlecenia) (art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 ustawy), jest według § 7 ust. 1 rozporządzenia, aby tego typu umowy były wykonywane „nie w ramach przedsiębiorstwa“. Intencją tego przepisu jest, aby obciążenie podatkiem od wynagrodzeń wynagrodzenia tych osób, których sposób uzyskiwania przychodów nie powoduje obowiązku uzyskania karty rejestracyjnej (art. 22 ust. 1 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 413)). Z tego założenia wynika, iż intencją ustawodawcy było, aby wynagrodzenia osoby, na której ciąży obowiązek uzyskania karty rejestracyjnej w myśl art. 26 dekretu pod obr., nie były objęte podatkiem od wynagrodzeń. W szczególności dotyczy to także zajęć zawodowych, wymienionych w art. 26 pkt 5 dekretu pod obr. oraz zatrudnień o celach zarobkowych podających pod przepis art. 26 pkt 6 tegoż dekretu.

Przykład I.

Architekt zatrudniony na podstawie umowy o pracę w przedsiębiorstwie państwowym wyodrębnionym, np. „Biurze architektoniczno-projekcyjnym“ wykonuje ponadto zajęcia zarobkowe architekta nie odpowiadające przepisom § 7 rozporządzenia. Wykonując to zajęcie, architekt ten zawarł umowę o dzieło w przedmiocie wykonania planów ze Społecznym Przedsiębiorstwem Budowlanym. Wynagrodzenie otrzymane ze Społecznego Przedsiębiorstwa Budowlanego nie podlega podatki od wynagrodzeń, lecz podatki od obrotowego i podatki od dochodowego, ponieważ umowa jest wykonana w ramach „zajęcia zawodowego“ architekta.

Przykład II.

Adwokat wykonujący wolną praktykę zatrudniony jest równocześnie w charakterze radcy prawnego w ramach umowy o pracę w Ministerstwie Przemysłu Rolnego i Spożywczego. Adwokat ten zawarł umowę zlecenia w przedmiocie zastępstwa przed sądem w konkretnej sprawie z przedsiębiorstwem państwowym np. Państwową Centralą Handlową. Wynagrodzenie adwokata otrzymane z Państwowej Centrali Handlowej nie podlega podatki od wynagrodzeń, lecz podatki od obrotowego i dochodowego, ponieważ adwokat wykonując powyższą umowę w ramach prowadzonej kancelarii adwokackiej, ma obowiązek uzyskania karty rejestracyjnej.

Przykład III.

Architekt, zatrudniony na podstawie umowy o pracę np. w Wojskowym Przedsiębiorstwie Budowlanym, nie prowadzi zajęcia zarobkowego, zawarł jednak cały szereg odrębnych umów o dzieło z różnymi przedsię-

biorstwami państwowymi. Umowy te odpowiadają przepisom § 7 rozporządzenia. Wynagrodzenia z umów o dzieło podlegają podatkowi od wynagrodzeń. Ponieważ architekt nie prowadzi ponadto zajęcia zarobkowego, które by nie odpowiadało przepisom § 7 rozporządzenia, nie ciąży na nim obowiązek uzyskania karty rejestracyjnej.

II. do art. 4 ust. 2 ustawy, § 10 ust. 1 pkt 1), 2) i 4) lit. c) i d) rozporządzenia.

Wynagrodzenia za opracowanie do druku wykładów i odczytów należy traktować jako wynagrodzenia z działalności i twórczości literackiej lub publicystycznej, podpadające pod przepis § 10 ust. 1 pkt 4 lit. c) rozporządzenia.

Wynagrodzenia za pogadanki i wykłady wygłaszane przed mikrofonem Polskiego Radia należy traktować jako wynagrodzenia z działalności podpadającej pod przepis § 10 ust. 1 pkt 4 lit. c) rozporządzenia.

Jeżeli przedmiotem działalności nie wynikającej ze stosunku służbowego lub umowy o pracę jest oprócz przeprowadzenia wykładów również przeprowadzenie egzaminów, wówczas taksy egzaminacyjne należy uważać za część składową wynagrodzenia z działalności oświatowej i opodatkować łącznie z wynagrodzeniem za wykłady według zasad art. 4 ust. 2 ustawy i § 10 ust. 1 pkt 2) rozporządzenia.

Honoraria profesorów szkół wyższych za oceny prac magisterskich, doktorskich i habilitacyjnych (art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1949 r. o uposażeniu pracowników państwowych i samorządowych oraz przewodniczących organów wykonawczych gmin miejskich i wiejskich (Dz. U. R. P. Nr 7, poz. 39) należy traktować jako wynagrodzenia z działalności naukowej (za prace naukowe) w rozumieniu art. 4 ust. 2 ustawy oraz § 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia.

