

**BIVRO ORGANIZACJI RACHUNKOWOŚCI**

**ROZ  
BIULETYN**

**ROK II**

**1951**

**NR 4**

**P O L S K I E  
W Y D A W N I C T W A  
G O S P O D A R C Z E**





## TREŚĆ NUMERU

### ARTYKUŁY — REFERATY — PRZYCZYNKI

Z. Augustowski — Walka o obniżkę kosztów własnych w przemyśle . . . . .	str. 147
J. Moszczyński — Uwagi o rachunku kosztów produkcji w przemyśle . . . . .	„ 150
W. Kwiatkowski — O uproszczenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach handlowych . . . . .	„ 154
T. Albiński — Księgowość w walce o obniżenie kosztów własnych w handlu . . . . .	„ 157
H. Szwakopf — Rachunek kosztów w PGR . . . . .	„ 158
R. Cop — Arkusz kosztów w hutnictwie . . . . .	„ 162

### MATERIAŁY SZKOLENIOWE

Ekonomiczne podstawy rachunkowości . . . . .	„ 168
--	-------

### WYTYCZNE — INFORMACJE — WYJAŚNIENIA

Wytyczne w sprawie bpk Dyrekcji Budów i OWI . . . . .	„ 172
Likwidacja dotychczasowego systemu wykonywania budżetu . . . . .	„ 176
Księgowe ujęcie rozliczeń z tytułu środków obrotowych, wpłat z zysku i pokrywania strat w jednostkach centralnych . . . . .	„ 176
Wyjaśnienia zespołów konsultacyjnych BOR . . . . .	„ 179

### WSPÓLZAWODNICTWO — RACJONALIZACJA — MECHANIZACJA

Opracowanie prawidłowego formularza . . . . .	„ 181
Podział dzienników . . . . .	„ 182

### KORESPONDENCI PISZĄ

Spisywanie strat . . . . .	„ 183
Rachunkowość budżetowa Zarządów Przedsiębiorstw . . . . .	„ 185
Odpowiedzi Redakcji . . . . .	„ 185

### KRYTYKI I RECENZJE

A. P. Klimow — Radziecki handel spółdzielczy . . . . .	„ 186
N. N. Rowiński — Budżet państwowy ZSRR . . . . .	„ 188

### PRZEGLĄD WYDAWNICTW

Ustawodawstwo — Przepisy — Rozporządzenia . . . . .	„ 189
Artykuły w czasopiśmie . . . . .	„ 191
Wydawnictwa książkowe . . . . .	„ 192



Z. AUGUSTOWSKI

### Walka o obniżkę kosztów własnych w przemyśle

Po podsumowaniu wyników realizacji narodowego planu na rok 1950 — po dokonanej na początku roku bieżącego — pierwszej obniżce cen artykułów powszechnego użytku oraz artykułów zaopatrzeniowych i inwestycyjnych, jak też w obliczu zadań, jakie formułuje ustawa o Narodowym Planie Gospodarczym na r. 1951 prawdą oczywistą stała się już dziś teza „że uzyskanie planowanej obniżki kosztów własnych jest podstawowym warunkiem wykonania Planu 6-letniego“.<sup>1)</sup>

„Systematyczne obniżanie kosztów własnych produkcji i na jego podstawie obniżanie cen jest, jak wiadomo, prawem ekonomicznym socjalistycznej gospodarki. Jednakże, podobnie jak i inne prawa, nie realizuje się ono w sposób żywiołowy i w sposób automatyczny“<sup>2)</sup>. Konieczne jest tu spełnienie szeregu warunków, które omówił i zanalizował wicepremier H. Minc w referacie wygłoszonym na VI Plenum KC PZPR. Przypomnijmy najważniejsze punkty tego referatu. Pierwszym z warunków obniżenia kosztów własnych jest wzrost wydajności pracy, oparty w pierwszym rzędzie o postęp techniczny, organizacyjny, o nowe, postępowe normy pracy, wyprzedzający zgodnie z socjalistyczną zasadą podziału, wzrost średniej płacy. Drugi element walki o obniżkę kosztów własnych — to zmniejszenie norm zużycia materiałów, energii i paliwa, prowadzące do zmniejszenia kosztów materiałowych (na jednostkę produkcji); to rewizja istniejących przestarzałych norm i wprowadzenia norm tam, gdzie dotychczas one nie istniały; stosowanie pełnowartościowych, choć tańszych, materiałów zastępczych, walka o wykorzystanie w pełni tzw. „odpadów produkcyjnych“ i walka z brakami w produkcji. Dalej, jako jeden z warunków obniżenia kosztów własnych, wymienić należy możliwie pełne wykorzystanie środków trwałych, co notabene w wielu jeszcze gałęziach produkcji pozostawia niemało do życzenia. Ścisłe ze sprawą obniżenia kosztów własnych produkcji wiąże się zagadnienie szybkości obiegu środków obrotowych i stałego przy-

śpieszenia tego obiegu. Wreszcie wymienić należy likwidację zbędnych ogniw organizacyjnych i przerostów w administracji gospodarczej na wszystkich jej szczeblach, a w konsekwencji — zmniejszenie odpowiednich pozycji kosztów osobowych i tzw. „różnych nakładów“ głównie wydatków pieniężnych.

Dla każdego, kto zastanawiał się nad zagadnieniem kosztów własnych i ich stałego obniżania, jest jasne, że jest to w pierwszym rzędzie problem techniki i organizacji produkcji. Stały postęp techniczny, we wszelkich jego przejawach, począwszy od wielkich inwestycji produkcyjnych aż do drobnych często ulepszeń i racjonalizacji — z jednej strony oraz z drugiej — prawidłowa, oszczędna organizacja samego procesu wytwarzania oraz odpowiadająca tym zasadom organizacja przedsiębiorstwa — oto dwa podstawowe warunki, w oparciu o które odpowiednio kierowana twórcza inicjatywa mas pracujących, socjalistyczne współzawodnictwo, w jego przebogaty formach, winny doprowadzić do wypełnienia zadań na odcinku obniżenia kosztów własnych.

Plan na rok 1951, jak wiemy, stawia przed gospodarką narodową, w zakresie obniżenia kosztów własnych bardzo poważne zadania<sup>3)</sup>. Z tytułu obniżenia kosztów własnych gospodarka narodowa na r. 1951 osiągnąć ma wzrost akumulacji w wysokości ponad 10 miliardów złotych; od wykonania tego zadania uzależnione jest wydatkowanie ponad 44% całości kwot przeznaczonych na sfinansowanie inwestycji przewidzianych planem na rok bieżący. Zadania te wymagają „wielkiego wysiłku i energii ze strony robotników, inżynierów i techników, kierownictwa gospodarczego i organizacji partyjnych, będą wymagały wielu nowych pomysłów, wprowadzenia wielu nowych metod pracy, będą wymagały wielkiego wysiłku i rąk i mózgów, wielkiej pracy i ofiarności naszej całej plejady utalentowanych racjonalizatorów i nowatorów“<sup>4)</sup>.

<sup>1)</sup> przemówienie wicepremiera H. Minca na V Plenum KC PZPR; „Nowe Drogi“ Nr 4 (22).

<sup>2)</sup> referat Min. Dr. Sł. Jędrzychowskiego, wygłoszony na I Ogólnopolskim Zjeździe Ekonomistów; „Gospodarka Planowa“ Nr 1 r. 1951, str. 3.

<sup>3)</sup> omówienie tych zadań znajdują Czytelnicy w artykule pt. „Plan obniżenia kosztów własnych na r. 1951“ — „Gospodarka Planowa“ Nr 3 z 1951 r.

<sup>4)</sup> referat wicepremiera H. Minca, wygłoszony na VI Plenum KC PZPR; „Nowe Drogi“ Nr 1 (25), str. 72.



Skoro problem kosztów własnych sprowadza się w swej istocie przede wszystkim do problemu techniki i organizacji, w pełni uzasadnione staje się zaniechanie dotychczasowego stanu rzeczy, w którym miało miejsce „szkodliwe wyodrębnienie zagadnienia kosztów własnych w działach finansowych, związane ze zdaniem tej sprawy wyłącznie na te działy, z jednoczesnym zrzucającym faktycznej odpowiedzialności za tę sprawę z kierownictwa zakładów i z działów planowania“.<sup>5)</sup>

Zagadnienie kosztów własnych nie może być zatem traktowane jako zagadnienie księgowe, a ściślej mówiąc jako zagadnienie wyłącznie księgowe. A tymczasem do dziś jeszcze mamy do czynienia z faktami, że poza grupą „wtajemniczonych“, na pytanie „ile dany wyrób kosztuje“ nikt w przedsiębiorstwie nie jest w stanie odpowiedzieć. Czy w tych warunkach możliwa jest skuteczna walka o obniżenie kosztów własnych, a zwłaszcza walka o obniżkę kosztów w takich rozmiarach, jakich wymaga tego realizacja planu na r. 1951, a niewątpliwie i dalszych lat Planu 6-letniego?

„Musi się stać jasne, że skończyły się bezpowrotnie czasy, kiedy można było mówić o wykonaniu planu, powołując się jedynie na wskaźniki ilościowego wzrostu przy równoczesnym podwyższeniu kosztów własnych produkcji. Ta organizacja partynna, na terenie której nie wykonywany jest w pełni plan obniżenia kosztów własnych — rzecz jasna — nie wykonuje planu jako całości, tak samo jak nie wykonuje go ten kierownik gospodarczy, którego dział pracy nie osiąga założonych w planie kosztów zadań“<sup>6)</sup>.

Na to by problem kosztów własnych stał się żywym, codziennym zagadnieniem kierownictwa przedsiębiorstwa więcej nawet — każdego pracownika wspólnym zagadnieniem całej załogi, musi przestać być on domeną i przedmiotem wyłącznego zainteresowania działu finansowego wzgl. księgowości. Tym bardziej, że podobnie jak w wielu innych przypadkach, istota problemu leży w techniczno-ekonomicznych i organizacyjnych elementach procesu produkcyjnego, a tylko w sposób zewnętrzny przejawia się on w formie pieniężnej, gdzie pieniądź odgrywa rolę czynnika integrującego.

Czyn z tego jednak ma wynikać, iż problem kosztów własnych powinien przestać być przedmiotem zainteresowania działów finansowych wzgl. działów księgowości? Tego rodzaju wnioski byłyby oczywiście równie szkodliwe, jak dotychczasowa praktyka „wyłączności“.

Plan kosztów własnych, a w szczególności plan obniżenia kosztów własnych może być prawidłowo sporządzony tylko wówczas, gdy powstaje on w ścisłym powiązaniu z planem produkcyjnym oraz pod warunkiem, że wywiera on aktywny wpływ na powstawanie całości planu techniczno-przemysłowo-finansowego przedsiębiorstwa. Tym samym gestia planowania kosztów własnych i ich obniżenie winna spoczywać w rękach działu planowania a w jego sporządzeniu decydujący głos winien mieć techniczny aktyw przedsiębiorstwa. Niewłaściwe zatem jest „wynikowe“ z reguły podejście do tego zagadnienia aparatu finansowego i odseparowanie się odeń pozostałych działów przedsiębiorstwa z kierownictwem włącznie, jako nie gwarantujące osiągnięcia pożądanego rezultatu. Natomiast kontrola wykonania planu w formie szybkiej, sprawnej i wiarogodnej sygnalizacji przebiegu wykonania zadań, wspartej analizą przyczyn ewentualnego ich niewykonania, powinna być w pierwszym rzędzie prowadzona przez aparat rachunkowości. Stąd powinny nadchodzić wszystkie sygnały, zarówno o pozytywnych, jak również o negatywnych wynikach walki o obniżkę kosztów własnych. Tu powinna być prowadzona bieżąca ewidencja kosztów własnych i ich wstępna analiza z punktu widzenia zadań stawianych przez plan. Wyniki tej kontroli i analizy powinny jednakże być bezzwłocznie przekazywane działowi planowania i kierownictwu, w celu wydania dyspozycji, zmierzających bądź do rozpowszechnienia wyników pozytywnych, bądź też do likwidacji faktów niepomysłnych.

W związku z tym nasuwa się pytanie czy nasza obecna rachunkowość spełnia te postulaty, czy istniejący stan rzeczy w tym zakresie można uznać za zadowalniający? Odpowiedź niestety musi być przecząca. Nie mówiąc już o dziś raczej odosobnionych faktach, znacznych zaległości w księgowości kosztów własnych, należy wymienić takie momenty, powszechne raczej, o charakterze negatywnym, jak:

1. brak danych o kosztach w układzie kalkulacyjnym, z rozbiciem na produkcję porównywalną i nieporównywalną,
2. brak kalkulacji wynikowych na poszczególne wyroby lub ich grupy, a zwłaszcza kalkulacji porównywalnych i analizy tych kalkulacji,
3. brak metod „szybkiej“ sprawozdawczości z ruchu kosztów, opartej o elementy ilościowo-wartościowe,
4. nieopanowanie prawidłowych metod ustalania kosztów własnych produkcji niezakończonych,

<sup>5)</sup> H. Minc — op. cit. str. 71/72.

<sup>6)</sup> H. Minc — z przemówienia na V Plenum KC PZPR; „Nowe Drogi“ Nr 1 (25) str. 71.



5. zbyt skomplikowana, niezrozumiała na ogół dla „niewtajemniczonych“ metoda i technika rozliczeń kosztów własnych.

Można stwierdzić, zastrzegając się oczywiście przed zbyt daleko idącymi uogólnieniami, że rozliczenie kosztów własnych stało się „sztuką dla sztuki“ zbyt mało operatywną i zbyt mało przydatną dla bieżącego kierowania przedsiębiorstwem, dla bieżącej kontroli wykonania planu.

W ogromnej większości przypadków dzisiejszy stan rachunkowości pozwala wyłącznie na ujęcie kosztów własnych w przekroju nakładów rodzajowych, a więc w pozycjach łącznych, odnoszących się do całokształtu działalności przedsiębiorstwa. W większości przypadków nie potrafiliśmy wyjść poza sakramentalną „czwartą klasę“. Szczególnie niepokojąca jest niedostateczna ilość kalkulacji wynikowych w niektórych przedsiębiorstwach; daje się nawet w tej dziedzinie zaobserwować pewien krok wstecz w porównaniu ze stanem okresów ubiegłych. Zlikwidowanie rachunku różnic cen i pojęcia ceny rozliczeniowo-fabrycznej, zrozumiane zostało przez te jednostki jako zwolnienie od obowiązku sporządzania kalkulacji wynikowych, a w konsekwencji — prawidłowych kalkulacji planowych. A wszak trudno sobie wyobrazić świadome kierowanie walką o obniżkę kosztów własnych bez sporządzania kalkulacji wynikowych i bez porównywania tych wyników zarówno w czasie, jak również i między poszczególnymi zakładami. Czyż można mówić w tych warunkach o pełnej kontroli wykonania planu? Czy bez kalkulacji wynikowych może być mowa o prawidłowych kalkulacjach planowych, bez których z kolei plan kosztów i ich obniżenia nie jest oparty na dostatecznie mocnych podstawach?

Bez dokonania zasadniczego przełomu na odcinku ewidencji i rozliczeń kosztów własnych nie może być mowy ani o rzetelnej kontroli wykonania planu, ani też o pogłębieniu metod planowania kosztów własnych, gdzie również jesteśmy jeszcze dalecy od stanu, który mogłby być uważany za zadowalniający.

Mówiąc o rachunkowości kosztów własnych nie sposób nie poruszyć zagadnienia dokumentacji i planu kont. Wiemy o tym, że stan pierwotnej dokumentacji przebiegu procesu produkcyjnego, zbudowany pod kątem prawidłowego i dostatecznie szybkiego ujęcia przynajmniej kosztów bezpośrednich oraz sprawa obiegu tej dokumentacji pozostawia bardzo wiele do życzenia. Jasne zaś jest, że rozwiązanie tego zagadnienia jest podstawowym i niezbędnym warunkiem należytego rachunku kosztów własnych. Bez tego nie może być również mowy o pogłębieniu rozrachunku gospodarczego do rozrachunku wewnątrz-zakładowego. Do prac nad

usunięciem poważnych niedomagań w tej dziedzinie powinny niezwłocznie zostać zmobilizowane pionery techniczne i pionery księgowości. Pion techniczny musi dać opis techniczny procesu produkcyjnego, ustalić potrzebne dane, określić system wyznaczenia norm i kontroli ich wykonania.

Księgowość winna określić niezbędne, z punktu widzenia ewidencji i rozliczenia kosztów własnych, wymagania w stosunku do służby technicznej.

W ścisłej współpracy, przy opiece kierownictwa, uzgodnić należy metodę i technikę dokumentacji oraz jej obieg, w sposób zapewniający możliwie wszechstronne jej wykorzystanie tak dla potrzeb pionu technicznego jak i księgowości.

Obowiązujący u nas JPK dla przemysłu wywołuje głosy słusznej, jak się wydaje, krytyki. Krytyka ta zmierza w kierunku udowodnienia, iż w jego ramach księgowość kosztów własnych jest skonstruowana w sposób zbyt skomplikowany, że do tych samych rezultatów, zwłaszcza jeśli chodzi o koszty jednostkowe, można by dojść w sposób znacznie prostszy, wzorując się na doświadczeniach radzieckich. Również krytyce poddaje się sprawę samej „jednolitości“ planu kont jako formy zbyt sztywnej, niedostosowanej do potrzeb poszczególnych branż. Oba argumenty można uznać w zasadzie za słuszne, trzeba jednakże stwierdzić, że przez samą reformę planu kont nie osiągnięto zamierzonego celu. Podstawowym warunkiem dokonania tej reformy jest uprzednie opanowanie zagadnienia dokumentacji pierwotnej i rejestracji danych dla celów kalkulacji, nie mówiąc już o tym, że wprowadzenie tych opracowań w życie winno być poprzedzone okresem szerokiej akcji szkoleniowej.

„Walka o obniżenie kosztów własnych produkcji jest niemożliwa bez prawidłowego rozwiązania sprawy planowania, rachunkowości i statystyki kosztów własnych oraz kontroli wykonania zadań w zakresie ich obniżenia“<sup>7)</sup>. Istniejące u nas na tym odcinku niedociągnięcia powinny być jak najszybciej usunięte. Brakujące elementy w walce o obniżkę kosztów własnych muszą być do walki tej wciągnięte. Waga problemu stawia przed rachunkowością zadania, z rozwiązaniem których nie można dłużej czekać.

\*

W czasie druku niniejszego numeru ukazała się Uchwała Prezydium Rządu Nr 226 (Monitor Polski Nr A—28 z 9.4.51 poz. 360) w sprawie usprawnienia systemu rachunkowości uspołecznionych przedsiębiorstw umożliwiającego pogłębienie rozrachunku gospodarczego i planowania kosztów własnych, wytyczające drogi poprawy istniejącego stanu rzeczy.

<sup>7)</sup> B. Blass: „Koszty własne produkcji“, „Finanse“ Nr 1, 1950, str. 45.



. MOSZCZYŃSKI

## Uwagi o rachunku kosztów produkcji w przemyśle

(Artykuł dyskusyjny)

## I

Podstawowym warunkiem dla realizowania rozrachunku gospodarczego — jako socjalistycznej metody prowadzenia przedsiębiorstw społecznych — jest prawidłowa i terminowa ewidencja — nakładów rzeczowych i wynagrodzenia siły roboczej — oraz odniesienie tych nakładów do uzyskanych produktów pracy.

Ewidencja taka powinna zatem prowadzić — w ostatecznym wyniku — do obliczenia kosztu własnego produktu, jako syntetycznego wskaźnika i sprawdzianu działalności produkcyjnej.

Do wymogów stawianych ewidencji kosztów w związku z rozrachunkiem gospodarczym przedsiębiorstwa jako całości dołączają się obecnie dodatkowe zadania, wynikające z treści aktów normatywnych na temat wprowadzenia tzw. wewnętrznego, ograniczonego rozrachunku gospodarczego (wydziałów).

Te dodatkowe zadania streszczają się przede wszystkim w tym, że konieczne jest zobrazowanie, wyników pracy poszczególnych („postawionych” na rozrachunek) wydziałów jednego przedsiębiorstwa, przez porównanie rzeczywistych kosztów tych wydziałów z sumą produktów ich pracy, liczonych po stałych cenach zaliczeniowych, po koszcie normatywnym, planowanym itp. wskaźnikach.

Przy takim porównaniu wskazane jest ponadto wyłączenie z kosztów rzeczywistych tych czynników, na które dany wydział — jako podmiot rozrachunku — nie ma wpływu, za które zatem nie powinien być odpowiedzialny, jak np. odchylenie a od cen materiałów, usług, półfabrykatów, wahania w kosztach „narzutowych” na wydział itp.

Przy rozważaniach tych nie wolno zapominać o istotnym celu rozrachunku gospodarczego, w obu jego formach, a mianowicie o tym, że przez udzielanie operatywnej samodzielności i nakładanie odpowiedzialności za prowadzony odcinek pracy w połączeniu z uruchamianiem bodźców materialnych (fundusz zakładowy, premie) zmierza się do obniżania kosztów własnych produkcji, do dodatkowej, ponadplanowej akumulacji przedsiębiorstw społecznych i przyspieszenia socjalistycznej reprodukcji rozszerzonej.

## II

Podstawową formą ewidencji kosztów produkcji jest ich ewidencja w ramach księgowości i kalkulacji przedsiębiorstw przemysłowych.

Ewidencja ta opiera się na materiale źródłowym (dowodach), sygnalizującym wprost lub poprzez odpowiednie zestawienia — wyrażone

w pieniądzu zużycie środków produkcji oraz wypłaty z tytułu wynagrodzenia żywej pracy, wydatkowanej w poszczególnych okresach sprawozdawczych, na poszczególnych wydziałach przedsiębiorstwa i na poszczególne wytwarzane produkty.

Kierunki i przekroje ewidencji materiału liczbowego nieodzownego dla uzyskania określonych danych wyznacza w pierwszym rzędzie obowiązujący plan kont, wzory sprawozdawczości okresowej, aczkolwiek w szczegółach i w kalkulacji powinny decydować o tym instrukcje branżowe, dostosowane do technologii produkcji i innych właściwości oraz potrzeb poszczególnych branż. Plany kont i wzory sprawozdawcze narzucają bowiem określone systemy rozliczenia nakładów i kosztów i wykluczają większe odchylenia, stwarzając niejako „zamówienie” na taki a nie inny wynikowy układ na kontach księgowości wzgl. w pozycjach wzorów.

Ma to niewątpliwie doniosłe zalety, ponieważ zapobiega dowolnościom (przynajmniej od strony formalnej) i zapewnia jednolitość, a tym samym ułatwia zbiorcze planowanie, sprawozdawczość i kontrolę na wyższych szczeblach.

Jednocześnie jednak kryje się w tym niebezpieczeństwo, że zbyt sztywno ustawione plany kont i wzory do planowania i sprawozdawczości nie będą uwzględniały właściwości wszystkich branż i że niektóre branże będą się musiały sztucznie nagiąć do tego systemu.

Z tego rodzaju obaw, a także z tendencji do umacniania i pogłębiania rozrachunku gospodarczego i do ułatwiania analizy, pomocnej dla obniżenia kosztów własnych produkcji, wyłania się potrzeba podkreślenia zalet i wykrycia wad niektórych zasad obecnego systemu rozliczeń nakładów i kosztów w księgowości i sprawozdawczości okresowej, z jednoczesną próbą wskazania sposobów uniknięcia usterek i podania możliwości dostosowania się do nowych wymogów stawianych rachunkowości. Przy próbach takich konieczne jest kierowanie się doświadczeniami jakimi dysponuje w tym względzie rachunkowość w Związku Radzieckim, gdzie na szeroką skalę realizowany jest w przedsiębiorstwach wewnętrzny rozrachunek gospodarczy w oparciu o źródłowy materiał księgowości.

## III

Przystępując do analizy stanu istniejącego postaramy się przypomnieć w skrócie główne zasady, na jakich opiera się obecny system księgowego ujęcia kosztów w przemysłowych planach kont 1950/51.



W systemie tym dominują trzy zasadnicze ogniwa:

Po pierwsze wprowadzono, w postaci klasy 4, zespół kont ujmujących zaliczone na dany okres sprawozdawczy nakłady w obszernym „przekroju rodzajowym“ (pomija się tu pewne odchylenia od tego przekroju) tzn. wg prostych elementów procesu pracy, prostych z punktu widzenia danego przedsiębiorstwa.

Nakłady te dotyczą w zasadzie całej działalności eksploatacyjnej przedsiębiorstwa.

Po drugie wprowadzono, w postaci klasy 7, zespół kont, na których ujmuje się „efekty“ ostatecznego rozliczenia kosztów okresu sprawozdawczego; obok kosztów właściwej produkcji chodzi tu jeszcze również o koszty zbytu, o tzw. nakłady do wtórnego rozliczenia, o straty, a także o koszty działalności pozazakładowej.

Cechą szczególną tego ujęcia jest to, że tytuły kont (grup, podgrup), określają ściśle charakter względnie przeznaczenie poszczególnych efektów rozliczenia.

Istnieje wreszcie trzecie ogniwo, wiążące klasę 4 z klasą 7: właściwe rozliczenie nakładów (na „miejsca“) i kosztów (na produkty). Rozliczenie nakładów tylko w nielicznych branżach odbywa się księgowo (na kontach poszczególnych lub odpowiednio zgrupowanych wydziałów) przy wykorzystaniu zarezerwowanych na ten cel w JPK klas 5 i 6.

W większości branż, z księgowego punktu widzenia, istnieje luka między „przekrojem rodzajowym“ (kl. 4) a „przekrojem efektów“ (kl. 7).

Lukę tę wypełnia tzw. arkusz rozliczeniowy, w którym zaliczone na dany okres sprawozdawczy nakłady przekształca się na koszty bezpośrednie i na koszty poszczególnych „miejsc“ (wydziałów).

Kontynuacją arkusza rozliczeniowego jest tzw. arkusz kalkulacyjny, dostarczający danych liczbowych dla księgowania na kontach klasy 7 i stanowiący niejako uogólnienie kalkulacji, jednakże — w swej czystej postaci — bez uwzględnienia półfabrykatów (wyrobów półgotowych) i właściwej produkcji w toku.

Nakreślona — dla przypomnienia — obowiązująca w JPK konstrukcja potrójnego układu rachunku kosztów (rodzaj, miejsce wzgl. składnik kalkulacyjny, nośnik) pozwoli przejść do ogólnych i szczegółowych uwag na temat obecnego systemu.

#### IV

W konstrukcji klasy 4 uderza przede wszystkim dysproporcja wagi poszczególnych zagadnień, których wyrazem są konta (grupy, podgrupy) tej klasy.

Dysproporcja ta polega na tym, że formalnie stawia się w jednym rzędzie nakłady stanowiące ogromną większość całkowitej sumy nakładów (robocizna, materiały — 23 konta) — z nakładami wyrażającymi się na ogół nikłym pro-

centem tej ogólnej sumy (pozycje z grup 45 i 46 — 11 kont).

Wydaje się, że konstrukcja „przekroju rodzajowego“ winna skupiać maksimum uwagi właśnie na kilku głównych pozycjach nakładów tzn. oprócz materiałów i płac, na paliwie, energii i amortyzacji, ujmując pozostałe nakłady w pozycji zbiorowej, bez konieczności szczegółowego ich klasyfikowania.

Powstaje poza tym dalsza jeszcze kwestia, czy konieczna jest ewidencja takiego czy innego składu pozycji rodzajowych na kontach w księgowości?

Wobec niedostatecznego jeszcze opanowania techniki planowania i sprawozdawczości kosztów, klasa 4 pełni niewątpliwie pozytywne zadanie na bieżącym etapie organizacji rachunkowości przedsiębiorstw przemysłu uspołecznionego.

Jest ona przejrzystym i utwierdzonym rygiem formy „debet - kredyt“, zbiornikiem nakładów do rozliczenia, łatwym do prowadzenia bez zaległości i upraszczającym uzgodnienie rachunku kosztów ze stroną kredytową kont rozchodowych (kont materiałów, pracowników za płace i świadczenia, funduszu amortyzacyjnego itd.).

Pochodzący z poprzednich okresów sprawozdawczych materiał liczbowy na kontach księgowych kl. 4 wykorzystywany jest w wielu przedsiębiorstwach dla określenia łącznej sumy nakładów do rozliczenia w okresie planowanym. W ten sposób plan nakładów do rozliczenia powstaje często jako plan pierwotny, a nie jako plan wtórny, tzn. wypływający z wysumowania preliminarzy wydziałowych.

Z punktu widzenia jednak prawidłowości planowania kosztów, to uproszczenie i ułatwienie, polegające na odwróceniu zasadniczego kierunku tworzenia planu, (od wydziału do kl. 4) uznać należy za szkodliwe, zwalnia ono bowiem od „rzecowego“ i „wartościowego“ planowania na wydziałach i oznacza brak konkretyzacji zadań w zakresie obniżki kosztów własnych, a tym samym — przeszkodę dla skutecznej kontroli ich wykonania.

W samej księgowości klasa 4 ma tę — wydawałoby się — zaletę, że jej przejrzysty układ nie nastrocza w zasadzie większych trudności przy dekretoowaniu dokumentów księgowych, dotyczących kosztów. Dogodność ta — jak wskazuje doświadczenie — kryje w sobie jednak poważne niebezpieczeństwo, polegające na tym, że większość owych dokumentów księgowych dekretowana jest najczęściej tylko z punktu widzenia rodzaju nakładu tzn. z podaniem jedynie konta kl. 4, a bez określenia miejsca powstawania kosztów.

W wyniku tego materiał liczbowy zatrzymuje się w ciągu miesiąca na kontach klasy 4 w oczekiwaniu na jednorazowe sporządzenie arkusza rozliczeniowego po zakończeniu okresu sprawozdawczego; powoduje to z kolei



kumulację prac związanych z rozliczeniem kosztów i powiększa możliwość powstawania zaległości. Ponadto w szeregu przypadków cierpi na tym poprawność samego rozliczenia, gdyż jednorazowe rozliczenie sald wielu kont klasy 4 w arkuszu rozliczeniowym odbywa się przy zastosowaniu mniej lub więcej niedokładnych kluczy podziałowych, zamiast umiejscawiania odnośnych nakładów szczegółowymi sumami, na podstawie źródłowych dowodów, bezpośrednio na wydziałach.

Brak zatem tego, co dałoby się określić jako „przymus“ umiejscawiania nakładów, wpływa ujemnie zarówno na terminowość jak i na jakość rachunku kosztów.

Zastanawiając się z drugiej strony nad wartością badawczą zgromadzonego na kontach klasy 4 materiału liczbowego z punktu widzenia rozrachunku i obniżania kosztów, dochodzi się do przekonania, że ze względów analogicznych do tych, jakie poruszono, gdy była mowa o planowaniu — jest ona stosunkowo niewielka. Materiał liczbowy powstaje tu bowiem w oderwaniu od wydziałów, tj. od ośrodków odpowiedzialności za poniesione nakłady, w oderwaniu od przeznaczenia tych nakładów, nie może być więc analizowany z punktu widzenia celowości nakładów i odpowiedzialności określonych osób za ich wysokość.

Pozostaje ogólna wartość statystyczna, badanie dynamiki poszczególnych rodzajów nakładów, ustalanie produkcji netto itp. I tu jednak nasuwa się wątpliwość, czy opłaca się prowadzić księgowo klasę 4, jeśli się zważy, że ów materiał statystyczny może być uzyskany drogą analizy kredytów odpowiednich kont rozchodowych, przynajmniej w zakresie nakładów stanowiących wartościowo „lwia część“ sumy ogólnej nakładów.

W świetle powyższych uwag należy rozważyć, czy utrzymanie nadal „przekroju rodzajowego“ (kl. 4) na kontach księgowości jest nieodzowne, czy też możliwe byłoby zrezygnowanie z takiego księgowego ujęcia nakładów, zwłaszcza, że — jak to zostanie dalej podkreślone — wysuwa się bezwzględny postulat księgowego prowadzenia ewidencji kosztów poszczególnych wydziałów i kosztów ogólnofabrycznych, co zapobiegłoby wytworzeniu się próżni w planie kont. Pominięcie klasy 4 nie oznaczałoby oczywiście zniknięcia przekroju rodzajowego w ogóle, ponieważ siłą rzeczy wystąpi on w wyniku techniki gromadzenia materiału do rozliczeń nakładów a także — jako punkt styczny między właściwym planem kosztów a innymi częściami planu gospodarczego (bilanse materiałowe, plan płac itd.).

#### V

W uwagach, odnoszących się do przekroju rodzajowego — wskazano już na konieczność konkretyzacji zadań planowych a także na konieczność lepszego powiązania sprawozdawczości kosztów z wydziałami,

Jeśli się doda do tego specjalne wymogi związane z wprowadzaniem wewnętrznego rozrachunku gospodarczego, który w zasadzie opierać się winien o dane zaczerpnięte z księgowości i kalkulacji, zrozumiała stanie się potrzeba wzmocnienia drugiego ogniwa, zastąpienia dość „zdawkowej“ ewidencji pozaksięgowej kosztów wydziałów przedsiębiorstwa w arkuszu rozliczeniowym — przez ewidencję księgową w postaci kont syntetycznych i analitycznych.

W takim wypadku dokumenty źródłowe (wzgl. zestawienia) byłyby w miarę możliwości — zależnie od rodzaju nakładu — bieżąco dekretowane i księgowane bezpośrednio na poszczególne wydziały (wzgl. na koszty ogólnofabryczne), przy czym ilość pozycji, które wymagałyby podziału proporcjonalnego wg klucza — stałaby poważnie ograniczona.

Zasada jednoosobowego kierownictwa i odpowiedzialności m. in. za koszty wydziału, a tym samym zasady wewnętrznego rozrachunku gospodarczego, sprzeciwiają się tworzeniu fikcyjnych „miejsc powstawania kosztów“; konieczne jest zatem pełne zgranie przyjętego układu „miejsc kosztów“ ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa

Ewidencja nakładów w obrębie poszczególnych wydziałów wynika obecnie z samej techniki ich rozliczenia tzn. sprowadza się do przekroju klasy 4, uzupełnionego przez złożone pozycje rozliczeń międzywydziałowych. Jeśli nawet przyjąć, że rozliczenie dokonywane jest w sposób prawidłowy to i tak — z punktu widzenia analizy, możliwości obniżenia kosztów i oceny działalności wydziału — uzyskany przekrój sprawozdawczy należałoby uznać za niewystarczający. Jako minimum można by tu zaproponować, zwłaszcza dla wydziałów o zmechanizowanej produkcji, grupowanie nakładów na koszty ruchu i na koszty ogólne wydziału (koszty ogólnowydziałowe).

Koszty ruchu tzn. koszty pracy urządzeń produkcyjnych — jako koszty o charakterze zmiennym — muszą być planowane i kontrolowane przy uwzględnianiu rozmiarów produkcji (zatrudnienia), natomiast koszty ogólnowydziałowe jako zbliżone swym charakterem do kosztów stałych, mogą być limitowane, do pewnego stopnia niezależnie od rozmiarów produkcji wydziału.

#### VI

Uprzednio już podkreślono „porządkujący“ charakter klasy 7 w sensie wyodrębnienia na oddzielnych kontach - nośnikach, przede wszystkim kosztów poszczególnych typów działalności wytwórczej przedsiębiorstwa a następnie także i innych „efektów“ miesięcznego rozliczania kosztów (obrotu wewnętrznego itd.).

Z drugiej strony wypada jeszcze obecnie przypomnieć przyjętą w JPK zasadę, że przez klasę 7 przejść powinien cały materiał zgromadzony w danym okresie sprawozdawczym



w klasie 4, tzn., że niedopuszczalne są „pოდrodze“ jakiegokolwiek „zatrzymania“ czy eliminacje.

Stosowanie obu wspomnianych wyżej zasad:

1) kompletności bieżących kosztów w klasie 7 i

2) szczegółowego ich porządkowania wg charakteru „efektów“ zezwala na uzyskanie przejrzystego i porównywalnego materiału, a ponadto daje łatwość w uzgadnianiu sumy ogólnej nakładów i kosztów, co jest ważne przy poza księgowej formie rozliczenia.

Jednocześnie jednak połączenie obu tych zasad spowodowało rozdrobnienie klasy 7, ponieważ chcąc ująć cały materiał w taki sposób, aby różnorodne zagadnienia były oddzielone od innych, stworzono dużą ilość kont, z których wiele dotyczyło spraw stosunkowo mniej istotnych w porównaniu z samą produkcją podstawową.

Prowadziło to oczywiście do usztywnienia klasy 7 jako całości i do powstania dysproporcji w znaczeniu poszczególnych grup.

Kierując uwagę na grupę 70 należy i tu również podkreślić pewną sztywność w rozbięciu tej grupy na subkonta wg schematu kalkulacyjnego. Rozbicie takie, nastawione wyraźnie na tzw. doliczeniową metodę kalkulacji, stosowaną przy produkcji indywidualnej i seryjnej, staje się kłopotliwe i nawet niecelowe przy fazowej ewidencji i kalkulacji kosztów tzn. w branżach o produkcji masowej.

Należy tu podkreślić, że ewidencja fazowa („procesowa“), rozciągając się na wszelkie koszty danej fazy (łącznie z półfabrykatami i ew. z narzutem kosztów ogólnofabrycznych) nadaje się szczególnie dobrze dla potrzeb wewnętrznego rozrachunku gospodarczego, ponieważ w ewidencji takiej nastąpić może stosunkowo łatwo porównanie efektów danego wydziału z ogólną sumą jego kosztów. Konieczność wykazywania w takich wypadkach na kontach księgowych składników kalkulacyjnych produkcji jako całości, przysparza dodatkowej pracy i sprzeciwia się dążeniu ku możliwie dużemu zbliżeniu i powiązaniu ewidencji księgowej kosztów z ich ewidencją dla potrzeb rozrachunku wewnętrznego.

W świetle powyższego wydaje się słuszne zrezygnowanie przede wszystkim z rozbięcia konta produkcji podstawowej na subkonta pozycji kalkulacyjnych i przerzucenie ciężaru zagadnienia do analityki, dostosowanej do potrzeb poszczególnych branż.

Co się tyczy innych kont w klasie 7, podobnie jak całego układu tej klasy i sposobu jej działania, to sprawę tę należy rozpatrywać, mając na względzie propozycje wysunięte w poprzedniej części niniejszego artykułu odnośnie księgowej formy rozliczenia nakładów.

Ewentualne bowiem pominięcie klasy 4 jako klasy przeznaczonej do ujęcia wszystkich w zasadzie nakładów operacyjnych (a zatem również i nakładów związanych ze zbytem,

zaopatrzeniem, robotami gwarancyjnymi itd.) poniesionych w danym okresie sprawozdawczym — z drugiej zaś strony wzmocnienie dotychczasowego ogniwa pośredniego przez wprowadzenie do księgowości kont kosztów poszczególnych wydziałów i kosztów ogólnofabrycznych, które to konta, w miarę potrzeb mogłyby obustronnie korespondować bezpośrednio z innymi klasami planu kont (np. z kontami materiałowymi, ze stratami i zyskami itd.) — zwalniałoby na dalszym etapie księgowej ewidencji kosztów od odrębnego zajmowania się obrotami wewnętrznymi (przeksięgowania okrężne) oraz tymi pozycjami, które nie dotyczą fabrycznego kosztu własnego produkcji towarowej.

W tych warunkach można by mówić o poważnym ograniczeniu klasy 7 w sensie ilości kont, a ponadto konta te zatraciłyby swój dotychczasowy „porządkujący“ charakter.

Idąc jeszcze dalej, należałoby się zastanowić, czy w ogóle utrzymanie klasy 7 w naszym obecnym rozumieniu, byłoby celowe i czy nie mogłaby nastąpić komasacja pozostałych kont tej klasy (ogólnego konta kosztów produkcji podstawowej, konta wykonania planu itd.) z kontami wydziałów. Innymi słowy, czy nie dałoby się zebrać całego rachunku kosztów produkcji w jednej klasie JPK.

Jednocześnie wskazane byłoby rozważyć możliwość pozostawiania na kontach tej klasy remanentów produkcji w toku, zamiast ciągłego przenoszenia ich do specjalnej klasy zapasów.

Nie ulega wątpliwości, że w wypadku przeprowadzenia tego rodzaju zmian zmniejszyłaby się poważnie ilość księgowania na kontach głównych, związana z zamknięciem okresowym, zwłaszcza z uwagi na to, że odpadłyby liczne przeksięgowania okrężne (kl. 7, 8, 9).

Poza poczynionymi już uwagami ogólnymi na temat obecnej klasy 7 należałoby jeszcze dodać, że konieczne jest położenie większego nacisku na ewidencję braków produkcyjnych oraz przestojów, nie ograniczając się — jak to jest w tej chwili — do zajmowania się wypadkami o charakterze nadzwyczajnym. Tego rodzaju pełna i szczegółowa ewidencja prowadziłaby do wykrycia i zlikwidowania poważnych źródeł strat w produkcji przedsiębiorstw.

## VII

Kończąc syntetyczne omówienie obecnej formy rachunku kosztów produkcji w księgowości próbę wskazania nowych dróg w tym zakresie, należy podkreślić, że uwagi powyższe opierają się na teorii i doświadczeniach rachunkowości radzieckiej, która od szeregu już lat czynnie współdziała w zadaniu obniżenia kosztów własnych.