III. do art. 5 ust. 1 pkt 13 ustawy i § 18 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia.

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 13 ustawy wolne są od podatku od wynagrodzeń nagrody wypłacane z funduszków Państwa. W myśl § 18 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia wolne są od podatku wypłacane z funduszków Państwa (z Cz. 11 Dz. I § 21 budżetu Państwa) nagrody za wykrycie przestępstw objętych prawem karnym skarbowym, wypłacane w myśl art. 309 dekretu z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo Karne Skarbowe (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 32, poz. 140, Nr 73, poz. 468 i z 1948 r. Nr 18, poz. 123). Obojętną jest rzeczą, kto nagrodę otrzymuje. Ze zwolnienia zatem korzystają zarówno nagrody wypłacane pracownikom, którzy wykryli lub przyczynili się do wykrycia występku skarbowego jak i wszystkim innym osobom.

IV. do art. 9 ust. 7 ustawy.

Wynagrodzenie pracowników nauki za nadliczbowe godziny ponad normalny wymiar godzin (godziny zleczone i tzw. godziny kontraktowe) należy traktować analogicznie jak wynagrodzenia za tego rodzaju godziny nadliczbowe nauczycieli i opodatkowywać oddzielnie w myśl przepisów § 2 ust. 1 pkt 4 lit. b) zarządzenia Ministra Skarbu z dnia 24 maja 1949 r. w sprawie częściowego lub całkowitego zwolnienia niektórych wynagrodzeń od podatku od wynagrodzeń (Monitor Polski Nr A — 34, poz. 496).

V. do art. 13 ust. 3 ustawy i § 50 rozporządzenia.

Jednym z warunków przyznania zniżki rodzinnej z art. 13 ust. 1 ustawy jest, aby wynagrodzenie podatnika nie przekroczyło górnych granic wynagrodzenia w zależności od okresów wypłaty określonych w art. 13 ust. 3 lub w § 50 rozporządzenia.

Miarodajne tu jest wynagrodzenie należne za dany okres wypłaty, a nie wynagrodzenie faktycznie wypłacone w danym okresie wypłaty.

Art. 13 ustawy uzależnia przyznanie zniżki rodzinnej od okoliczności, aby należne (a nie wypłacone) wynagrodzenie za dany okres wypłaty nie przekraczało powołanych wyżej górnych granic wynagrodzeń

w zależności od właściwego okresu wypłaty (miesięcznego, tygodniowego, dziennego itd.). Zasada ta ma zastosowanie również wówczas, gdy w danym okresie wypłaty następuje częściowa wypłata wynagrodzenia; gdzie o przyznaniu zniżki rodzinnej decyduje nie częściowo wypłacone lecz **należne** wynagrodzenie oraz gdy w danym okresie wypłaty następuje obok wypłaty bieżącego wynagrodzenia również wypłata reszty zaległego wynagrodzenia (wyrównanie), gdzie o przyznaniu zniżki rodzinnej decyduje **należne** wynagrodzenie za **bieżący** okres wypłaty, a nie łączna suma otrzymanych wynagrodzeń w okresie wypłaty, miarodajna w myśl art. 9 ust. 1 ustawy do obliczenia podatku. Zniżkę rodzinną oblicza się od podatku obliczonego w myśl zasad art. 9 ust. 1 — 7 ustawy.

Przy wynagrodzeniach wypłacanych za okresy przeszłe i przyszłe (art. 9 ust. 3 ustawy) dla celów przyznania zniżki rodzinnej decydujące jest **należne** wynagrodzenie za poszczególny okres wypłaty.

W przypadku powtarzających się wynagrodzeń w ciągu danego okresu wypłaty (§ 32 rozporządzenia) o przyznaniu zniżki rodzinnej decyduje należna suma wynagrodzenia przy pierwszej wypłacie, a przy dalszych wypłatach w tym okresie suma należnego wynagrodzenia od początku okresu.

Przykład I.