Przyswojenie sobie i zastosowanie jej zdobyczy będzie miało szczególnie duże znaczenie nie tylko w samej księgowości, dla jej prawidłowości i terminowości, ale także przy organizowaniu w przedsiębiorstwach społecznych wewnętrznego rozrachunku gospodarczego.



W. KWIATKOWSKI

## O uproszczenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach handlowych

(Artykuł dyskusyjny)

Jednolity Plan Kont, obowiązujący od 1 stycznia 1950 roku wprowadził w przedsiębiorstwach handlowych nowe zasady rozliczania kosztów. Polegają one przede wszystkim na konieczności rozliczenia nakładów zarejestrowanych na odpowiednich kontach rodzajowych klasy 4 i przekształcenia ich na koszty funkcyjne, przy czym JPK nie przesądza w zasadzie formy i techniki procesu przekształcania nakładów. Ponieważ Jednolity Plan Kont dla przedsiębiorstw handlowych oparty jest m. in. na założeniu, że wszystkie nakłady zakładowe i pozakładowe (z wyjątkiem tylko strat nadzwyczajnych) księgowane są w klasie 4, przeto dla funkcyjnego ich zgrupowania wprowadzono klasę 7, zawierającą następujące grupy kosztów:

- a) koszty działalności wytwórczej,
- b) koszty działalności administracyjnej,
- c) koszty działalności pozakładowej,
- d) koszty działalności handlowej.

Jak wiadomo, z ogólnej masy nakładów rodzajowych zostają, przy pomocy arkusza rozliczeniowego, wydzielone koszty bezpośrednie funkcji reprezentowanych przez poszczególne konta klasy 7. Nakłady rodzajowe klasy 4, które nie dadzą się potraktować jako koszty bezpośrednio zaliczane są na odpowiednie konta klasy 7 drogą pośrednią, poprzez miejsca powstawania kosztów i rozliczane na podstawie tzw. kluczy podziałowych. Dla przedsiębiorstw słabiej zorganizowanych dopuszczono możliwość przenoszenia nakładów tego rodzaju w całości na konto kosztów ogólnych (768), jakkolwiek uproszczenie takie może nie odzwierciedlać stanu faktycznego. (Koszty te mogą nie zawierać np. kosztów świadczeń własnych wydziałów usługowych).

Jeśli chodzi o zaliczanie kosztów na konta klasy 7 drogą pośrednią, tzn. poprzez miejsca powstawania kosztów, to JPK nie narzuca jednolitych zasad, rezerwując je dla rozliczeń dostosowanych do potrzeb i cech branżowych. Rejestracja kosztów wg miejsc może być prowadzona alternatywnie:

- a) przez księgowanie obrotów miesięcznych na podstawie arkusza rozliczeniowego,
- b) przez księgowanie na kontach kl. 5 i 6 każdego dokumentu lub ich zestawienia z osobna,

c) przez prowadzenie szczegółowych kartotek kosztów poza księgowością\*).

W obecnym układzie organizacyjnym handlu państwowego w wielu centralach handlowych występuje zjawisko, że w samodzielnie bilansującej jednostce operatywnej często jeszcze hurtownie, sklepy detaliczne i punkty skupu (nie mówiąc już o innych typach i rodzajach działalności) objęte są jednym bilansem i prowadzona jest dla nich wspólna księgowość.

Wymogi planowania i sprawozdawczości idą natomiast w kierunku sporządzania odrębnych planów i sprawozdań dla wymienionych szczebli wzgl. pionów działalności handlowej (hurtowni, sklepów detalicznych itp.).

Powoduje to trudności księgowe. Rozwiązania bowiem przyjęte przez JPK są stosunkowo proste i przejrzyste, jeśli bilansem danej jednostki jest objęty wyłącznie jeden rodzaj (szczebel) działalności, np. jedna hurtownia wzgl. biuro handlu detalicznego, o określonej ilości sklepów detalicznych. W wypadku jednak prowadzenia wspólnej księgowości dla kilku szczebli, zjawia się — zgodnie z postanowieniami zasad systemu finansowego obowiązującymi już w roku 1950 — konieczność dodatkowej i żmudnej pracy ustalenia wyników działalności (kosztów i obrotów) dla każdego szczebla i placówki odrębnie. Dla rozwiązania tego zagadnienia najczęściej uciekano się do prowadzenia tytułu „czwórek“, dla ilu szczebli należało sporządzać sprawozdanie z poniesionych kosztów. System prowadzenia odrębnych kartotek klasy 4 dla każdej placówki, np. sklepu, na który pragnie się rozciągnąć zasadę wewnętrznego rozrachunku gospodarczego, jest sposobem wprawdzie dokładnym, ale wymagającym dużego nakładu pracy.

Dlatego praktyczniejsze jest prowadzenie dla wszystkich placówek wspólnych kont klasy 4, a koszty poszczególnych placówek ewidencjonować pozaksięgowo. Sama ewidencja księgowo może być prowadzona w rozmaity sposób, np.:

- a) bieżące lub okresowe ewidencjonowanie każdego dokumentu księgowego — niezależnie od ich ujęcia na koncie rodzajowym klasy 4 — na karcie analitycznej danej placówki,
- b) bieżące dokonywanie zapisów pierwotnych w układzie rodzajowym na karcie analitycznej danej placówki i okresowe księgowanie w klasie 4 sumy nakładów rodzajowych, wynikającej z zestawień zbiorczych wszystkich placówek,

\*; por. Biuletyn Finansowy PKPG Nr 10 z grudnia 1949 r., str. 317.



- c) księgowanie nakładów klasy 4 na wspólnych kartach nakładów rodzajowych z przebijaniem zapisów na oddzielne dla każdej z placówek karty dziennika,
- d) prowadzenie kartoteki nakładów poszczególnych placówek w postaci tabelarycznej, połączonej ewent. z przebitką, — jedna wielokolumnowa karta dla każdej placówki, dla każdego rodzaju nakładu przeznaczona jest jedna kolumna, wzgl. jedna wielokolumnowa karta dla każdego rodzaju nakładów.

Zastosowanie podanych metod wymaga uzgadniania, przynajmniej w odstępach miesięcznych, statystycznej ewidencji kosztów każdej placówki z zapisami kartoteki księgowej klasy 4.

Jeszcze inny sposób możliwy jest do zastosowania w przedsiębiorstwie, które ma trudności z księgowym ujęciem kosztów poszczególnych placówek, np. sklepów. Globalne nakłady ujmowane są w księgowości wg układu klasy 4, natomiast ustalenie kosztów poszczególnych placówek następuje pozaksięgowo. Nakłady osobowe (fundusz płac, świadczenia i nakłady pochodne), stanowiące w handlu detalicznym około 80% nakładów, można ustalić na podstawie dokumentacji pierwotnej (listy płacy) dla każdego sklepu. Również bez trudu można określić na podstawie dokumentacji pierwotnej koszty czynszów i dzierżaw, obliczanych jak wiadomo wg stałych stawek miesięcznych. Wreszcie ubytki i manka, ze względu na specyficzną wagę tej pozycji nakładów oraz możliwość łatwego ustalenia, w oparciu o odpowiednie protokoły, dowody itp. miejsca powstania nakładu, należy przydzielać bezpośrednio na każdy sklep. Wszystkie pozostałe koszty sklepów dadzą się rozliczyć na poszczególne sklepy w stosunku do osiągniętych przez nie obrotów względnie w stosunku do funduszu płac.

Sposób powyższy jest na pewno oszczędniejszy od poprzedniej metody, a jego dokładność, jakkolwiek mniejsza niż przy metodzie księgowej, może w zasadzie okazać się zupełnie wystarczająca dla celów rozrachunku gospodarczego na jego obecnym etapie rozwojowym.

Wydaje się jednak, że podane próby technicznych rozwiązań stanowią półśrodki. Są one bowiem taką czy inną formą zmodyfikowania ewidencji, przeprowadzanej w ramach klasy 4, gdy tymczasem powstaje pytanie zasadnicze — czy w ogóle ewidencja nakładów w postaci klasy 4 jest nieodzowna?

W szczegółowym komentarzu do JPK dla przedsiębiorstw przemysłowych\*\*), który stosunkowo najobszerniej omawia klasę 4, czytamy:

„Oceniając funkcję kont tej klasy z punktu widzenia okresowych lub rocznych rachunków

sprawozdawczych (bilans i r-k wyników) można postawić tezę, że w zasadzie są one zbędne, gdyż salda tych kont (nakłady wg rodzajów) nie przechodzą jako pozycje sprawozdawcze na konta zamknięć rachunkowych.

Konta klasy 4 spełniają zatem funkcje pomocnicze, polegające na tym, że umożliwiają szybkie, bezpośrednie księgowe ujęcie nakładów wg prostej, nieskomplikowanej klasyfikacji rodzajowej (robocizna, materiały itp.) niezależnie od dalszego toku rozliczenia rejestrowanych nakładów“.

„Zadaniem zatem kont klasy czwartej jest rejestrowanie nakładów według klasyfikacji rodzajowej, w celu łatwiejszego ich rozliczenia na miejsca powstawania kosztów lub nośniki, a równocześnie liczbowy materiał zgrupowany na tych kontach ułatwia planowanie finansowo gospodarcze przedsiębiorstw“. Jak widać, klasa 4 spełnia rolę pomocniczą. Konta jej dają jedynie analityczny przekrój poniesionych nakładów w układzie rodzajowym, materiał w nich zawarty nie wchodzi bezpośrednio do żadnego z rachunków sprawozdawczych, a w planowaniu finansowo gospodarczym odgrywa również jedynie rolę pomocniczą. Stąd wydaje się, że w układzie planu kont obowiązującego przedsiębiorstwa handlowe można by wprowadzić następujące modyfikacje:

1. Wprowadzić konta kosztów obrotu towarowego wg poszczególnych szczebli czy pionów działalności handlowej, a więc detalu, hurtu, składnic skupu itp.

2. Przerzucić zagadnienie ewidencji nakładów wg rodzajów do księgowości analitycznej, jaka byłaby prowadzona do kont ujmujących koszty obrotu towarowego (por. pkt 1), czyniąc zbytecznym prowadzenie kont klasy 4 w jej dzisiejszej postaci.

Bez zmian pozostałyby natomiast konta kosztów zakupu towarów (1963), ujmujące pozycje korygujące bilansową wartość remanentu towarowego oraz robocizny i pensji (41 i 42), ze względu na ich rolę dla kontroli funduszu płac.

Zestawmy wyniki naszych rozważań z doświadczeniami radzieckimi. Przyjrzyjmy się jak został ten problem rozwiązany przez teorię i praktykę rachunkowości radzieckiej\*\*\*).

W ZSRR, w handlu towarowym (pomijamy zatem skup i przygotowanie, żywienie zbiorowe itp.) stosuje się podział kosztów — niezależnie od podziału na koszty przedsiębiorstw i jednostek nadrzędnych — na rodzaje operacji i rodzaje nakładów.

Wg rodzajów operacji koszty handlowe dzieli się w państwowych przedsiębiorstwach handlowych na:

- a) koszty hurtu,

\*\*) Komentarz do Jednolitego Planu Kont. Polskie Wydawnictwa Gospodarcze. Warszawa. 1950, str. 204.

\*\*\*) por. N. I. Iljin — Księgowość handlu radzieckiego.



- b) koszty przechowalni owoców i warzyw,
- c) koszty detalu i drobnego hurtu,
- d) koszty skupu używanych rzeczy od ludności.

Wg rodzajów nakłady klasyfikowane są zgodnie z ustaloną nomenklaturą, odrębną dla każdego rodzaju działalności gospodarczej (handlu towar., skupu, żywienia zbiorowego itp.).

Dla ujęcia kosztów handlowych wg operacji towarowych prowadzone są oddzielne konta syntetyczne, na których księguje się bezpośrednio przeważającą większość kosztów przedsiębiorstw handlowych w momencie ich zarachowania bądź opłacenia.

Wyjątek stanowią nakłady na remonty bieżące, straty na opakowaniach wzgl. odsetki bankowe, które bieżąco księguje się na specjalnych kontach, a okresowo przenosi na w. w. konta syntetyczne kosztów operacji handlowych.

Do wymienionych kont syntetycznych prowadzone jest dla każdej z jednostek operacyjnych, w formie wielokolumnowej konto analityczne (por. rysunek), przy czym każda kolumna rejestruje odrębny rodzaj nakładu. Ogółem występuje około 20 rodzajów nakładów.

Jak widać, proponowane przez nas rozwiązanie, nie odbiegające w zasadzie od wypróbowa-

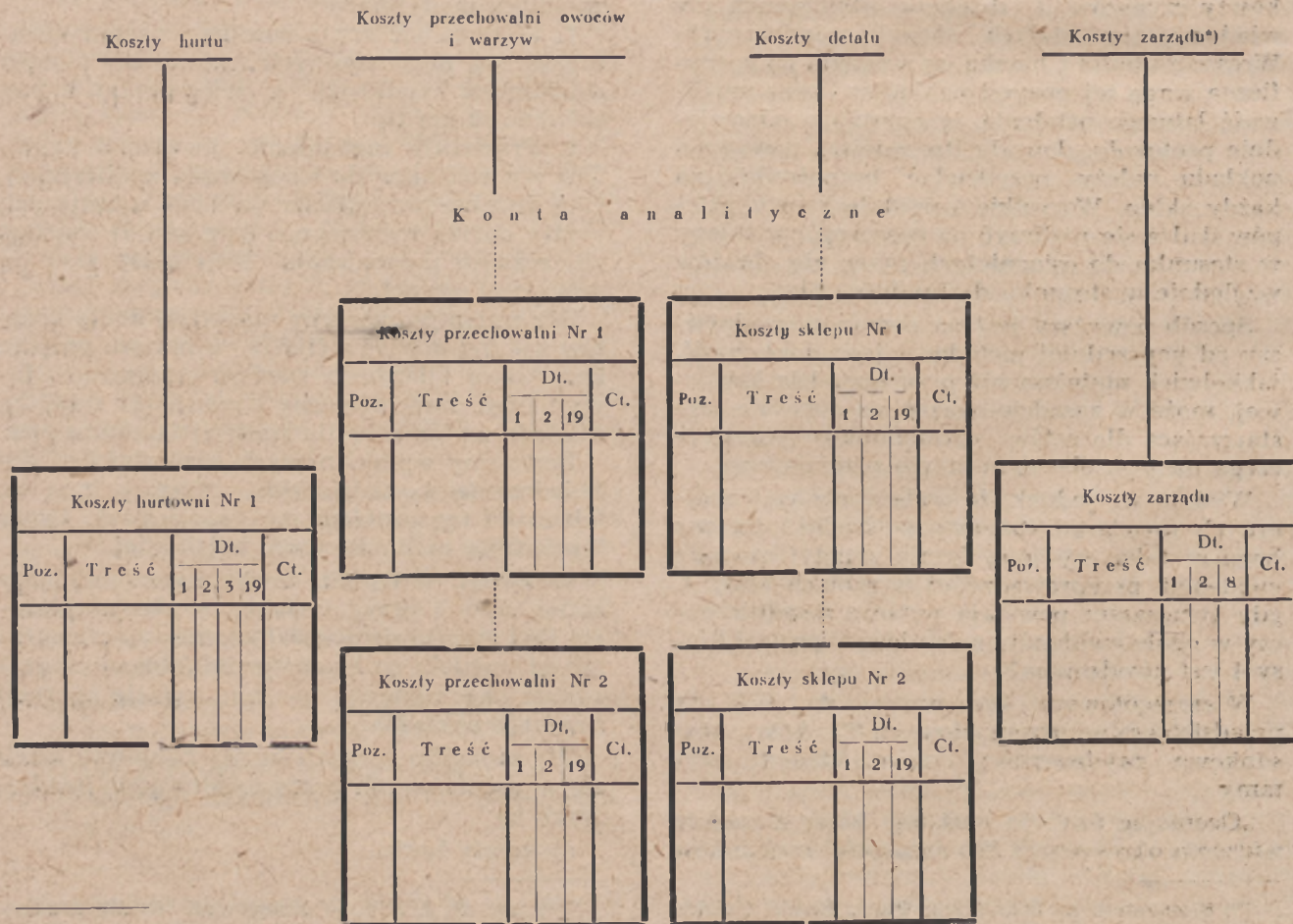
nych wzorów radzieckich, powinno zezwolić na prawdziwe uproszczenie rachunku kosztów.

Rozliczenie kosztów obrotu towarowego w poszczególnych pionach wzgl. szczeblach, zgodnie z naszą propozycją dokonywane byłoby na syntetycznych kontach kosztów, zastępujących obecne konta kl. 4, 7 i gr. 19 oraz arkusz rozliczeniowy kosztów.

Podbudowę kont syntetycznych stanowiłaby analityka, zezwalająca na badanie kosztów tak w przekroju miejsc (jednostek), gdzie koszty te powstają, jak i rodzaju. Na podstawie takiej analityki możliwe byłoby zatem uzyskanie danych, potrzebnych tak dla planowania, sprawozdawczości jak i realizacji zasad pogłębionego rozrachunku gospodarczego.

Ze względu na to, że zagadnienia uproszczenia zasad i techniki rachunku kosztów w przedsiębiorstwach handlowych stają się w miarę rozwoju handlu uspołecznionego coraz bardziej aktualne, nie wątpimy, że zapoczątkowana dyskusja przyniesie w najbliższym czasie dalsze wypowiedzi na poruszony temat. Wskazane byłoby przy tej okazji również rozważenie celowości zastosowania skróconego planu kont i uproszczonych zasad rozliczenia kosztów w jednostkach handlowych, podległych władzom terenowym.

K O N T A S Y N T E T Y C Z N E



\*) utrzymania jednostek nadrzędnych



T. ALBIŃSKI

## Księgowość w walce o obniżenie kosztów własnych w handlu

W drugim roku realizacji Planu 6-letniego załogi poszczególnych przedsiębiorstw handlowych podjęły w oparciu o doświadczenia roku ubiegłego, zobowiązania obniżenia kosztów własnych obrotu towarowego. Świadomi swoich zadań pracownicy handlu uspołecznionego, składając swe zobowiązania, wskazują na źródła obniżki kosztów i konkretyzują sumy zamierzonych oszczędności. Jako pierwsza zobowiązała się obniżyć koszty własne obrotu towarowego Załoga Dyrekcji Przemysłowo-Spożywczej Miejskiego Handlu Detalicznego w Krakowie. Podejmując się zaoszczędzić w ciągu 1951 r. 20% kosztów własnych w stosunku do roku ubiegłego, w tym 24% kosztów osobowych, a 12% kosztów rzeczowych, załoga krakowskiego MHD wezwała do powzięcia podobnych zobowiązań pracowników całego handlu uspołecznionego w Polsce. Dla osiągnięcia tego celu Załoga Miejskiego Handlu Detalicznego Kraków postanowiła zastosować następujące środki działania:

1. W zakresie oszczędności w kosztach osobowych: podwyższyć wydajność pracy poprzez włączenie do współzawodnictwa załogi wszystkich sklepów i pracowników administracyjnych, poprzez dalszą racjonalizację systemu pracy oraz pogłębienie i wzmoczenie doszkalania personelu sklepowego i administracyjnego, w oparciu o analizę prawidłowego przebiegu czynności sklepowych oraz zaobserwowane niedociągnięcia i usterki w pracy. Zwiększyć w stosunku do 1950 r. udział prac normowanych.

2. W zakresie oszczędności w kosztach rzeczowych: usprawnić pracę transportu przez unormowanie dostaw z pominięciem magazynów przerzutowych oraz usprawnienie pobierania i przekazywania towarów,

wyeliminować puste przebiegi i przestoje środków transportowych, wykorzystać ładowność przez racjonalne planowanie przewozów; ograniczyć zużycie opakowań, przy pełnym jednak zachowaniu interesu konsumenta, zmniejszyć zużycie materiałów pomocniczych drogą ustawicznej kontroli, a nakłady na konserwację i bieżące remonty poprzez podniesienie racjonalnego używania maszyn i sprzętu; wyjazdy służbowe ograniczyć do faktycznych potrzeb, podobnie i rozmowy telefoniczne.

### Księgowość a analiza wykonania zobowiązań i ujawnianie rezerw

Bez udziału księgowości ani ustalenie kwot oszczędności, ani orientacja co do realizacji powziętych zobowiązań, ani też wyprowadzenie ostatecznego rezultatu, nie jest możliwe. Księgowość, mając do spełnienia tak ważną rolę musi posiadać strukturę organizacyjną dostosowaną do wymogów przedsiębiorstwa i wszelkie warunki metodycznego i technicznego funkcjonowania. Troską kierownictwa będzie więc dobór odpowiednich pracowników księgowości na stanowiska kierownicze, samodzielne i do czynności manipulacyjnych, odpowiednie rozmieszczenie stanowisk pracy, dostosowane do uregulowanego obiegu dokumentów księgowych, pełne wyposażenie w sprzęt biurowy i materiały piśmienne. Mając zapewnione podstawowe warunki działania, może przystąpić księgowość do wykonywania swych czynności w oparciu o plan kont i wytyczne instrukcji branżowych. Przede wszystkim księgowość prowadzi specyfikację nakładów w układzie rodzajowym, odpowiadającą ściśle źródłom oszczędności oraz pozwalającą na ujawnienie ukrytych rezerw.

Przykładowe obliczenie współczynników obniżki kosztów własnych

GRUPA KOSZTÓW	Planowane oszczędności w zł	Planowany na 1951 r. obrót w zł	Współczynnik oszczędności % do obrotu	Plan kosztów przed ustaleniem oszczędności w zł	Plan kosztów po ustaleniu oszczędności w zł	Współczynnik koszt. własnych, przed ustalen. oszczędności %	Współczynnik obniżki kosztów % do obrotu
1	2	3	4	5	6	7	8
Kolumna	—	—	2 : 3	—	—	5 : 3	4 : 7
Koszty osobowe	3.193	325.280	0,98	13.304	10.111	4,09	24
Koszty rzeczowe	796	325.280	0,25	6.636	5.840	2,04	12
R a z e m	3.989	—	1,23	19.940	15.951	6,13	20

Równoległe do tej specyfikacji konieczne jest wprowadzenie do księgowości pewnych uzupełnień w zakresie natychmiastowego rejestrowania na specjalnych wykazach tych kosztów, na których głównie należy czynić oszczędności. Całkowity materiał dowodowy codziennie wpływający do księgowości zamierzamy natychmiast kontrolować rachunkowo i pod względem formalnym, po czym bezzwłocznie przydzielać pracownikom dekretującym do zaksięgowania. Materiał dowodowy winien być uprzednio zbadany pod względem rzeczowym przez komórki operatywne, względnie

administracyjne przedsiębiorstwa, w sposób nie nasuwający żadnych wątpliwości i nie wpływający hamująco na tok prac w księgowości.

Na podstawie rejestru faktur i dostaw, rejestru raportów dziennych sklepów, zestawień dowodów bankowych itp., sporządzane są cząstkowe zestawienia dekretowe. Z kolei wykonywane jest zbiorcze zestawienie dekretowe ogólne, stanowiące zarazem bilans dzienny obrotów księgowych. Z bilansu dziennego dokonujemy wypis kwot odnoszących się do nakładów i porównujemy go z prowadzoną w sekcji planowania



finansowego kartoteką kontroli wykonania nakładów rzeczowych i osobowych. Kartotekę tę prowadzimy według wzoru niżej podanego z zachowaniem podziału na konta szczegółowe przewidziane w załączniku do wzoru Nr HF 14 (plan finansowy 1950 r.) z ewentualnymi uzupełnieniami (specyfikacja szczegółowa), wprowadzonymi do księgowości. Wpis do kartoteki następuje z chwilą powstania nakładu, a więc w momencie: jego pokrycia gotówką — jeśli chodzi o drobne usługi

lub zakupy, wydania materiału czy przedmiotu z magazynu do użytku gospodarczego, zarachowania nam według faktury przez dostawcę nakładu, albo też na końcu miesiąca na podstawie not wewnętrznych, jeśli chodzi o nakłady do rozliczenia w czasie. Wszelkie koszty, podlegające zarachowaniu za miniony okres, czy też rozliczenia w czasie, rejestrowane są przez właściwe komórki przedsiębiorstwa, a kontrolowane przez księgowość.

### Kartoteka kontroli wykonania nakładów rzeczowych i osobowych

Nazwa zakładu:

Delegacje służbowe

Nr konta 4610

Str 1

Data	D O W Ó D		Kwartał	Kwota nakładu	Saldo nakładu	Saldo planu kosztów
	Nr					
1.1	—	Plan fin. WF 14	I	—	—	3.000.—
7.1	31/K	Del. sł. Nr 1 Katowice	I	35.—	35.—	2.965.—
17.2	122 B	„ „ „ 2 Tarnów	I	45.—	80.—	2.920.—
30.3	318/B	„ „ „ 3 Chrzanów	I	50.—	130.—	2.870.—
		I kwartał:		130.—	130.—	2.870.—
4.5	408/K	Del. sł. Nr 4 Łódź	II	125.—	255.—	2.745.—

Następnie wypisy kwot kosztów oparte na uzgodnionym przez księgowość i planowanie finansowe materiale dowodowym, przedkładane są najdalej do 7 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni kierownictwu przedsiębiorstwa i przedstawicielom załogi do analizy. Jednocześnie składana w formie miesięcznej

sprawozdawczość finansowa daje relacje o kosztach własnych w liczbach względnych i w wartości rzeczywistej, dzięki czemu księgowość i terminowa sprawozdawczość stają się narzędziem skutecznej walki o obniżenie kosztów.

## H. SZWAKOPF

# Rachunek kosztów w PGR

(Artykuł dyskusyjny)

Porównanie istoty i cech produkcji przemysłowej i produkcji rolnej ułatwia wykrycie i ustalenie różnic, powodujących, że w obrębie rachunkowości rolnej zagadnienie rozliczenia kosztów posiada swoją wyraźnie określoną specyfikę.

Elementy, znamionujące różnice zachodzące w obydwóch rodzajach produkcji, sprowadzają się w głównej mierze do następujących:

1. Podstawowym środkiem produkcji w gospodarstwach rolnych jest **z i e m i a**. Ziemia nie stanowi wytworu pracy ludzkiej, nie podlega zamianie na inny środek produkcji (jak maszyny, narzędzia, budynki) i jest głównym obiektem oddziaływania i pracy człowieka. Przez uprawę i podnoszenie urodzajności gleby, otrzymujemy wytwory produkcji roślinnej, które zarazem stanowią podstawę wzrostu i rozwoju zwierząt. W przedsiębiorstwach przemysłowych ziemia występuje tylko jako miejsce (place, tereny zabudowane), na którym rozmieszczone są urządzenia produkcyjne (budynki, hale fabryczne itp.), nie bierze więc takiego udziału w procesie produkcji jak w rolnictwie.

2. Gospodarstwo rolne produkuje samo dla siebie większość materiałów podstawowych

(materiały siewne, sadzeniaki) i częściowo środków trwałych, jak: plantacje długotrwałe (drzewa owocowe, krzewy itp.), stado podstawowe (zwierzęta pociągowe i hodowlano-użytkowe), podczas gdy przedsiębiorstwa przemysłowe w zasadzie zaopatrują się w materiały i środki trwałe z zewnątrz.

3. W rachunkowości rolnej specjalnego ujęcia księgowego wymaga inwentarz żywy, stanowiący poważny procent ogółu środków produkcji (około 30%) gospodarstw rolnych. Inwentarz żywy w gospodarstwie rolnym stanowi zarówno przedmiot pracy — zwierzęta młode, opasy, tuczniki, jak i środek pracy — zwierzęta pociągowe i hodowlano-użytkowe, które dostarczają przychówku i różnych produktów (mleko, wełna, skóry itp.). W związku z tym zachodzą wypadki, że to samo zwierzę, jako młode, w okresie odchowu, jest zaliczone i ujęte w ewidencji środków obrotowych, następnie — w momencie nabycia właściwości kwalifikujących je do środków trwałych (zwierzę dojrzałe, zdolne do pracy i reprodukcji) — zostaje przeniesione w ewidencji księgowej do środków trwałych. Przeciwnie zaś, zwierzę przeznaczone na tucz lub opas (wyselekcjonowane ze stada podstawowego) podlega tzw. przekla-



sowaniu, tj. zaliczeniu z powrotem ze środków trwałych do środków obrotowych.

4. W gospodarstwach rolnych występuje ściśle powiązanie dwóch podstawowych działów produkcji rolnej: produkcji roślinnej i produkcji zwierzęcej, tak że względów na samą technologię produkcji jak i właściwe ekonomiczne wykorzystanie środków produkcji.

Materialne efekty produkcji roślinnej stanowią między innymi materiał podstawowy — paszę dla inwentarza żywego; zwierzęta dają swą pracę (siła pociągowa) przy uprawie roślin i dostarczą nawozu naturalnego (obornika), który jest nawet przy zastosowaniu nawozów sztucznych nieodzownym elementem użyczenia gleby i intensyfikacji produkcji roślinnej. Połączenie w gospodarstwach rolnych produkcji roślinnej ze zwierzęcą zezwala, pominąwszy lepsze wykorzystanie środków produkcji, również na wykorzystanie w formie paszy produktów roślinnych, które w braku hodowli zwierząt stanowiłyby nieużyteczne lub mało-wartościowe odpadki produkcyjne.

5. Zależność produkcji rolnej od warunków atmosferycznych, które są czynnikiem niezbędnym (słońce, temperatura) dla wzrostu i rozwoju roślin, utrudniają również uzyskanie ze sprawozdawczości księgowej właściwego obrazu wyników pracy ludzkiej w gospodarstwie rolnym.

Pokrótkie omówione właściwości technologii produkcji rolnej wpływają niewątpliwie na trudności w ustaleniu zasad rozliczenia kosztów w uświadczonych gospodarstwach rolnych, a szczególnie w związku z odrębnymi wymogami, na odcinku jednostek gospodarczych PGR.

Proces krystalizowania się zasad w tym zakresie niewątpliwie przyspieszył fakt przejścia Państwowych Gospodarstw Rolnych (zespołów) na rozrachunek gospodarczy. Pełne wprowadzenie rozrachunku w przedsiębiorstwach rolnych, uwarunkowane właściwą organizacją rachunkowości, wymaga bowiem zastosowania takich metod rachunkowo-księgowych, które umożliwią uzyskanie wszystkich potrzebnych dla rozrachunku danych, a zwłaszcza kosztów własnych, niezbędnych dla określenia rentowności przedsiębiorstwa.

Tymczasem zadanie ustalenia rzeczywistego kosztu własnego produkcji, który jest podstawowym wskaźnikiem właściwego i oszczędnego zużytkowania środków produkcji i wkładu pracy ludzkiej, nie jest na obecnym etapie rozwoju rachunkowości Państwowych Gospodarstw Rolnych jeszcze w pełni realizowane.

Obowiązujący w 1951 r. plan kont dla państwowych gospodarstw rolnych przewiduje bowiem tylko globalne ujęcie nakładów w układzie rodzajowym (kl. 4). Sumie tej (tj. nakładów kl. 4) przeciwstawia się w Rachunku Wy-

ników globalną wartość produkcji, uzyskanej w danym okresie sprawozdawczym, wycenionej wg jednolitych cen planowych produktów. Nakłady przedsiębiorstwa rolnego (zespołu Państwowych Gospodarstw Rolnych) nie podlegają zatem dalszemu rozliczeniu w sensie ustalenia i księgowego ujęcia kosztów własnych poszczególnych rodzajów produktów czy nawet działów produkcji. Określają one tylko wartość zużycia środków i robocizny, wyłożonych na produkcję i pozostałą działalność przedsiębiorstwa. Przez zastosowanie metod pozaksięgowych (obliczeń statystycznych) z globalnej sumy nakładów, ewidencjonowanych rodzajowo (klasa 4) przy pomocy zespołu kont w klasie 8 — „Konta produkcji i przychodów“, następuje wyodrębnienie tych nakładów i kosztów, które nie dotyczą operacyjnej działalności danego okresu sprawozdawczego, i których wyodrębnienie pozwala na ustalenie prawidłowego, operacyjnego wyniku przedsiębiorstwa. Statystycznemu rozliczeniu na kontach grupy 89 — „Rozliczenie nakładów i kosztów“ podlegają:

- a) nakłady i koszty, które ze względu na źródła finansowania muszą być rozliczone: na inwestycje i na remonty kapitałowe wykonane sposobem gospodarczym, na akcje zlecone,
- b) nakłady i koszty, nie dotyczące danego okresu sprawozdawczego: nakłady na produkcję roślinną, której zbiór i realizacja nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych, części wymienne i przedmioty nietrwałe wykonane przez własne warsztaty na magazyn,
- c) nakłady i koszty, które — nierozliczone — zniekształciłyby wynik działalności przedsiębiorstwa: nakłady stracone na skutek wypadków siły wyższej (np. zboża na pniu wybite przez grad, zasiewy zalane w czasie powodzi), nakłady na likwidację środków trwałych itp.

Na podstawie dokumentów źródłowych zestawiona i obliczona suma wyżej omówionych nakładów i kosztów podlega przeksięgowaniu na właściwe konta środków trwałych, robót kapitałowych, funduszy własnych i sprawozdawcze (kl. 0), konta finansowe (kl. 1), konta zapasów (kl. 3), konta strat i zysków nadzwyczajnych i pozaoperacyjnych (kl. 6).

Takie rozwiązanie księgowe umożliwia jednak jedynie prawidłowe finansowanie i kontrolę przedsiębiorstw rolnych z punktu widzenia źródeł finansowania oraz ustalenia na koniec okresu sprawozdawczego w Rachunku Wyników globalnej sumy rezultatów działalności operacyjnej przez wyodrębnienie tych pozycji, które na wynik operacyjny nie powinny mieć wpływu.

Również bieżąca kontrola wykonania planu w zakresie działalności operacyjnej w przed-



siębiorstwach rolnych opiera się przy takim rozwiązaniu tylko na badaniu wysokości nakładów ( w układzie rodzajowym) i wartości uzyskanych wytworów w sumie globalnej. Nie jest natomiast przy takim rozliczeniu nakładów możliwe ustalenie rentowności poszczególnego gospodarstwa względnie poszczególnego rodzaju produkcji.

Zadanie pogłębienia rozrachunku gospodarczego w Państwowych Gospodarstwach Rolnych, ściśle związane z badaniem rentowności tych przedsiębiorstw, w oparciu o kalkulację kosztów własnych może być realizowane w dwóch kierunkach:

- a) przejścia na wewnętrzny rozrachunek gospodarczy zakładów (gospodarstw rolnych i innych jednostek), podległych przedsiębiorstwu rolnemu (zespołowi),
- b) ujęcia kosztów własnych wg rodzajów produkcji (roślinnej, zwierzęcej itp.).

Rozwiązanie pierwsze polegałoby na ustaleniu sumy nakładów i wydatków oraz uzyskanej produkcji i wpływów dla każdego gospodarstwa (zakładu), wchodzącego w skład wielozakładowego przedsiębiorstwa rolnego (zespołu) oddzielnie. Zrealizowanie tej zasady może być przeprowadzone bez wprowadzania jakichkolwiek zmian w obowiązującym jednolitym planie kont dla PGR pozostających na rozrachunku gospodarczym.

Gospodarstwa (zakłady przemysłu rolnego lub inne jednostki wydzielone) prowadzą bowiem już obecnie tzw. „księgowość gospodarczą“, polegającą na ewidencji ilościowej zapasów magazynowych (materiałów i produktów) i inwentarza żywego oraz kontroli zużytej robocizny (karty pracy i listy płacy). Wycenione sprawozdania z obrotów materiałami i inwentarzem żywym w łącznej sumie dla wszystkich gospodarstw są księgowane zbiorowymi pozycjami na kontach księgowości finansowej przedsiębiorstwa (zespołu).

Wymienione dane sprawozdawcze, napływające z każdego gospodarstwa zezwalają po ich wycenie na takie zorganizowanie księgowości finansowej przedsiębiorstw rolnych (zespołów), że można na ich podstawie ustalić wynik działalności operacyjnej każdego gospodarstwa (zespołu) oddzielnie.

Prowadzone obecnie zbiorczo dla ogółu gospodarstw w księgowości finansowej przedsiębiorstwa rolnego (zespołu) konta uległyby rozdzieleniu na konta analityczne każdego z gospodarstw i konta syntetyczne dla całego przedsiębiorstwa w zakresie kl. 4 rejestrujących większość nakładów tj. 40 — „Płace i świadczenia dla pracowników“ i 43 — „Zużycie materiałów“ oraz kont klasy 8: 81 — „Produkcja roślinna“, 82 — „Produkcja zwierzęca“, 83 — „Produkcja pochodzenia zwierzęcego“, 84 — „Produkty wód, lasów i parków“, 85 — „Ry-

by“. 87 — „Wytwory produkcji własnego przemysłu (dla zakładów przemysłowych)“, 88 — „Roboty i usługi odpłatne i inne przychody“.

Nakłady, ujęte na kontach 41 i 43, dotyczące przedsiębiorstwa (zespołu) jako całości oraz nakłady rejestrowane na pozostałych kontach klasy 4, które prowadzone byłyby bez rozbitcia na poszczególne gospodarstwa (zakłady), traktować należałoby jako koszty ogólne. Również salda kont „Różnic cen“ (202 i 302), „Różnicy z realizacji“ (902) i „Podatek obrotowy lub z operacji nietowarowych“ (900) należałoby traktować, jako pozycje odnoszące się do przedsiębiorstwa, jako całości.

Np. lista płacy gospodarstwa A stanowi podstawę do zapisu na koncie 40 — „Płace i świadczenia dla pracowników“ (z dodatkiem gospodarstwo A). Wycenione sprawozdanie z obrotów ziemiopłodami gospodarstwa A stanowi podstawę do zapisu:

- a) na koncie 43 — „Zużycie materiałów“ (z dodatkiem gospodarstwo A),
- b) na koncie 81 — „Produkcja roślinna“ (gospodarstwo A) jeżeli w odpowiednich rubrykach sprawozdania z obrotów ziemiopłodami znajdują się odnośne pozycje,

Kartoteka finansowa prowadzona byłaby w siedzibie i przez personel rachunkowy przedsiębiorstwa (zespołu), dając materiał do sporządzenia Rachunku Wyników dla każdego gospodarstwa oddzielnie.

Dla sporządzenia Rachunku Wyników dla poszczególnych gospodarstw (zakładów) należałoby zatem:

- a) ustalić salda kont, na których obroty, dotyczące poszczególnych gospodarstw, księgowane są bezpośrednio (konta 40, 43, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 88),
- b) ustalić salda kont klasy 4, które dotyczą ogólnych kosztów całego przedsiębiorstwa (zespołu), jako całości oraz salda kont grupy 89 — „Rozliczenie nakładów i kosztów“.
- c) odjąć od sumy sald kosztów przedsiębiorstwa, jako całości, sumę sald kont grupy 89. Uzyskaną różnicę traktuje się, jako koszty ogólne, rozliczone wg przyjętego klucza (np. hektarów uprawnych, stanu zatrudnienia itp.) w koszty poszczególnych gospodarstw.
- d) ustalić salda kont: „Różnic cen“ (202 i 302), „Różnicy z realizacji“ (902), „Podatek obrotowy lub z operacji nietowarowych“ (900) i również wg przyjętego klucza, właściwego dla tych pgrup, rozliczyć na poszczególne gospodarstwa.

Po wykonaniu wyżej opisanych czynności uzyska się statystyczny Rachunek Wyników poszczególnego gospodarstwa.

Przykładowo wzór Rachunku Wyników gospodarstwa (zakładu) mógłby zawierać następujące pozycje:



Wn	R-k Wyników	Ma	
1. Nakłady z tytułu:			
— płac i świadczeń dla pracowników (saldo konta gospodarstwa)	40		
— zużycie materiałów (saldo k-ta gospodarstwa)	43		
- koszty ogólne (obliczone wg klucza)			
2. Ujemne różnice cen:			
— zakupu inwentarza żywego (obliczona wg klucza)			
— zakupu materiałów (obliczona wg klucza)			
— realizacji (obliczona wg klucza)			
3. Podatek obrotowy lub z operacji nietowarowych (obliczony wg klucza)			
4. Zysk			
		1. Przychody (saldo k-t gospodarstw):	
		— produkcji roślinnej	81
		— produkcji zwierzęcej	82
		— produktów pochodzenia zwierzęcego	83
		— produktów lasów, wód i parków	84
		— ryb	85
		— wytworów zakładów przemysłu rolnego	87
		— z tytułu robót i usług odpłatnych i innych wpływów	88
		2. Dodatnie różnice cen:	
		— zakupu inwentarza żywego	
		— zakupu materiałów	
		— realizacji	
		3. Strata	

Wprowadzenie stanowiskowego rozliczenia kosztów, gdzie stanowiskiem kosztów jest każde gospodarstwo (zakład) wielozakładowego przedsiębiorstwa rolnego (zespołu) dałoby materiał liczbowy dla planowania i analizy działalności gospodarczej każdego z zakładów, jak i porównywania zakładów podobnych między sobą.

Ponadto ustalenie wyniku finansowego działalności stworzyłoby moralną i materialną zachętę dla kierowników i pracowników poszczególnych gospodarstw w celu zwiększenia wysiłków przy wykonaniu zadań produkcyjnych i oszczędnościowych, stanowiąc jednocześnie podstawy do premiowania.