Pracownik otrzymujący wynagrodzenie 25.000 zł miesięcznie, żonaty, mający na utrzymaniu czworo dzieci, nie będący podatnikiem podatku dochodowego w okresie wypłaty oraz nie otrzymujący od innego płatnika wynagrodzeń, otrzymuje na poczet wynagrodzenia w miesiącu marcu 15.000 zł, w miesiącu zaś kwietniu wynagrodzenie za miesiąc kwiecień 25.000 zł oraz resztę zaległego wynagrodzenia za marzec w kwocie 10.000 zł, razem w kwietniu 35.000 zł. Podatnik ten korzysta tak w miesiącu marcu, jak w miesiącu kwietniu ze zniżki rodzinnej, mimo że wypłacona kwota wynagrodzenia w kwietniu przekroczyła 30.000 zł.

Obliczenie podatku:

I. Za miesiąc marzec:

- od wynagrodzenia 15 000 zł podatek według skali z art. 10 ust. 1 lit. A ustawy — 1% 150,— zł
 - zniżka rodzinna z art. 13 ustawy przysługuje, gdyż wynagrodzenie **należne** za miesięczny okres wypłaty (25.000 zł) nie przekroczyło górnej granicy wynagrodzenia korzystającego ze zniżki przy okresie wypłaty miesięcznej tj. 30.000 zł; wynosi ona 25%, tj. 37,50 zł
- pozostaje po potrąceniu zniżki rodzinnej 112,50 zł
- po zaokrągleniu 112,— zł

II. Za miesiąc kwiecień:

- od wynagrodz. (10.000 zł + 25.000 zł) 35.000 zł podatek według skali z art. 10 ust. 1 lit. A ustawy — 11% 3.850,— zł
 - zniżka rodzinna z art. 13 ustawy przysługuje, bowiem wynagrodzenie **należne** za okres wypłaty kwiecień (25.000,— zł) nie przekroczyło górnej granicy wynagrodzenia korzystającego ze zniżki przy okresie wypłaty miesięcznym tj. 30.000 zł; wynosi ona 25%, tj. 962,50 zł
- pozostaje po potrąceniu zniżki 2.887,50 zł
- po zaokrągleniu 2.887,— zł

Przykład II.

Pracownik otrzymuje wynagrodzenie 40.000 zł miesięcznie, żonaty, mający na utrzymaniu pięcioro dzieci, nie będący podatnikiem podatku dochodowego w okresie wypłaty oraz nie otrzymujący od innego płatnika wynagrodzenia, otrzymał w miesiącu marcu

25.000 zł. Tenże pracownik otrzymał w miesiącu kwietniu wynagrodzenie za kwiecień 40.000 zł oraz resztę wynagrodzenia za marzec w kwocie 15.000 zł, razem w kwietniu 55.000 zł. Podatnik ten nie korzysta ze zniżki rodzinnej ani w miesiącu marcu, ani w miesiącu kwietniu, ponieważ kwota należnego wynagrodzenia miesięcznego przekroczyła 30.000 zł.

Obliczenie podatku:

I. Za miesiąc marzec:

od wynagrodzenia 25.000 zł podatek według skali z art. 10 ust. 1 lit. A ustawy — 6% 1500,— zł
zniżka rodzinna z art. 13 ustawy **nie** przysługuje, bowiem **należne** wynagrodzenie za okres wypłaty — marzec (40.000) przekroczyło górną granicę wynagrodzeń dla okresów wypłaty miesięcznych, korzystających ze zniżki, tj. 30.000 zł.

II. Za miesiąc kwiecień:

od wynagrodzenia wypłaconego w kwietniu (40.000 zł + 15.000) 55.000 zł podatek wynosi 17% — 9.350,— zł
zniżka rodzinna **nie** przysługuje, bowiem **należne** wynagrodzenie za okres wypłaty kwiecień (40.000 zł) przekroczyło górną granicę wynagrodzeń dla okresu wypłaty miesięcznego, korzystającego ze zniżki, tj. 30.000,— zł.

Przykład III.

Pracownik otrzymujący wynagrodzenie miesięczne 30.000 zł, żonaty, mający na utrzymaniu czworo dzieci, nie będący podatnikiem podatku dochodowego, otrzymał w okresie wypłaty — marzec częściową wypłatę wynagrodzenia 25.000 zł.

Obliczenie podatku:

I. Za miesiąc marzec:

od wynagrodzenia 25.000 zł, podatek według skali z art. 10 ust. 1 lit. A ustawy — 6% 1.500,— zł
zniżka z art. 13 ustawy przysługuje, gdyż **należne** wynagrodzenie za marzec (30.000 zł) nie przekroczyło przy miesięcznym okresie wypłaty górnej granicy wynagrodzenia, korzystającego ze zniżki przy miesięcznym okresie wypłaty, tj. 30.000 zł; wynosi ona 25%, tj. 375,— zł
pozostaje po potrąceniu zniżki 1.125,— zł

II. Za miesiąc kwiecień:

w miesiącu kwietniu podwyższono wynagrodzenie z 30.000 zł na 40.000 złotych; pracownik otrzymał:
1) wynagrodzenie za kwiecień 40.000,— zł
2) oraz resztę wynagrodzenia za marzec z podwyżką — 15.000,— zł
Razem — 55.000,— zł

Ponieważ kwota należnego wynagrodzenia w miesiącu kwietniu przekroczyła 30.000 zł, podatnik **nie** korzysta w tym okresie wypłaty ze zniżki rodzinnej z art. 13 ustawy.