Rozwiązanie drugie — polegające na ujęciu w księgowości kosztów własnych każdego z rodzajów produkcji — jest związane z pewnym uzupełnieniem obowiązującego JPK dla Państwowych Gospodarstw Rolnych.

Polegałoby ono przede wszystkim na zmianie funkcjonowania kont produkcji. W obecnym JPK dla Państwowych Gospodarstw Rolnych konta produkcji (klasa 8) ujmują tylko po stronie kredytowej wartości produkcji w cenach planowych; istotną zmianą byłoby ujęcie po debecie tych kont kosztów produkcji. Tym samym ewentualne saldo kont klasy 8 wskazywałoby na różnicę między rzeczywistymi kosztami produkcji, a jej wartością wycenioną w zasadzie po koszcie planowym. Przy pewnej zmianie obecnego układu klasy 8 należałoby ustalić następujące konta:

Produkcji podstawowej: produkcji roślinnej, produkcji zwierzęcej i innych działów produkcji podstawowej (np. gospodarki rybnej),

produkcji przemysłowej,

a dalej konta produkcji pomocniczej (techniczno-usługowej), remontów bieżących, kosztów ogólnogospodarczych.

Zgodnie z doświadczeniami rachunkowości radzieckich gospodarstw rolnych (sowchozów)

wyżej wymienione konta prowadzone byłyby w księgowości syntetycznej.

Na kontach syntetycznych produkcji podstawowej po stronie Dt księgowane byłyby bieżące koszty bezpośrednie na podstawie dokumentów źródłowych. Sumy księgowane na pozostałych kontach, tj. produkcji pomocniczej, remontów bieżących i kosztów ogólnogospodarczych przy końcu okresu sprawozdawczego uległyby przeksięgowaniu na konta produkcji podstawowej, zgodnie z przyjętymi zasadami rozliczenia kosztów.

Analityczna rozbudowa kont kosztów produkcji podstawowej i pomocniczej mogłaby być różna w zależności od tego, jak dokładne dane chcemy uzyskać i jak daleko sięgać ma rozliczenie kosztów.

Jeżeli rozliczeniu podlegać będą tylko koszty własne produkcji podstawowej i pomocniczej w globalnych sumach, wówczas wszystkie koszty bezpośrednie danego rodzaju produkcji księgowane są bezpośrednio na właściwe konta.

Przyjmując powyższe założenie możemy poprzez kolejne różnicowanie kont produkcji (np. roślinnej) na konta upraw polowych, ogrodnictwa itp., a dalej w ramach np. upraw na zboże ozime, jare itp. dojść z czasem do kalkulacji jednostkowego kosztu własnego produkcji tj. 1 q żyta, pszenicy itp.

Zarówno rozwiązanie pierwsze jak i drugie są określonymi etapami na drodze do pogłębienia zasad rozrachunku gospodarczego. Etap pierwszy umożliwia ustalenie globalnych wyników gospodarstwa jako całości. Etap drugi rozszerzając i pogłębiając etap pierwszy doprowadza do kalkulacji przeciętnego kosztu jednostkowego produktu.

W ten sposób dzięki stopniowemu doskonaleniu metod rozliczenia kosztów własnych i kalkulacji stworzone zostaną dane niezbędne, aby rozrachunek gospodarczy spełnił swe zadanie i przyczynił się do podniesienia rentowności państwowych przedsiębiorstw rolnych, aby powstały pewniejsze podstawy sporządzania i kontroli planu gospodarczo-finansowego.







Na podstawie planu kosztów własnych ustala się stały cennik dla świadczeń wydziałów usługowych na rzecz wydziałów produkcyjnych, a więc cenę za 1 t pary, procent narzutu na robocizną wydziałów naprawczych, cenę za t/km transportu kolejowego itp.

Na podstawie rozliczenia w AR nakładów klasy 4 na poszczególne stanowiska otrzymujemy rzeczywiste koszty poszczególnych wydziałów usługowych, które porównać należy z rozliczonymi kosztami planowanymi, a różnice wprowadzić na odchylenia. Wynikłe z rozliczenia odchylenia (wiersz 38 kolumna 23) przenosi się poprzez klasę 7 (gr. 79 „Wykonanie planu kosztów produkcji“) na klasę 8 wraz z odchyleniami kosztów wyrobów gotowych, ujmując je jednak na oddzielnych kontach analitycznych. Zebrane w klasie 8 odchylenia z rozliczeń wydziałów usługowych można miesięcznie przenosić na koszt własny realizacji w stosunku do wartości realizacji, względnie przejściowo aktywować w klasie 8. W tym drugim wypadku można stawki planowane kwartalnie tak regulować, aby zniwelować odchylenia do minimum, a dopiero różnice z końcem roku przeniesić na konto 909 „Koszt własny realizacji“.

Stosowanie stałych planowanych stawek przy rozliczeniu świadczeń wydziałów usługowych posiada następujące zalety:

1. jest pierwszym etapem przejścia wydziałów usługowych na wewnętrzny wydziałowy rozrachunek gospodarczy,

2. wprowadza stabilizację kosztów własnych wydziałów produkcyjnych, przejmujących świadczenia wydziałów usługowych po stałych cenach,

3. poważnie przyspiesza obliczenie kosztów własnych wydziałów produkcyjnych, bowiem obliczenie kosztów własnych wyrobów nie zależy już od ostatecznego rozliczenia klasy 5.

Rozliczenia kosztów bezpośrednich i miejsc powstawania kosztów przeprowadza się w części drugiej ARK (kolumna 14—22), która odpowiada AK i obejmuje w układzie poziomym dziedziny działalności przedsiębiorstwa z rozbićciem na zewnętrzną (kol. 14—16) i wewnętrzną (kol. 15—22), w układzie pionowym natomiast zasadnicze elementy kalkulacyjne.

Materiały bezpośrednie, robocizna bezpośrednia, kalkulowane nakłady zaopatrzenia materiałowego i inne, dotyczące produkcji podstawowej i pomocniczej trafiają do AK na podstawie szczegółowych rozdzielników, sporządzonych w oparciu o raporty produkcyjne, kwity materiałowe, karty robocze i karty kalkulacyjne.

Koszty wydziałowe przechodzą do AK w wysokości zebranej w AR (w kol. 8 i 9 wiersz 39).

Roboty i usługi, świadczone na zewnątrz, a wykonywane głównie przez wydziały usługowe, odnoszone są przy rozliczaniu tych wy-

działów wprost do AK (wiersz 37 i 36 kolumna 16). Roboty i usługi (bez materiałów bezpośrednich), wykonywane natomiast przez wydziały produkcyjne, należy przenieść do odpowiedniej kolumny AK przy przeksięgowaniu kosztów wydziałowych (wiersz 40). Produkcję podstawową, pomocniczą, roboty i usługi oraz roboty kapitałne, wykonane sposobem gospodarczym, obciąża się kosztami ogólnofabrycznymi, zebranymi w AR w kolumnie 10.

Koszty zaopatrzenia materiałowego (AR — kolumna 11), koszty zbytu (AR — kolumna 12) oraz koszty działalności pozazakładowej (AR — kolumna 13) przechodzą z AR do AK bez zmiany.

Wobec wprowadzenia w AR tylko jednego stanowiska działalności pozazakładowej i do rozliczenia (kol. 13) należy dodatkowo prowadzić analityczne ujęcie tych wydziałów, aby w AK móc koszty te rozliczyć w układzie kalkulacyjnym.

Tak rozliczone w AK (wiersz 45) koszty stanowią podstawę do przeksięgowania nakładów klasy 4 w ciężar klasy 7. Należy zaznaczyć, że rozliczenie nakładów rodzajowych na miejsca powstawania kosztów odbywa się w sposób statystyczny, nie podlega więc księgowaniu.

W celu łatwiejszego rozliczenia i uzgodnienia konta 709 i 719, przy pomocy którego — jak wiadomo — następuje rozliczenie kosztów okresu na produkcję gotową i niezakończoną, wprowadzono dodatkowo następujące elementy (wiersz 46 — 51): zapas początkowy i końcowy produkcji w toku, koszt własny wyrobów gotowych, półfabrykatów typowych i odpadków.

## II.

Dla uzyskania pełnych i ścisłych danych, obrazujących kształtowanie się rzeczywistych kosztów w sumie globalnej i na jednostkę wyrobu na każdym stanowisku i dla poszczególnego wyrobu, prowadzi się w hutnictwie dla każdego wydziału usługowego i produkcyjnego księgowość analityczną na 2 podstawowych wzorach, a mianowicie na:

- a) arkusza kosztów wydziałowych — „AKW“
- b) arkusza sortymentowym wydziału — „ASW“.

AKW przedstawia rozliczenie kosztów wydziałowych wg rodzajów kosztów (kl. 4) i świadczeń wydziałów usługowych w układzie pionowym oraz wg stanowisk w układzie poziomym. O ile w ARK w kolumnach 8 i 9 ujmujemy koszty wydziałowe w odniesieniu do całego wydziału, o tyle w AKW rozkładamy te koszty jeszcze na stanowiska, np. w walcowni na takie stanowiska, jak: piec, walcarka, nożyce, wykańczalnia itd.

W swoim układzie rodzajowym AKW nie jest zsynchronizowany z klasą 4, a dostosowany raczej do potrzeb ruchu i obejmuje: ener-



gie, robociznę i świadczenia, pensje i świadczenia, materiały pomocnicze i paliwo, przedmioty nietrawne, konserwacje i naprawy, różne koszty, umorzenia i uznania, przy czym w jednej grupie rodzajowej wystąpią zarówno nakłady pierwotne jak i wtórne.

Arkusze ten, spełniający rolę konta wydziału, sporządza się na podstawie tych samych dokumentów źródłowych, które służą do rozliczania nakładów w ARK, a przede wszystkim rozdzielników. Dla każdej z wyżej wyszczególnionych grup rodzajowych nakładów sporządzany jest rozdzielnik, który na podstawie danych źródłowych grupuje całość materiału liczbowego według rodzajów i stanowisk.

Celem AKW jest przede wszystkim dostarczenie danych dla obserwacji kształtowania się kosztów wydziałowych na stanowiskach—w stosunku do jednostki, przyjętej za kalkulacyjną (kluczową). Przy szeroko stosowanych ilościowych kluczach podziału kosztów, zagadnienie sprowadza się do obserwacji kosztów na piecogodzinę, walcogodzinę, maszynogodzinę, na t produkcji itd. Na szczeblu CZ obserwacja kosztów wydziałowych koncentruje się na analizie w skali międzyzakładowej. Warunkiem takiej analizy jest, przeprowadzone przez CZPH, ujednoczenie nomenklatury i zakresu stanowisk kosztów i kluczy podziałowych dla tych samych wydziałów we wszystkich zakładach.

Przykładowo podaje się ujednoczone stanowiska kosztów i kluczy podziału kosztów dla wydziału wielkich pieców (konto wydziału 601):

lp.	Nr konta	Stanowisko kosztów	Klucz podziału	Obejmuje
1	60100	Zасыpywanie pieców	Waga wsadu	Naladunek rud złomu, topników. Transport do wagi obsługa utrzymania wagi, obsługa wind wyciągów.
2	60110	<u>Piece</u>	Piecogodzinę (czas biegu pieca dla poszczególnych asortymentów)	Utrzymanie gardzieli, zatykarki, skrzynie chłodzące.
	11	Piec 1		
	12	Piec 2		
	itd.	.....		
3	60120	Nagrzewnice	Waga zużytego koksu w stanie suchym	Utrzymanie i obsługa urządzenia kominów, wentylatorów itp.
4	60130	Uprzątnięcie żużła	Waga żużła odwiezionego	Kadzie żużlowe, wózki, odwóz żużła, utrzymanie zwalów.
5	60140	Hale odlewnicze	Waga surówki stałej	Kanały i formy z piasku i żelaza, sownice itp.

O ile AKW obejmuje koszty wydziałowe, rozliczone na poszczególne stanowiska, o tyle ASW ma na celu ujęcie całkowitego kosztu własnego wytworzenia produktu wydziału

z rozliczeniem na poszczególne wyroby wraz z wyliczeniem kosztu jednostkowego wyrobów.

ASW w swym układzie obejmuje na stronie pierwszej wskaźniki gospodarki wytwórczej, jak: wydajność na piecogodzinę, wydajność z m<sup>2</sup> powierzchni pieca, uzysk wydajności na robotnika, przerwy itd., mające zasadnicze znaczenie dla charakterystyki kształtowania się kosztów.

Strona 2 obejmuje właściwe rozliczenie kosztów własnych na jednostkę wyrobu z dokładną specyfikacją materiałów bezpośrednich wg gatunków, ilości (zarówno globalnej jak i w przeliczeniu w kg, t gotowego wyrobu), wartości kosztu własnego na jednostkę.

ASW sporządza się na podstawie dokumentów źródłowych, dostarczonych głównie przez księgowość materiałową odnośnie materiałów bezpośrednich. Dla bieżącej obserwacji kształtowania się kosztów w stosunku do planu wprowadza się, obok rzeczywistego kosztu jednostkowego w zł/t i kg/t, koszt planowany w zł/t i kg/t.

Na podstawie ustalonych w AKW kosztów na jednostkę kluczową (piecogodzinę itp.) oraz w oparciu o odpowiednie dane ilościowe z raportów produkcyjnych, następuje rozdział kosztów wydziałowych na poszczególne wyroby, produkowane w wydziale. Koszty ogólnofabryczne kluczują się na wyroby w stosunku do technicznego kosztu wytworzenia.

Po podsumowaniu kosztów bezpośrednich, wydziałowych (wg stanowisk) oraz kosztów ogólnofabrycznych — otrzymujemy koszt własny produkcji, który musi być uzgodniony z ARK.

Należy zaznaczyć, że o ile AKW są jednolite dla wszystkich wydziałów, o tyle ASW są indywidualne dla każdego wydziału i uwzględniają specyfikę produkcji każdego wydziału. Przykładowo podaje się ASW dla wielkich pieców (str. 166 — 167).

Szef wydziału otrzymuje co miesiąc kopie AKW i ASW dla poinformowania wydziałów o jakościowych wskaźnikach ich pracy.

Niezależnie od tego sporządza się statystykę kosztów, obrazującą kształtowanie się kosztów własnych wg stanowisk i wyrobów w skali czasowej (wg kolejnych miesięcy), które otrzymuje dyrektor zakładu, szef wydziału i CZ.

Jak z powyższego widać, obydwa omawiane arkusze obrazują całość nakładów danego wydziału zarówno w sumach globalnych jak i na jednostkę wyrobu, dając podstawę do wszechstronnej i wnikliwej analizy kosztów własnych, zarówno w układzie wg stanowisk jak i nośników, a zatem materiał pomocny do wykrywania ukrytych rezerw.







Nazwa		Kod		Wartość	
				1000	1000
Namiar ogółem	100	Narzut kosztów zaopatrzenia mater.			
		Namiar ogółem (43 + 47 + 48)	320	16548	
Uznania		Gaz wielkopiecowy surowy	310	03025	
		Pył wielkopiecowy			
Uznania		Uznania razem (50 — 52)			
		Wytwórczość (uzysk — 49 % 53)			
Uznania		Koks własny	521		
		Koks obcy	321		
Uznania		Narzut kosztów zaopatrzenia mater.	480 — 0		
		Koks razem (55 — 57)			
Uznania		Gaz wielkopiecowy			
		Palimo razem (58 + 59)			
Uznania		Zasypywanie pieców	601 — 00		
		Piec	601 — 11		
Uznania		"	601 — 12		
		"	601 — 15		
Uznania		"	601 — 14		
		Nagrzewnice	601 — 20		
Uznania		Uprzątanie żużła	601 — 30		
		Kontrola fabrykacji	535		
Uznania		Koszt wybraku			
		Koszt przerobu surowki płynnej (61 — 70)			
Uznania		Koszt własny wydz. surowki płynnej (1 — 71)			
		Administracja ogólna zakładu	55		
Uznania		Koszt własny zakł. surowki płynnej (72 + 73)			
		Surówka płynna dla stalowni			
Uznania		Naladunek i odwóz	57010		
		Koszt własny surowki płynnej dla stalowni (75 + 76)			
Uznania		Surówka płynna do hali odlewniczej (74 % 75)			
		Hala odlewnicza	60 1 — 40		
Uznania		Koszty odbicru	536		
		Naladunek i odwóz na skład	57011		
Uznania		Koszt przerobu surowki stałej (79 — 85)			
		Administracja ogólna zakładu	55		
Uznania		Koszt własny zakł. surowki stałej (78 + 84 + 85)			
		Koszt własny zakładowy surowki ogółem (74 + 76 + 84 + 85)			



## MATERIAŁY SZKOLENIOWE

# Ekonomiczne podstawy rachunkowości

Niniejszym artykułem redakcja rozpoczyna cykl opracowań, które mają na celu naświetlenie strony ekonomicznej szeregu zagadnień i pojęć związanych bezpośrednio z naszą praktyką. Rachunkowość operuje całym szeregiem kategorii ekonomicznych, wyrażających określone stosunki społeczne w jakie ludzie wchodzą w procesie produkcji. Chodzi tu o takie pojęcia jak cena, koszty, zysk i wiele innych, bez których nie do pomyślenia byłaby teoria i praktyka rachunkowości. Ta zbieżność pojęć ekonomii i rachunkowości jest całkowicie zrozumiała. Zadanie rachunkowości polega jak wiadomo, mówiąc najbardziej ogólnie, na liczbowym ujęciu i kontroli procesu produkcji podziału i wymiany.

Ekonomia polityczna, jest nauką o rozwoju społeczno-wytwórczych stosunków między ludźmi. Tym samym ekonomia, badając prawa rządzące produkcją, podziałem i wymianą przedmiotów spożycia w społeczeństwie ludzkim na różnych stopniach jego rozwoju — wyjaśnia te zjawiska społeczne, które rachunkowość rejestruje liczbowo.

Zupełnie oczywiste jest, że trudno rejestrować i kontrolować przebieg zjawisk oraz doskonalić metody i narzędzia do tego służące, jeżeli się nie zna dokładnie istoty tych zjawisk, praw ich rozwoju i związków między nimi zachodzących. Szczególnie w naszej rzeczywistości, gdy ludzie świadomie kształtują społeczne współzycie, gdy nastąpiła zmiana stosunków produkcyjnych i zmiana ustroju — niezbędną jest by rachunkowcy zdawali sobie sprawę z tego, co księgują, jakie procesy społeczne wyrażają te zapisy i jaki to ma cel.

Złożoność zagadnień, które mamy poruszyć, powoduje, że w początkowej części naszego cyklu artykułów będziemy musieli zajmować się takimi procesami gospodarczymi, które pozornie wydają się dalekie od interesujących nas bezpośrednio spraw. Chodzi tu bowiem o kategorie ekonomiczne bynajmniej nienależące do najłatwiejszych, których zrozumienie nie jest możliwe bez zapoznania się z podstawowymi prawami rozwoju stosunków społecznych. \*)

### 1. Towar i wartość

Księgowość jest prowadzona w jednostkach wartości, towary mają wartość wyrażoną w pieniądzu — czyli cenę. Żeby wyjaśnić te pojęcia, należy wyjść od stwierdzenia zupełnie oczywistego faktu, że ludzie by żyć, muszą zużywać dobra przyrody i zaspokajać w ten sposób swoje różnorodne potrzeby. Przedmioty niezbędne do życia nie znajdują się w przyrodzie na ogół w postaci gotowej, muszą one zostać w mniejszym lub większym stopniu przystosowane i przeobrażone. Ludzie dokonują tego w procesie pracy, czyli procesie produkcji polegającym na celowym wysiłku mięśni, mózgu i nerwów. Ten proces przyswajania dóbr przyrody — proces produkcji materialnej, stanowi pod-

stawę istnienia każdego społeczeństwa ludzkiego. Ludzie ułatwiają sobie zadanie przyswajania dóbr przyrody przez stosowanie narzędzi pracy, których obróbka i użycie jest cechą specyficzną ludzką, nieznaną żadnemu gatunkowi zwierząt. Narzędzia produkcji są nieustannie doskonalone — od prymitywnych kamiennych toporów do motorów elektrycznych poruszających agregaty zautomatyzowanych obrabiarek. Ciągłe doskonalenie narzędzi pracy jest czynnikiem decydującym w ostatecznej instancji (w ostatecznym wyniku) o rozwoju społeczeństwa ludzkiego we wszystkich dziedzinach. Dzięki stosowaniu precyzyjnych narzędzi, jeden członek społeczeństwa socjalistycznego jest w stanie w tym samym czasie, ale przy mniejszym wysiłku fizycznym, otrzymać od przyrody setki i tysiące razy więcej dóbr niż to było możliwe np. we wspólnoocie pierwotnej. Narzędzia pracy i ludzie umiejący się nimi posługiwać tworzą pojęcie sił wytwórczych. Siły wytwórcze to jedna strona procesu produkcji, będąca wraz z przyrodą — ludzkie do przyrody.

Drugą stroną produkcji stanowią stosunki produkcji, tj. stosunki w jakie ludzie wchodzą w procesie przyswojenia dóbr przyrody. Proces bowiem produkcji odbywa się zawsze w ramach społeczeństwa — ludzie zdobywają pożywienie wspólnie, jako

\*) Jest rzeczą zrozumiałą, że niniejsze opracowania nie mogą — nawet częściowo — wyczerpywać tematu; dlatego ze wszechmiar celowe jest zapoznanie się czytelników co najmniej z następującymi pozycjami literatury — odnośnie tematu „Towar i wartość“.

K. Marks -- Kapitał, t. I rozdział I. W-wa 1950.

K. W. Ostrowitianow — Zarys ekonomii przedkapitalistycznych formacji. W-wa 1949.

G. A. Kozłow — Produkcja towarowa. W-wa 1949 (str. 64 — 94).



grupy, jako społeczeństwo, a nie odosobnione jednostki. Ludzie muszą więc dla celów wytwarzania w pewien sposób się zorganizować, łączyć swe wysiłki, muszą wejść w określone wzajemne stosunki produkcji. Mogą to być stosunki współpracy i wzajemnej pomocy ludzi wolnych od wyzysku albo stosunki panowania i podwładności. Stosunki produkcji określone są przede wszystkim przez stosunki własnościowe odnośnie środków produkcji, to znaczy narzędzi pracy oraz ziemi ze wszystkimi jej bogactwami, kopalinami, lasami, wodami. Środki produkcji mogą być własnością całego społeczeństwa albo też należeć tylko do poszczególnych grup ludzi (klas), które wtedy wykorzystują ich posiadanie dla wyzysku innych jednostek czy grup.

W dotychczasowej historii społeczeństwa ludzkiego było pięć zasadniczych typów stosunków produkcji: typ wspólnoty pierwotnej, niewolniczy, feudalny, kapitalistyczny i socjalistyczny. W ustroju wspólnoty pierwotnej środki produkcji stanowiły wspólną własność społeczną. Nie było tu klas, czyli grup ludzkich różniących się między sobą swoim stosunkiem do środków produkcji. Wszyscy byli kolektywnymi właścicielami środków produkcji. W ustroju niewolniczym, środki produkcji należały do klasy posiadaczy niewolników. Również sam wytwórca - niewolnik, traktowany był jak rzecz, którą można było kupować, sprzedawać czy zabijać. W tym typie stosunków produkcji, zamiast wspólnej i wolnej pracy wszystkich członków społeczeństwa — jak to było we wspólnocie pierwotnej — istnieje przymusowa praca niewolników wyzyskiwanych przez niepracujących właścicieli.

Feudalizm cechuje całkowita własność pana feudalnego odnośnie środków produkcji (ziemi) i niepełne prawo własności w stosunku do bezpośredniego wytwórcy — poddanego. Zasadniczo pan feudalny nie może już poddanego zabić. Obok własności pana feudalnego istnieje własność indywidualna chłopów i rzemieślnika obejmująca niektóre narzędzia produkcji i gospodarstwo prywatne.

W ustroju kapitalistycznym — bezpośredni wytwórca — robotnik jest formalnie osobiście całkowicie wolny. Jest on także całkowicie pozbawiony środków produkcji, musi więc — by nie zginąć z głodu — sprzedawać kapitalistom swoją siłę roboczą. Kapitalista, dzięki posiadaniu środków produkcji, ma tym samym możność ciągłej eksploatacji pracy robotników. W kapitalizmie istnieje, i początkowo jest bardzo rozpowszechniona, własność prywatna środków produkcji, oparta na pracy osobistej, w postaci gospodarki chłopskiej i warsztatów rzemieślniczych.

W ustroju socjalistycznym, podstawę stosunków produkcji stanowi społeczna własność środków produkcji, tym samym społeczeństwo nie dzieli się na wyzyskiwanych i wyzyskujących, a stosunki produkcji mają tu charakter stosunków koleżeńskiej współpracy i wzajemnej pomocy. Sama praca przestaje być

znieawidzonym jarzmem, piętnem niższości społecznej, a staje się sprawą sławy, honoru i bohaterstwa.

Ostateczną przyczyną naszkicowanych wyżej zmian, w układzie stosunków produkcji na przestrzeni dziejów ludzkości, jest rozwój sił wytwórczych, doskonalenie narzędzi pracy. Stosunki produkcji zmieniają się bowiem odpowiednio i w ślad za rozwojem sił wytwórczych. Nie oznacza to jednak, że nie powstają okresowe niezgodności pomiędzy istniejącym układem stosunków produkcji, a rozwijającymi się siłami wytwórczymi. Jednak wcześniej czy później układ stosunków produkcji zostaje dostosowany do poziomu sił wytwórczych. Tym zagadnieniem zajmiemy się nieco szerzej w dalszej części naszych rozważań.

W ramach jedności procesów gospodarczych, którego poszczególnymi członkami są: produkcja, podział, wymiana i konsumpcja, produkcja jest decydująca — jest ogniwem wodzącym. „W produkcji członkowie społeczeństwa przyswajają (dobywają, kształtują) produkty przyrody odpowiednio do potrzeb ludzkich; podział określa stosunek, w jakim jednostka uczestniczy w tej produkcji; wymiana dostarcza jej określonych produktów, na które chce ona wymienić część przypadającą jej z podziału: wreszcie w konsumpcji stają się produkty przedmiotem użycia, indywidualnego przyswojenia“.<sup>1)</sup> Spośród tych czterech elementów, stanowiących człony jednej całości, wymiana ma charakter historyczny. Istniał już taki układ stosunków społecznych tj. wspólnota pierwotna, w którym wymiana była zbędna. Również w przyszłym ustroju rozwiniętego (pełnego) komunizmu, którego socjalizm stanowi niższą formę, nie będzie miejsca na wymianę.

Brak wymiany oznacza, że bezpośrednio z podziału jednostka otrzymuje takie konkretne dobra (przedmioty) użytkowe, które może spożyć. Tak było we wspólnocie pierwotnej, gdzie panowała gospodarka naturalna. Upolowane zwierzęta, złowione ryby czy też inne przywłaszczone dzięki nakładowi pracy dobra przyrody, były w ich fizycznej postaci dzielone między członków wspólnoty. Analogiczny podział zaobserwować można w patriarchalnej rodzinie chłopskiej, która zachowała się na niektórych terenach jeszcze i w ustroju kapitalistycznym. Rodzina taka zaspokaja wszystkie lub prawie wszystkie potrzeby pracą swoich członków. Wytwarzane produkty są następnie dzielone w naturalnej postaci w zależności od takich kryteriów jak wiek, płeć czy rodzaj wykonywanej pracy.

Łatwo jest zauważyć, że wymiana pojawia się gdy taka rodzina patriarchalna, czy też wspólnota pierwotna zaczyna stykać się z innymi podobnymi jednostkami. Wtedy punktem wyjścia wymiany jest posiadanie przez każdą z tych jednostek pewnej nadwyżki dóbr użytkowych ponad najniezbędniejsze potrzeby. Pierwszy wielki społeczny podział pracy na plemiona rolnicze i pasterskie, dokonany jeszcze w ramach ustroju wspólnoty pierwotnej, sprzyja ugruntowaniu się wymiany (np. bydła na zboże). Dalszy rozwój sił

<sup>1)</sup> K. Marks „Wstęp do krytyki ekonomii politycznej“ — „Nowe Drogi“ Nr 8, str. 93.



wytwórczych powoduje powstawanie prywatnej własności produkcji, rozpad wspólnoty i przejście do ustroju niewolniczego. Następujący teraz drugi wielki podział pracy (oddzielenie się rzemiosła od rolnictwa i powstanie miast) sprawia, że wymiana staje się zjawiskiem stałym i regularnym. To, że wymiana stała się regularna, spowodowało wydzielenie się grupy ludzi (kupców) zajmujących się pośrednictwem w wymianie. Był to trzeci wielki społeczny podział pracy.

Mimo poważnego rozwoju wymiany ustroj niewolniczy pozostał jednak zasadniczo typem gospodarki naturalnej. Przeważająca masa wytworzonych przez niewolników dóbr była dzielona w formie naturalnej. W starożytności charakter produkcji przeznaczonej do wymiany, czyli produkcji towarowej, miała przede wszystkim wytwórczość przedmiotów zbytku. Na przedmioty zbytku zamieniali bowiem panowie — część produktów wytwarzanych przez własnych niewolników.

Taki sam naturalny charakter ma zasadniczo i gospodarka w feudalizmie. W ustroju feudalnym a szczególnie w końcowej jego fazie rozwija się jednak tzw. prosta gospodarka towarowa. Typowym jej przedstawicielem jest rzemieślnik cechowy, który wytwarza określony produkt nie dla zaspokojenia potrzeb własnych, a dla wymiany, dla sprzedaży na rynku. Rzemieślnik jest w jednej osobie zarówno wytwórcą bezpośrednio wytwarzającym dzięki nakładowi własnej pracy dobra przyrody, jak i właścicielem środków produkcji. Jest to charakterystyczna cecha prostej gospodarki towarowej, odróżniająca ją od gospodarki kapitalistycznej opartej na wysiłku pracy robotnika, pozbawionego środków produkcji.

Rozwój prostej gospodarki towarowej, spowodowany w ostatniej instancji rozwojem sił wytwórczych, zdecydował o rozkładzie gospodarki feudalnej i przygotował bazę dla powstania kapitalistycznych stosunków produkcji. Pierwsi kapitaliści przemysłowi byli to bądź kupcy, bądź wzbogaceni majstrowie cechowi.

Kapitalizm jest w przeciwieństwie do poprzednich ustrojów typem powszechnej gospodarki towarowej. „Wszystko przybiera tu postać towaru, wszędzie panuje zasada kupna — sprzedaży. Kupić tu można nie tylko przedmioty użytku, nie tylko środki żywności ale także siłę roboczą ludzi, ich krew i ich sumienie<sup>2)</sup>).

Dla dokonania wymiany koniecznym warunkiem jest, by każdy z biorących w niej udział towarów przedstawiał inną wartość użytkową, (tzn. zaspokajał określone potrzeby), nikt bowiem nie wymienia soli na sól albo też na coś, co nie ma wogóle żadnej wartości użytkowej (nie zaspokaja żadnej potrzeby). Wymienione towary są dobrami przyrody, dla których przyswojenia i przekształcenia konieczny był nakład pracy określonego rodzaju i specjalności. Konkretna praca kowala, polegająca na specyficznym wysiłku mięśni, nerwów i mózgu, przekształca kawałek żelaza w siekiere. Inne formy przybiera wysiłek górnik, wydobywającego rudę żelazną, a jeszcze inny charakter ma praca hutnika.

<sup>2)</sup> J. Stalin — Dzieła t. I, str. 340, Warszawa 1949 r.

Jeżeli jednak wytwarza się towary, to tym samym konkretne prace różnych prywatnych producentów towarów stają się, pośrednio, przez wymianę, częścią ogólnej sumy pracy wszystkich wytwórców towarów. Jasne jest bowiem, że każdy z tych wytwórców pracuje dla drugiego, jest z kolei od jego pracy sam uzależniony, jeżeli chodzi o zaspokojenie swoich potrzeb. W ten sposób przy wymianie towarów, następuje abstrahowanie od konkretnych form wydatkowania pracy, której są one rezultatem. Każda praca konkretna staje się tylko pewną częścią sumy nakładu pracy wszystkich producentów towarów, zostaje ona traktowana tylko jako praca w ogóle, czyli jako wysiłek ludzkich mięśni, mózgu i nerwów. Obojętne jest tu czy ten wysiłek polegał na zyciu, kopaniu albo rąbaniu.

W ten sposób widoczne są dwie strony pracy, której wynikiem jest towar: jest to zawsze praca konkretna wytwarzająca dobra użytkowe, a jednocześnie jest to praca abstrakcyjna, praca ogólnoludzka polegająca na wysiłku mięśni, mózgu, nerwów dokonywanym w określonych warunkach społecznych. Tym samym wartość użytkowa, jaką posiada towar, jest nośnikiem, reprezentantem czy skrzepem pewnego nakładu pracy ogólnoludzkiej, pracy abstrakcyjnej, lub mówiąc innymi słowami, towar ma wartość użytkową i „wartość“ ponieważ przedstawia określony skrzep (nakład) pracy abstrakcyjnej.

„Wartość towaru daje wyraz ludzkiej pracy w ogóle, wydatkowaniu ludzkiej pracy jako takiej.“<sup>3)</sup> W procesie wymiany wszystkie niezliczone rodzaje i specjalności pracy są sprowadzone do pracy ludzkiej jednokowej, niezróżnicowanej. „Całkowita siła robocza społeczeństwa, która znajduje wyraz w sumie wartości całego świata towarów, występuje tutaj jako jedna i ta sama ludzka siła robocza, jakkolwiek składa się z niezliczonych indywidualnych sił roboczych“ pisze Karol Marks w I tomie „Kapitału“.<sup>4)</sup>

Naturalną miarą wielkości nakładu pracy, jest długość jej trwania, mierzona czasem.

O wielkości wartości decyduje nakład pracy społecznie niezbędny do wytworzenia w danych warunkach, określonego produktu, to znaczy czas pracy w normalnych — dla danego etapu historycznego — warunkach pracy, przy przeciętnym wyposażeniu w narzędzia pracy i przy przeciętnym stopniu umiejętności i natężenia pracy. Wielkość wartości zmienia się więc stosownie do zmian społecznej wydajności pracy; np. taki sam nakład pracy społecznej daje przy dobrym urodzaju cztery miliony ton pszenicy, a przy złym tylko dwa miliony. W drugim wypadku będzie więc wartość jednej tony pszenicy dwa razy większa niż w pierwszym.

Poszczególne rodzaje pracy różnią się między sobą nie tylko swym konkretnym charakterem i warunkami w jakich są wydatkowane, ale także stopniem złożoności, kwalifikacjami, jakie są konieczne dla ich wykonywania. Wartość jest to jednak nakład „prostej

<sup>3)</sup> K. Marks — Kapitał t. I, str. 15 — Warszawa 1935 r.

<sup>4)</sup> K. Marks — Kapitał t. I, str. 9 — Warszawa 1935 r.



siły roboczej, którą przeciętnie posiada organizm każdego człowieka bez specjalnego jej rozwinięcia<sup>5)</sup> Dlatego praca złożona jest z tego punktu widzenia tylko określoną wielokrotnością zwykłej prostej pracy ogólnoludzkiej. Doświadczenie uczy, że w rzeczywistości na rynku zawsze można wymienić towar będący wytworem pracy złożonej, kwalifikowanej — na produkty pracy prostej i tym samym przedstawić godzinę pracy inżyniera jako równoważną np. 10 godzinom pracy prostej drwala.

Zgodnie z tym co zostało powiedziane wyżej, nie każda praca konkretna jest pracą abstrakcyjną i nie każde dobro użytkowe, zdobyte wysiłkiem ludzkiej pracy — ma wartość. Produkty pracy dzielone wewnątrz wspólnoty pierwotnej lub rodziny patriarchalnej nie miały wartości, bo nie były towarami, bo praca wydatkowana na ich wytworzenie nie była w wymianie sprowadzona do pracy abstrakcyjnej. W ten sposób widoczne jest, że kategoria wartości ma charakter historyczny (przemijający). Oznacza ona tylko pewien społeczny sposób wyrażania nakładów pracy poprzez wymianę rezultatów pracy, wymianę towarów. Dlaczego kategoria wartości pozostała jednak w ustroju socjalistycznym, wyjaśnimy w dalszej części cyklu naszych opracowań.

Towary są wymieniane dzięki temu, że mają różną wartość użytkową; o proporcjach wymiennych decyduje natomiast to, co jest im wszystkim wspólne, a mianowicie to, że dla ich wytworzenia potrzebny był nakład pracy ludzkiej, że mają wobec tego wartość. Wartość jest więc stosunkiem społecznym, ukrytym pod powłoką rzeczową towarów i polegającym na tym, że producenci wytwarzają jeden dla drugiego dobra użytkowe. Jako taka, wartość występuje na jaw i może być pośrednio zmierzona tylko w takich objawach życia społecznego, jak wymiana. Nie ma bowiem innej możliwości poznania i zmierzenia w społeczeństwie prywatnych producentów towarów wielkości nakładu pracy abstrakcyjnej zaskrzeplonej w towarze — jak przyrównanie tego towaru do drugiego towaru w drodze wymiany. W innym wypadku, trzeba byłoby w jakiś sposób ustalić czas pracy społecznie niezbędny do wytworzenia towaru oraz dokonać przeliczenia pracy złożonej na prostą, dla otrzymania pracy w ogóle, pracy jednakowej a więc porównywalnej. Zrozumiałe, że jest to zadanie niewykonalne i że ten cały obrachunek może się tylko dokonywać żywiłowo w procesie wymiany towarów za plecami wytwórców.

Tym samym nakład pracy konieczny dla wytworzenia towaru, czyli jego wartość nie może być zmierzony w sposób bezwzględny w dniach czy godzinach pracy, a tylko w sposób względny przez porównanie do innego towaru. Najprostszy wyraz wartości, to stosunek wartości danego towaru do wartości jednego, tylko innego towaru, zresztą dowolnego np:

Jedna skóra równa się (warta jest, kosztuje) jeden funt soli.

Wartość towaru skóry, jest tutaj określona względnie, w stosunku do towaru soli. Odpowiednio sól

jest materiałem dla wyrażania wielkości nakładu pracy, koniecznego dla wytworzenia skóry. Pełni ona funkcje równoważnika, ekwiwalentu dla wartości skóry. W ten sposób, nie mogąc określić jaki nakład pracy (licząc w godzinach) potrzebny był dla wytworzenia jednej skóry, wiemy jednak, że nakład ten jest co do wielkości identyczny, czy zbliżony do nakładu pracy w jednym funcie soli. O tym pouczają nas wiele razy powtarzające się w tych proporcjach akty wymiany, skóry na sól.

Rozwój i ugruntowanie się wymiany sprawiły że zaszła nieodzowna konieczność przewyższenia trudności bezpośredniej wymiany, towar na towar (T—T) i wyłowienia takiego towaru, który by posiadał zdolność powszechnej, bezpośredniej zamienialności na wszystkie inne. Towary będące w danej okolicy najczęstszym przedmiotem wymiany (np. bydło, sól) stają się takim powszechnym ekwiwalentem, czyli pieniądzem. Teraz akt wymiany ma formę towar — pieniądz — towar (T—P—T). Z czasem złoto ze względu na fizyczne właściwości (podzielność, nie ulatnianie się itp.) stało się jedynym powszechnym ekwiwalentem, wypierającym wszystkie inne towary pełniące uprzednio te funkcje.

Względna wartość towaru, wyrażoną w stosunku do towaru pełniącego funkcję powszechnego ekwiwalentu, czyli pieniądza, określa się jako cenę towaru. Gdy złoto stało się pieniądzem — władza państwowa ustanowiła jednostkę wagową złota (np. 1 gr) jako skalę cen. Wielkości tego nakładu pracy, potrzebnego dla wytworzenia ilości złota przyjętej jako skalę cen, nie można określić w sposób bezwzględny w godzinach czasu pracy. Mimo to, przez nadanie ceny towarowi możemy stwierdzić, że nakład pracy, reprezentowany przez ten towar, jest równy, większy lub mniejszy od nakładu pracy tkwiącego w jednostce wagowej skali cen. W rozwoju historycznym z różnych przyczyn jednostka ciężaru złota służąca za skalę cen, przyjęła nazwy różne od nazw miar wagi i jest nazywana dolarem, frankiem, rublem czy złotówką.

F. Engels zauważa, że analogicznie „chemia podnosi wodór do godności chemicznego towaru — pieniądza, przyjmując jego ciężar atomowy za równy 1 i sprowadzając ciężary atomowe wszystkich innych pierwiastków do wodoru, wyrażając je w wielokrotności jego ciężaru atomowego“<sup>6)</sup>

W ten sposób pieniądz jako miernik wartości, jest tylko niezbędnym przejawem właściwej miary wartości towarów, tj. czasu pracy. Wartość zaskrzepla np. w tonie żelaza zostaje wyrażona w określonej ilości złota (10 gramów czy 5 dolarów) na której wyprodukowanie zużyto tyle samo pracy co na wytworzenie tony żelaza. Praktycznie oznacza to, że wartość (nakład pracy) żelaza przedstawiamy w określonej ilości złota. Natomiast to złoto mierzymy z kolei przy pomocy skali cen tj. pewnej miary wagi złota.