VI. Do art. 14 ustawy i § 54 rozporządzenia.

Zwyzkę rodzinną stosuje się, gdy wynagrodzenie przekracza granice określone w art. 14 ust. 1 pkt 1 lub 2 ustawy bądź w § 54 rozporządzenia. Zasady podane pod V mają odpowiednie zastosowanie przy obliczaniu zwyczajki rodzinnej.

VII. Do art. 13 ust. 3 ustawy i § 48 rozporządzenia.

Jednym z warunków przyznania zniżki rodzinnej z art. 13 ustawy jest, aby podatnik podatku od wynagrodzeń nie był w okresie wypłaty wynagrodzenia podatnikiem podatku dochodowego.

Za podatnika w podatku dochodowym w okresie wypłaty wynagrodzenia (art. 13 ust. 3 ustawy) uważa się osobę obowiązującą do uiszczenia w danym roku podatkowym miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy (art. 6, 7, 16 i 17 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 414 oraz §§ 42—45 rozporządzenia M.n. Sk. z dnia 19 lutego 1949 r. w sprawie wykonania dekretu o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 17, poz. 105). Osobę tę uważa się za podatnika w podatku dochodowym chociażby w poszczególnym okresie miesięcznym nie była obowiązująca do uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy.

W myśl art. 13 ust. 3 ustawy w przypadku gdy mąż jest podatnikiem w podatku dochodowym albo gdy oboje małżonkowie otrzymują wynagrodzenie — żonie zniżka nie przysługuje. Tak samo, gdy żona jest podatnikiem w podatku dochodowym — mężowi zniżka nie przysługuje.

Przykład:

Żona pracownika, otrzymującego wynagrodzenie 30.000 złotych miesięcznie i mającego na utrzymaniu troje dzieci, prowadzi przedsiębiorstwo. Pracownikowi nie przysługuje uprawnienie do zniżek rodzinnych z art. 13 ustawy przez cały rok kalendarzowy.

Okruchy bibliograficzne

Ciekawsze pozycje polskiej literatury czasopiśmiennej.

- Działalność rewizyjno-instrukcyjna a kontrola planów finansowo-gospodarczych — Kasprzyk Edmund — Przegląd Spółdzielczy nr 4, s. 139—41.
Normatywy środków obrotowych — Piskorski Jerzy — Przemysł Fermentacyjny nr 4—5, s. 92—5.
Plan finansowo-gospodarczy narzędziem oszczędności — Przemysł Włókienniczy nr 4, s. 109—10.
Druki warsztatowe — Langier Franciszek Jan — Przegląd Organizacji nr 4, s. 139—44.
Księgowanie kosztów transportu — Poradnik Mleczarski i Jajczarski nr 5, s. 34—5.
Księgowość w rzemiośle młynarskim — (PK) — Przyjaciel Rzemieślnika nr 24, s. 7.
O rachunkowości spółdzielni cechowych — Sowa Władysław — Rzemiosło nr 5, s. 21—2.
Podział kosztów budowy — Przemysł Władysław — Przegląd Budowlany, zes. 5, s. 169—77.
Podział kosztów ogólnych według robocizny bezpośr. z zastosowaniem progresji akordowej — Michalski Witold — Przegląd Organizacji nr 4, s. 144.
Rachunkowość a kierownictwo zakładu przemysłowego — Kujawski Jan — Przemysł Fermentacyjny nr 4, s. 95—6.
Wprowadzenie zyskowności w przedsiębiorstwie przemysłowym — Nowicki M. — Ogólnopolski Tygodnik Gospodarczy nr 9, s. 13—14, nr 10, s. 14.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatek” wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125.— **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000,— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅓ str. 14.000,— zł, ⅕ str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji:** Kraków, ulica Grottgera Boczna 9/7. — **Adres Administracji:** Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto **P. K. O.** Katowice III 309. Druk: PKZG oddz. 2 — 1299/X. 49. — R 034053 — 8500