(T. K.)

\* \* \*

Szersze omówienie zagadnienia pieniądza będzie przedmiotem następnego opracowania.

<sup>5)</sup> K. Marks — Kapitał t. I, str. 15 — Warszawa 1935 r.

<sup>6)</sup> F. Engels — Anty-Dühring, str. 361, Warszawa 1948 r.



## WYTYCZNE—INFORMACJE—WYJAŚNIENIA

### Wytyczne w sprawie bpk Dyrekcji Budów i OWI

W związku z zarządzeniem Ministra Finansów z dn. 13.I.1951 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego Dyrekcji Budów i Oddziałów Wykonawstwa Inwestycyjnego na r. 1951, jak również w związku z opracowywaniem i zatwierdzaniem branżowych planów kont Departament Księgowości Ministerstwa Finansów wyjaśnia:

#### A. Dyrekcje Budów

I. Opracowanie branżowych planów kont dla Dyrekcji Budów winno nastąpić w oparciu o Jednolity Plan Kont dla państwowych przedsiębiorstw wykonawstwa inwestycyjnego na r. 1951 (Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 27.XI.1950 r. Monitor Polski A-129, poz. 1615).

II. W celu dostosowania wyżej wymienionego planu kont do potrzeb Dyrekcji Budów należy go uzupełnić w sposób następujący:

1. Podgrupę 020 „Finansowanie inwestycji limitowych“ rozbić na konta:

0200 — „Finansowanie inwestycji (właściwych)“.

0201 — „Finansowanie kosztów organizacyjno-rozruchowych“.

0202 — „Finansowanie kosztów utrzymania dyrekcji“.

2. Podgrupę 030 „Inwestycje rozpoczęte“ na konta:

0300 — „Inwestycje (właściwe) rozpoczęte“.

0301 — „Koszty organizacyjno - rozruchowe“.

0302 — „Koszty utrzymania dyrekcji“.

3. Podgrupa 031 „Inwestycje zakończone“ podlega dalszemu podziałowi na:

0310 — „Inwestycje (właściwe) zakończone“.

0311 — „Koszty organizacyjno - rozruchowe uruchomionej produkcji“.

0312 — „Koszty utrzymania dyrekcji“.

4. W grupie 15 wprowadza się podgrupę 159 „Rozliczenia wydatków i dochodów“ z następującym podziałem:

1590 — „Rozliczenia z tytułu wydatków“.

1591 — „Przelewy na wydatki“.

1592 — „Rozliczenia dochodów do przekazania“.

1593 — „Przelewy dochodów“.

5. Podgrupa 162 „Rozliczenia między przedsiębiorstwami a zakładami“ podlega podziałowi na:

1620 — „Oddziały wykonawstwa inwestycyjnego za zaliczki“.

1621 — „Rozliczenia z OWI za faktury“.

6. Podgrupa 756 ulega rozbićiu na następujące konta:

7560 — „Koszty inwestycji (właściwych)“.

7561 — „Koszty organizacyjno - rozruchowe“.

7562 — „Koszty utrzymania dyrekcji“.

7563 — „Koszty remontów kapitalnych“.

7564 — „Koszty zbytu produktów otrzymanych przy inwestowaniu“.

III. Z wyżej wymienionego planu kont należy bezwzględnie usunąć jako zbędne następujące klasy, grupy, podgrupy i konta: 021, 04, 05, 06, 089, 1102, 111, 1121, 1122, 12, 13, 177, 188, 192, 197, 22, 23, 36, 38, 470, 70, 71, 72, 74, 77, 79, 89.

IV. W związku z usunięciem klasy 9 konta przeniesień kosztów 739, 759, 769, korespondują bezpośrednio z odpowiednimi kontami klasy 0, 1, 2.

V. Funkcjonowanie nowootwartych kont (punkt II) jest następujące:

1. Podgrupa 020 „Finansowanie inwestycji limitowych“ służy do księgowego ujęcia rzeczywistego finansowania prac, których nakłady ujęte zostały w podgrupie 030. Limity przyznanych i wykorzystywanych środków ewidencjonuje się w podgrupie 099.

Konto 0200 — „Finansowanie inwestycji (właściwych)“ uznawane jest w ciężar następujących kont:

a) 1590 — okresowo z tytułu inwestycji wykonywanych przez Dyrekcję Budów (1 milion zł w stosunku rocznym) w wysokości poniesionych i przeksięgowanych z podgrupy 759 na Dt 0300 kosztów ustalonych w drodze rozliczenia,

b) 1621 — bieżąco, za regulację faktur wystawionych przez oddziały wykonawstwa inwestycyjnego,

c) 1620 — za przekazaną zaliczkę oddziałom wykonawstwa inwestycyjnego w wysokości normatywu środków obrotowych,

d) 147 — za uregulowane faktury dostawcom inwestycji wykonywanych systemem zleconym,

e) 148 — za zaliczki udzielone zleceńbiobiorcom,

f) 0300 — za prowizje bankowe.

Dt konta 0200 przyjmuje zapisy w korespondencji z kredytem kont:

a) 0310 — po zatwierdzeniu bilansu sumą rzeczywiste sfinansowanych nakładów na inwestycje zakończone,

b) 1620, 148 z tytułu częściowego lub całkowitego zwrotu udzielonych zaliczek,

c) 1621, 147 — z tytułu zwrotu sum pobranych przez dostawców i OWI, po ostatecznym rozliczeniu inwestycji.

Saldo konta 0200 dotyczące nakładów na inwestycje rozpoczęte przechodzi do ksiąg roku następnego.

Konto 0201 — jest uznawane w ciężar kont:

a) 1590 — z tytułu kosztów organizacyjno - rozruchowych ustalonych w drodze rozliczenia kosztów i przeksięgowanych z kredytu podgrupy 759 na ciężar konta 0301,

b) 1621 i 14 — za regulowanie faktur wystawionych przez OWI oraz osoby obce z tytułu wykonywanych prac przeprowadzanych w celu uruchomienia nowej produkcji.

Saldo konta 0201, dotyczące finansowania kosztów organizacyjno - rozruchowych dotychczas nie uruchomionej produkcji przechodzi do ksiąg roku następnego.

Konto 0202 — „Finansowanie kosztów utrzymania dyrekcji“ uznawane jest w końcu okresu w ciężar konta 1590 za koszty utrzymania dyrekcji oraz koszty remontów kapitalnych zebrane na kontach 7562 i 7563 i przeniesione na Dt konta 0302 w korespondencji z kredytem podgrupy 759. W przypadku wykonywa-



nia remontów kapitalnych systemem zleconym konto 0202 uznawane jest w ciężar konta 147 za regulowane faktury. Obciążenie konta 0202 następuje po zatwierdzeniu bilansu rocznego w korespondencji z kredytem konta 0312. Zapisowi temu towarzyszy zapis Dt 07 Ct 081 za wartość remontów kapitalnych zakończonych do wysokości dotychczasowych odpisów umorzeń. Saldo konta 0202 dotyczące remontów kapitalnych niezakończonych (0302) przechodzi do ksiąg roku następnego.

2. Podgrupa 030 rejestruje nakłady na inwestycje (konto 0300), koszty organizacyjno-rozruchowe (konto 0301), koszty utrzymania dyrekcji oraz koszty remontów kapitalnych (konto 0302).

Konto 0300 — obciążone jest za nakłady na inwestycje w korespondencji z kontem:

- a) 759 — w końcu każdego okresu sprawozdawczego w przypadku inwestowania systemem gospodarczym w wysokości ustalonej z rozliczenia kosztów uwidocznionych na Dt konta 7560,
- b) 1621 — za wartość faktur wystawionych przez OWI,
- c) 147 — bieżąco za faktury dostawców inwestycyjnych,
- d) 0200 — za prowizje bankowe.

Konto 0300 — uznaje się za zakończone inwestycje w ciężar konta 0310. Zapisowi temu towarzyszy księgowanie Dt 00, Ct 081.

Konto 0301 — obciążane jest kosztami organizacyjno-rozruchowymi na dobro kont:

- a) 759 — za koszty poniesione we własnym zakresie i ustalone w drodze rozliczenia w końcu okresu, zaksięgowane na Dt konta 7561,
- b) 1621 i 14 — za prace przeprowadzone przez osoby trzecie lub OWI,
- c) 0201 — za ewentualne prowizje bankowe.

Uznanie konta 0301 następuje w korespondencji z Dt konta 0311, po zakończeniu prac przygotowawczych i uruchomieniu produkcji. Zapisowi temu może towarzyszyć zapis Dt 1912, Ct 081 w pełnej sumie bądź też części poniesionych kosztów organizacyjno-rozruchowych, o ile to było przewidziane odpowiednimi przepisami.

Konto 0302 — obciąża się okresowo w korespondencji z podgr. 759 za koszty utrzymania dyrekcji wykazane na koncie 7562 oraz za koszty remontów kapitalnych zebrane na Dt konta 7563.

W przypadku przeprowadzenia remontów kapitalnych systemem zleconym konto to obciążane jest bieżąco w korespondencji z kontem 147. Straty nadzwyczajne wykazane w grupie 20 przenosi się okresowo również na Dt konta 0302.

Uznanie konta 0302 następuje okresowo z tytułu zysków nadzwyczajnych zebranych w grupie 21. Uznanie tego konta z tytułu remontów kapitalnych zakończonych następuje bieżąco w ciężar konta 0312.

W końcu roku koszty utrzymania dyrekcji zebrane na koncie 0302 przenoszone są na konto 0312. Saldo konta 0302 wykazuje koszty remontów kapitalnych niezakończonych i przechodzi do ksiąg roku następnego.

3. Podgrupa 031 służy do wykazania inwestycji zakończonych, kosztów organizacyjno-rozruchowych

uruchomionej produkcji oraz kosztów utrzymania dyrekcji i kosztów remontów kapitalnych zakończonych.

Konto 0310 — obciążane jest w korespondencji z kredytem konta 0300 za zakończone inwestycje. Uznanie konta 0310 następuje w ciężar 0200 po zatwierdzeniu bilansu do wysokości rzeczywiście sfinansowanych nakładów inwestycyjnych.

Konto 0311 — przyjmuje z kredytu 0301 sumę kosztów organizacyjno-rozruchowych uruchomionej produkcji. Uznanie tego konta następuje po zatwierdzeniu bilansu w ciężar konta 0201 do wysokości faktycznego sfinansowania kosztów.

Konto 0312 — obciążane jest wartością remontów kapitalnych zakończonych (bieżąco) oraz kosztami utrzymania dyrekcji budów (w końcu roku). Uznanie konta 0312 następuje po zatwierdzeniu bilansu w korespondencji z kontem 0202.

4. Podgrupa 159 „Rozliczenie z budżetem“ służy do księgowego ujęcia wydatków sfinansowanych z planu inwestycyjnego oraz rozliczeń z tytułu dochodów osiągniętych ze sprzedaży produktów uzyskanych przy inwestowaniu.

Konto 1590 — jest obciążane w korespondencji z kontami podgrupy 020 za wykorzystane środki planu inwestycyjnego z przeznaczeniem na inwestycje wykonane systemem gospodarczym, koszty organizacyjno-rozruchowe, koszty utrzymania dyrekcji budów, koszty remontów kapitalnych przeprowadzanych we własnym zakresie. Uznanie konta 1590 następuje w korespondencji z kontem 1591 po zatwierdzeniu bilansu do wysokości efektywnych przelewów. Saldo konta 1590 jest należnością w stosunku do budżetu i przechodzi do ksiąg roku następnego.

Na dobro konta 1591 księgowane są wszystkie sumy uzyskane z Banku Inwestycyjnego na zakup środków obrotowych, zasilenie rezerwy kasowej, regulowanie zobowiązań wobec kontrahentów z wyjątkiem tych zobowiązań, których regulacja następuje bezpośrednio z kredytu kont podgrupy 020. Obciążenie konta 1591 następuje w korespondencji z kredytem konta 1590 po zatwierdzeniu bilansu. Saldo konta 1591 oznacza nie zużytkowane dotychczas sumy, otrzymane z budżetu i przechodzi do ksiąg roku następnego.

Konta 1592 i 1593 — służą do księgowania rozliczeń z budżetem z tytułu dochodów uzyskanych ze sprzedaży produktów otrzymanych przy wykonywaniu inwestycji (np. węgiel wydobyty przy budowie szybów, cegła lub złom uzyskany przy rozbiórce) lub ujawnionych na terenie budowy.

Konto 1592 — uznawane jest sumą wpływów przy sprzedaży tych produktów, obciążane zaś kosztami ich zbytu (759). Różnica pomiędzy sumą realizacji a kosztami zbytu przekazywana jest do budżetu i księgowana w ciężar konta 1593. Kompensata sald kont 1592 i 1593 następuje po zatwierdzeniu bilansu przez zapis Dt 1592 Ct 1593 do wysokości dotychczasowych przelewów. Saldo konta 1592 jest zobowiązaniem z tytułu uzyskanych dochodów w stosunku do budżetu i przechodzi do ksiąg roku następnego. Uzyskane przy inwestowaniu produkty wykazuje się na kontach pozabilansowych.



5. Podgrupa 162 służy do rozliczeń z oddziałami wykonawstwa inwestycyjnego.

Konto 1620 — obciążane jest w korespondencji z kontami podgrupy 020 za zaliczki udzielone OWI w wysokości normatywów ich środków obrotowych. Uznanie konta następuje z tytułu częściowego lub całkowitego zwrotu zaliczek.

Konto 1621 — uznawane jest za faktury wystawione przez OWI w korespondencji z podgrupą 030, obciążane zaś za efektywne przelewy z korespondencji z kredytem kont podgrupy 020.

6. Podgrupa 756 służy do ujęcia księgowego rozliczonych nakładów poniesionych w okresie sprawozdawczym na inwestycje (7560), prace organizacyjno-rozruchowe (7561), koszty utrzymania dyrekcji budów (7562), koszty zbytu produktów uzyskanych przy inwestowaniu (7564), koszty remontów kapitałnych przeprowadzonych systemem gospodarczym.

Obciążenie kont tej podgrupy następuje w końcu każdego okresu w korespondencji z grupą 49. Przeniesienie kosztów zebranych na powyższych kontach przeprowadza się w ciężar kont podgrupy 030 lub konta 1592 poprzez podgrupę 759. Po zatwierdzeniu bilansu salda kont podgrupy 756 ulegają kompensacie z saldem podgrupy 759.

VI. Pozostałe klasy, grupy, podgrupy i konta Jednolitego Planu Kont dla przedsiębiorstw wykonawstwa inwestycyjnego funkcjonują bez zmian.

#### B. Oddziały Wykonawstwa Inwestycyjnego.

I. Branżowe plany kont dla oddziałów wykonawstwa inwestycyjnego należy opracować w oparciu o jednolity plan kont dla państwowych przedsiębiorstw wykonawstwa inwestycyjnego.

II. W planach tych podgrupa 162 — „Rozliczenie między przedsiębiorstwami a zakładami“ — podlega podziałowi na:

1620 — z tytułu uzyskanej zaliczki

1621 — z tytułu wystawionych faktur.

Konto 1620 — uznawane jest za uzyskaną zaliczkę od inwestora w wysokości normatywu środków obrotowych.

Konto 1621 — obciążane jest za faktury wystawione przez OWI na inwestora z tytułu przeprowadzonych prac w korespondencji z kl. 9 i uznawane jest za regulację tych faktur w korespondencji z kontem bankowym.

III. Księgowanie odpisów amortyzacyjnych przeprowadzone być winno w ciężar podgrupy 470 i na dobro podgrupy 177. Podgrupa 177 obciążana jest okresowo w korespondencji z kontami realizacji w wysokości amortyzacji na inwestycje, która to suma winna być potrącona z miesięcznych faktur wystawionych na inwestora. Tak więc każda faktura księgowana jest na kredytem kont realizacji i debecie konta 1621 i podgr. 177. Kredytowe saldo podgrupy 177 jest funduszem amortyzacyjnym na kapitalne remonty, którego środki zakumulowane są na koncie bankowym operacyjnym i mogą być wykorzystane do wysokości salda kredytowego tej podgrupy.

W związku z powyższym w planach kont dla OWI zbędne jest konto 1882, zaś konto 1122 wykazuje środki pochodzące z innych funduszy na kapitalne remonty (konto 1883). Pozostałe konta Jednolitego

Planu Kont dla przedsiębiorstw wykonawstwa inwestycyjnego w zastosowaniu do branżowych planów kont OWI funkcjonują bez zmian“.

\* \* \*

BOR ze swej strony podaje uwagi poniższe, mające na celu uwypuklenie zasadniczych rozwiązań, zawartych w w. w. wytycznych.

Wytyczne Dep. Księgowości Ministerstwa Finansów oparte na zarządzeniu Min. Finansów z dn. 13.I. 1951 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego na rok 1951 Dyrekcji Budów i Oddziałów Wykonawstwa Inwestycyjnego, stwarzają praktyczne podstawy do jednolitego rozwiązania organizacji księgowości, zwłaszcza w Dyrekcjach Budów.

#### A. Księgowość w Dyrekcjach Budów

Księgowość Dyrekcji Budów winna spełniać następujące cele:

1. rozliczać nakłady ponoszone przez Dyrekcje Budów na postawione im do wykonania podstawowe zadania,
2. ujmować odrębnie wydatkowanie środków inwestycyjnych i ich zarachowanie na określone cele, co pozwala na dokładny rozrachunek z PPI,
3. zezwalać na przeprowadzenie dokładnego rozrachunku z budżetem centralnym z tytułu dochodów uzyskanych z tzw. uzysków,
4. umożliwiać powiązanie z OWI w zakresie finansowym.

ad 1. Nowootwarte konta w podgr. 756 pozwalają na rozliczenie ogólnej sumy nakładów klasy 4 na w. w. funkcje, wykonywane przez Dyrekcje Budów. Tryb rozliczania nie odbiega od ogólnie przyjętych sposobów (arkusz rozliczeniowy i kalkulacyjny wzgl. zestawienie rozliczeniowo-kalkulacyjne). Dzięki rozliczeniu nakładów uzyskuje się możliwość rozklasyfikowania i podziału kont grupy 03 wg kryteriów produktywności nakładów inwestycyjnych, a mianowicie na:

- a) właściwe nakłady inwestycyjne (zwiększające środki trwałe),
- b) koszty organizacyjno-rozruchowe (zwiększające koszty produkcji budowanego przedsiębiorstwa),
- c) koszty nieproduktywne (koszty utrzymania Dyrekcji Budów).

Układ powyższy zapewnia:

- a) właściwe kształtowanie się wartości inwentarowej powstających środków trwałych,
- b) właściwe kształtowanie się nakładów operacyjnych budowanego przedsiębiorstwa,
- c) ujęcie z ogólnej sumy wydatków inwestycyjnych kwoty zużytej na cele nieprodukcyjne.

Powiązanie z kontem 0302 strat i zysków nadzwyczajnych należy uwzględnić przy kontroli wykonania preliminarza kosztów utrzymania Dyrekcji Budów.

ad 2. Wprowadzenie rozliczenia nakładów Dyrekcji Budów umożliwia księgowe rozgraniczenie momentu wydatkowania środków inwestycyjnych od momentu zarachowania nakładów na określone zadania. Rozgraniczenie to było konieczne w odniesieniu do tych zadań Dyrekcji Budów, które można rozliczyć z PPI dopiero po ustaleniu ich kosztu.



Prócz kosztów utrzymania Dyrekcji, zasada ta dotyczy:

- a) inwestycji i remontów kapitalnych wykonywanych sposobem gospodarczym,
- b) kosztów organizacyjno-rózzuchowych.

W związku z powyższym nowootwarte konta w gr. 15 (1590 i 1591) oraz w podgr. 020 (0200, 0201, 0202) ujmują odrębnie proces wydatkowania środków inwestycyjnych, odrębnie zaś rejestrują zaliczenie środków PPI na określone i rozliczone zadania. Ewidencję wydatków z PPI i ich rozliczenie w stosunku do ustalonych kosztów określonych zadań przeprowadza się na kontach:

- 1590 — Rozliczenie z tytułu wydatków
- 1591 — Przelewy na wydatki.

Konto 1591 spełnia rolę rejestru środków otrzymanych niejako zaliczkowo z PPI (bez odnoszenia ich na określone tytuły). Wylczenie się ze sposobu zużycia tych środków następuje przy pomocy konta 1590. Zapisy debetowe na koncie 1590 odzwierciedlają bowiem (dzięki zrównaniu wysokości zapisu kredytowego na 020 z wysokością rozliczonych nakładów na 030) właściwą kwotę, która winna była być zużyta na określony cel.

Porównanie sald na obydwu kontach z końcem roku pozwala ustalić wysokość należności wzgl. zobowiązania Dyrekcji Budów w stosunku do PPI z tytułu wydatkowanych środków inwestycyjnych. W związku z tym rozwiązaniem konta 0200, 0201, 0202 w Dyrekcjach Budów rejestrują tylko te wydatki z PPI, które są równocześnie nakładami (np. obce faktury za inwestycje, remonty kapitalne).

Natomiast w przypadkach wymagających rozliczenia, o których była mowa wyżej, konta grupy 02 wykazują należne z PPI pokrycie rozliczonych nakładów.

W rezultacie konta 0200, 0201, 0202 stanowią podstawę dla Banku Inwestycyjnego do właściwego zarachowania wydatkowanych środków inwestycyjnych.

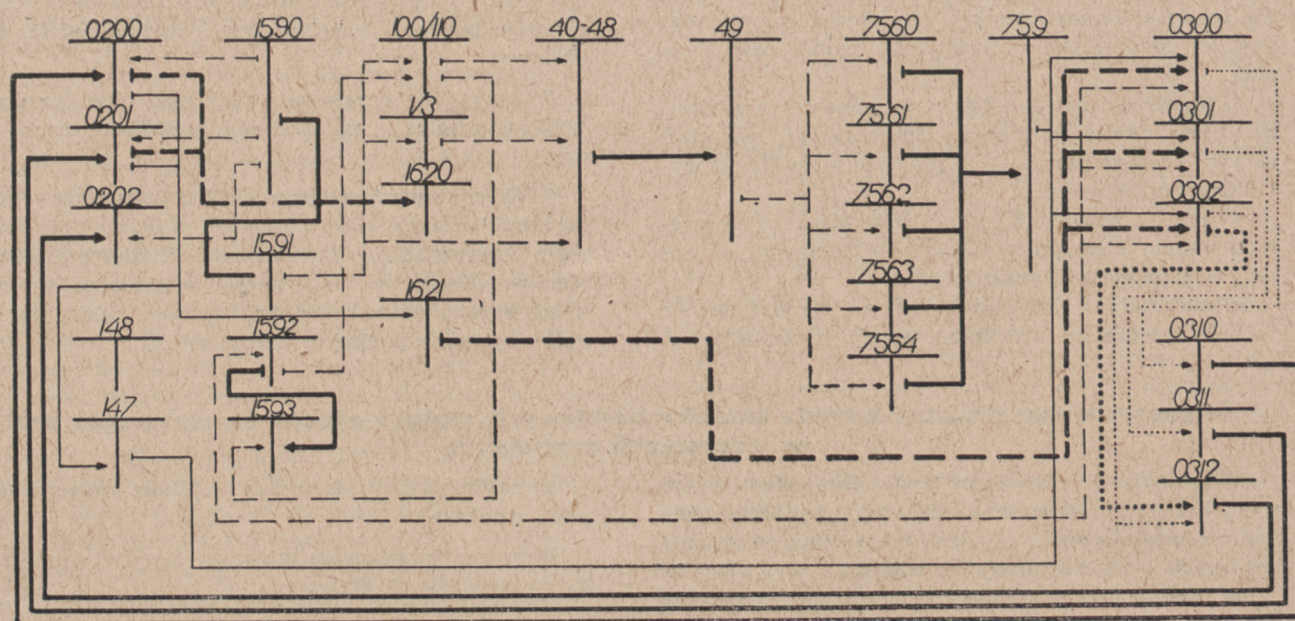
ad 3. Wytyczne uregulowały również księgowe rozliczenie z budżetem z tytułu uzysków, tj. dochodów uzyskanych ze sprzedaży produktów otrzymywanych przy wykonywaniu inwestycji. Zgodnie z zasadą, że kwoty z tego tytułu winny być przelewane do budżetu (por. § 18 p. 6 Instrukcja Min. Finansów w sprawie finansowania i bankowej kontroli inwestycji objętych planem inwestycyjnym na r. 1951) otwarto konta 1592 i 1593, które służą do rozliczenia z tego tytułu z budżetem.

Kwoty dochodów z uzysków ewidencjonowane na kredycie konta 1592 (Wn 1100, 17) po pokryciu ew. kosztów zbytu (Wn 1592 Ma 759) ulegają przelaniu do budżetu państwa (Wn 1593 Ma 1100). Przeniesienie z końcem roku salda przelewów na konto rozliczeń dochodów z tego tytułu (Wn 1952 Ma 1593) pozwala stwierdzić wysokość ewentualnego zobowiązania Dyrekcji Budów wobec budżetu.

W w. rozwiązanie zagadnienia uzysków winno być — naszym zdaniem — również stosowane w tym przypadku, gdy Dyrekcja Budowy będzie zarazem wykonawcą. Podane bowiem w Nr 3/51 Biuletynu BOR rozwiązanie Departamentu Księgowości Min. Finansów (str. 129) omawia przypadek całkowicie odmienny. mianowicie księgowanie odzysków u wykonawcy, który w stosunku do danej budowy nie jest inwestorem wzgl. jego zastępcą.

ad 4. Powiązanie księgowości Dyrekcji Budów z księgowością OWI następuje przez konta 1620 i 1621, które umożliwiają rozliczenie nie tylko z tytułu faktur, ale i z tytułu wypłaconych uprzednio OWI zaliczek.

Całość księgowania w Dyrekcji Budów przedstawia zamieszczony poniżej schemat.



- działalność administracyjna dyrekcji i inwestowanie systemem gospodarczym
- inwestowanie przez OWI
- inwestowanie systemem zleconym
- przeniesienie zakończonych inwestycji, kosztów uruchomienia nowej produkcji, kapitalnych remontów
- przeniesienie kosztów utrzymania za cały rok
- księgowania po zatwierdzeniu bilansu.



### B. Księgowość w Oddziałach Wykonawstwa Inwestycyjnego

Uzupełnienia, które wprowadzają Wytyczne do planu kont dla jednostek wykonawstwa inwestycyjnego w celu dostosowania go do potrzeb OWI są stosunkowo nieznaczne. Pomijając w. w. konta łącznikowe 1620 i 1621 rozbieżność ogranicza się do 2 punktów:

- a) rozliczanie amortyzacji w części przeznaczony na inwestycje drogą potrącania odnośnych kwot z faktur wystawianych na Dyrekcje Budów,
- b) akumulowanie środków na remonty kapitalne na koncie bankowym operacyjnym i ewidencje funduszu amortyzacyjnego na remonty kapitalne na koncie 177.

### Likwidacja dotychczasowego systemu wykonywania budżetu

Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów pismem Nr BP 4303/7/51 z dn. 16.3.br. wyjaśnił, co następuje:

W związku z upływem okresu likwidacyjnego, przewidzianego w § 9 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1950 r. w sprawie likwidacji dotychczasowego systemu wykonywania budżetu państwowego i budżetów b. związków samorządu terytorialnego oraz wprowadzenia nowych zasad wykonywania budżetu Państwa (Monitor Polski Nr A-131, poz. 1635), wyjaśnia się, co następuje:

1. Jednostki, objęte § 9 we wstępie wspomnianego zarządzenia Ministra Finansów, nazywane niżej jednostkami, sporządzą wg stanu na dzień 1 marca 1951 r. bilanse zamknięcia obejmujące czasokres od 1 stycznia 1950 r. do 28 lutego 1951 r.

2. Jednostki te, w celu włączenia składników bilansowych do księgowości budżetowej, sporządzą następnie inwentarz aktywów i zobowiązań w układzie klasyfikacji budżetowej, pomijając w inwentarzu wszelkie fundusze (amortyzacyjne, rezerwowe itp.), nie stanowiące konkretnego zobowiązania wobec osób trzecich.

3. Należności należy włączyć do inwentarza w układzie klasyfikacji dochodów budżetowych, pozostałe aktywa i zobowiązania — w układzie klasyfikacji wydatków budżetowych.

4. Przy rozdzielaniu składników bilansowych według układu klasyfikacji budżetowej kierować się należy następującymi wskazówkami:

- a) materiały i środki podstawowe (środki trwałe i przedmioty nietrwałe) należy zakwalifikować

Rozwiązanie zastosowania w wytycznych odnośnie rozliczenia amortyzacji ma na celu pominięcie zbędnego przebiegu sum należnych OWI z tytułu zaliczenia w koszty amortyzacji, które to sumy OWI musiałyby z kolei odprowadzać do Banku Inwestycyjnego na rachunek amortyzacji.

Przedstawiony w Wytycznych sposób księgowania faktur OWI jest całkowicie zgodny z § 13 powołanego na wstępie zarządzenia Min. Finansów z dn. 13.I.1951 r.

Wydaje się jednak, że w. w. § 13 jak też § 7 tegoż zarządzenia Min. Finansów, oznaczające eliminację jednego z podstawowych elementów kosztu budowlanych obiektów, tj. amortyzację z ich wartości inwentarzowej, wymaga rewizji.

do tych podziałek klasyfikacji budżetowej, z których są nabywane z tym, że do § 17 należy włączyć tylko inwestycje rozpoczęte, a do § 18 wszelkie nieruchomości (zakończone), zasada ta odnosi się również do nakładów w obcych obiektach,

- b) zobowiązania należy zakwalifikować do tych podziałek klasyfikacji budżetowej, z których, w zależności od ich rodzaju, mają być pokryte.

5. Ujęte inwentarzem aktywa i zobowiązania podlegają zaksięgowaniu w sposób ustalony w przepisach o wykonywaniu budżetu Państwa oraz o rachunkowości budżetowej na właściwych kartach (i ewent. kartach osobowych), w szczególności należności na kartach dochodów budżetowych (przypis), inne aktywa i zobowiązania na kartach wydatków.

6. Pobór należności i regulacja zobowiązań przeksięgowanych w myśl powołanego wyżej pkt. 3 winny być oparte o wytyczne zawarte w przepisach o wykonywaniu budżetu Państwa oraz o rachunkowości budżetowej.

7. Saldo dotychczasowego rachunku likwidacyjnego podlega przelaniu na dochody budżetowe część 10, dz. 5, tyt. 6 § 4.

8. W odniesieniu do przedsiębiorstw na rozrachunku gospodarczym, które z dniem 1 stycznia 1951 r. zostały przekształcone na jednostki budżetowe, Ministerstwo Finansów, na wniosek właściwego resortu, ustali w razie potrzeby odmienne uregulowanie zagadnień objętych niniejszym zarządzeniem.

### Księgowe ujęcie rozliczeń z tytułu środków obrotowych, wpłat z zysków i pokrywania strat w jednostkach centralnych

W związku z uchwałami Rady Ministrów Nr 98 z dn. 10.II.1951 r. w sprawie rozliczeń z budżetem centralnym z tytułu wpłat z zysku i pokrywania strat państwowych przedsiębiorstw i banków oraz Nr 99 z dn. 10.II.1951 r. w sprawie rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z budżetem centralnym z tytułu środków obrotowych, Departament Księgowości podał pismem z dn. 21.III br. Nr KS/2183/DD/51 sposób księgowego ujęcia:

- a) rozliczeń z tytułu środków obrotowych oraz

- b) rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat.

Powyższe rozwiązania księgowe dotyczą rozliczeń przeprowadzanych przez:

1. Centralne Zarządy, Dyrekcje Generalne, Zjednoczenia, Zarządy Central Handlowych,

2. Dyrekcje przedsiębiorstw wielozakładowych, wchodzące w skład władz naczelnych lub podległe bezpośrednio władzom naczelnym, których zakłady



działają wg zasad pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego,

3. Władze naczelne, urzędy centralne, sprawujące funkcje Centralnych Zarządów lub Dyrekcji Generalnych,

prowadzące księgowość w oparciu o przepisy rachunkowo-kasowe.

Rozliczenia powyższe winny być wyłączone z księgowości prowadzonej w oparciu o przepisy rachunkowo-kasowe i ujęte w księgowości wyodrębnionej, która prowadzona być może przy zastosowaniu dowolnej techniki księgowości.

W ramach wydzielonej księgowości prowadzić należy następujące konta:

I. Dotyczące rozliczeń z tytułu środków obrotowych:

1. rachunek bankowy rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych,
2. wpłaty z tytułu nadwyżek środków obrotowych,
3. wypłaty na pokrycie planowych niedoborów środków obrotowych,
4. wypłaty na pokrycie ponadplanowych niedoborów środków obrotowych,
5. dotacja z budżetu na pokrycie niedoborów środków obrotowych,
6. wypłaty do budżetu z tytułu środków obrotowych.

II. Dotyczące rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat:

1. rachunek bankowy rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat,
2. wpłaty z tytułu zysków planowych,
3. wpłaty z tytułu zysków ponadplanowych,
4. dotacja z budżetu na pokrycie strat planowych,
5. wypłaty na pokrycie strat planowych z wpłat z zysków planowych,
6. wypłaty na pokrycie strat ponadplanowych z wpłat zysków ponadplanowych,
7. wypłaty na pokrycie strat planowych z dotacji,
8. wypłaty do budżetu z zysku.

Funkcjonowanie w. w. kont winno być następujące:

**Konto:** Rachunek bankowy rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych: służy do ewidencji środków pieniężnych otrzymywanych z tytułu środków obrotowych. Rachunek ten obciąża się w momencie otrzymania awizo bankowego z tytułu efektywnie dokonanych wpłat przedsiębiorstw z tytułu nadwyżki własnych środków obrotowych lub dotacji budżetu na pokrycie niedoborów własnych środków obrotowych przedsiębiorstw i zakładów podległych jednostce centralnej w korespondencji z kontami: „Wpłaty z tytułu nadwyżek środków obrotowych“ lub „Dotacja z budżetu na pokrycie niedoborów środków obrotowych“. Rachunek ten uznaje się z tytułu udzielonych dotacji na pokrycie planowych i ponadplanowych niedoborów środków obrotowych przedsiębiorstw podległych, jak również z tytułu wypłat do budżetu w momencie otrzymania awizo bankowego za efektywną wypłatę w korespondencji z kontami: „Wypłaty na pokrycie planowych niedoborów środków obrotowych“, „Wypłaty na pokrycie ponadplanowych niedoborów środków obrotowych“ i „Wypłaty do budżetu z tytułu środków obrotowych“.

**Konto:** Wpłaty z tytułu nadwyżek środków obrotowych uznaje się w korespondencji z rachunkiem ban-

kowym rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych w momencie otrzymania awizo bankowego z tytułu efektywnie dokonanych wpłat przedsiębiorstw z tytułu nadwyżki własnych środków obrotowych.

**Konto:** Wypłaty na pokrycie planowych niedoborów środków obrotowych oraz Wypłaty na pokrycie ponadplanowych niedoborów środków obrotowych obciąża się w korespondencji z rachunkiem bankowym rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych w momencie otrzymania awizo bankowego za efektywną wypłatę udzielonych dotacji na pokrycie niedoborów środków obrotowych przedsiębiorstw podległych.

**Konto:** Dotacja z budżetu na pokrycie niedoborów środków obrotowych uznaje się w korespondencji z rachunkiem bankowym rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych w momencie otrzymania dotacji z budżetu na pokrycie niedoborów własnych środków obrotowych przedsiębiorstw i zakładów podległych jednostce centralnej.

**Konto:** Wypłaty do budżetu z tytułu środków obrotowych obciąża się w korespondencji z rachunkiem bankowym rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych w momencie efektywnych wpłat z zysków do budżetu.

**Konto:** Rachunek bankowy rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat spełnia podobną rolę w zakresie wpłat z zysków i pokrywania strat przedsiębiorstw i zakładów planowo deficytowych jak rachunek bankowy rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych. Rachunek ten obciąża się w korespondencji z kontami „Wpłaty z tytułu zysków planowych“, „Wpłaty z tytułu zysków ponadplanowych“. Dotacja z budżetu na pokrycie strat planowych w momencie otrzymania awizo bankowego z tytułu efektywnie dokonanych wpłat przedsiębiorstw podległych z tytułu zysków planowych i ponadplanowych lub dotacji z budżetu na pokrycie strat planowych\*) z „Wpłat z zysków planowych“, „Wypłaty na pokrycie strat ponadplanowych z wpłat z zysków ponadplanowych“, „Wypłaty na pokrycie strat planowych z dotacji“, „Wypłaty do budżetu z zysków“ w momencie udzielenia przedsiębiorstwu podległym dotacji na pokrycie strat planowych i ponadplanowych z wpłat z zysków, oraz z budżetu Państwa jak również w momencie efektywnej wypłaty na rzecz budżetu.

**Konto:** Wpłaty z tytułu zysków planowych oraz Wpłaty z tytułu zysków ponadplanowych uznaje się w korespondencji z „Rachunkiem bankowym rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat“ w momencie otrzymania awizo bankowego o efektywnej wpłacie przedsiębiorstw podległych z tytułu zysków planowych lub ponadplanowych.

**Konto:** Dotacja z budżetu na pokrycie strat planowych wystąpi w tych jednostkach centralnych, dla których w budżecie centralnym przewidziana będzie dotacja na pokrycie strat planowych danych jednostek rozliczających. Konto to uznaje się w korespondencji z „Rachunkiem bankowym rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat“ w momencie otrzymania dotacji z budżetu na pokrycie strat planowych.

\*) Rachunek ten uznaje się w korespondencji z kontami „Wypłaty na pokrycie strat planowych“.



**Konto:** Wyплаты na pokrycie strat planowych z wpłat z zysków planowych oraz Wyплаты na pokrycie strat ponadplanowych z wpłat z zysków ponadplanowych obciąża się w korespondencji z „Rachunkiem bankowym rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat“ w momencie efektywnie udzielonej dotacji przedsiębiorstwu podległym na pokrycie strat planowych z kwot uzyskanych z wpłat z zysków planowych oraz na pokrycie strat ponadplanowych z kwot uzyskanych z wpłat z zysków ponadplanowych.

**Konto:** Wyплаты na pokrycie strat planowych z dotacji wystąpi jedynie w tych jednostkach rozliczających, w których występuje konto „Dotacja z budżetu na pokrycie strat planowych“. Konto to obciąża się w korespondencji z „Rachunkiem bankowym rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat“ w momencie udzielenia efektywnej dotacji na pokrycie strat

planowych przedsiębiorstw podległych z kwot uzyskanych z dotacji z budżetu.

**Konto:** Wyплаты do budżetu z zysku obciąża się w korespondencji z „Rachunkiem bankowym rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat“ w momencie efektywnej wpłaty jednostki rozliczającej do budżetu z tytułu zysków.

Wszelkie sprostowania dokonanych wpłat i wypłat zarówno z tytułu środków obrotowych jak i przelewów z zysków i pokrywania strat winny być księgowane jako storna uprzednio dokonanych zapisów.

Jednostki centralne prowadzące powyższe rozliczenia sporządzają co miesiąc sprawozdanie (bilans obrotów i sald) nadsyłane również w jednym egzemplarzu do Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów w oparciu o załączony wzór.

### BILANS OBROTÓW I SALD

sporządzony na dzień .....

Lp.	N a z w a k o n t a	Za okres sprawozdawczy				Od początku roku			
		Obroty		Salda		Obroty		Salda	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
1	2 .	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Rachunek bankowy rozliczeń z budżetem z tytułu środków obrotowych								
2	Wpłaty z tytułu nadwyżek środków obrotowych								
3	Wyплаты na pokrycie planowych niedoborów środków obrotowych								
4	Wyплаты na pokrycie ponadplanowych niedoborów środków obrotowych								
5	Dotacja z budżetu na pokrycie niedoborów środków obrotowych								
6	Wyплаты do budżetu z tytułu środków obrotowych								
7	Rachunek bankowy rozliczeń z tytułu wpłat z zysków i pokrywania strat								
8	Wpłaty z tytułu zysków planowych								
9	Wpłaty z tytułu zysków ponadplanowych								
10	Dotacja z budżetu na pokrycie strat planowych								
11	Wyплаты na pokrycie strat planowych z wpłat z zysków planowych								
12	Wyплаты na pokrycie strat ponadplanowych z wpłat z zysków ponadplanowych								
13	Wyплаты na pokrycie strat planowych z dotacji								
14	Wyплаты do budżetu z zysku								
	R a z e m								

..... dnia ..... 1951

DYREKTOR

GŁÓWNY KSIĘGOWY

Pozostałe wzory kwartalnych i rocznych sprawozdań, deklaracji, zestawień i wykazów zostaną podane przez Departament Budżetu Państwa w odrębnej instrukcji.

Wszelkie nakłady związane z prowadzeniem w wymienionych rozliczeniach w jednostce rozliczającej podlegają ujęciu w księgowości prowadzonej w oparciu o przepisy rachunkowo-kasowe.



## Wyjaśnienia zespołów konsultacyjnych BOR

**Pytanie:** Przedsiębiorstwo oddało w użytkowanie budynek szkole przemysłowej, której budżet nie przewiduje wydatków na pokrycie kosztów dzierżawy. W jaki sposób winno przedsiębiorstwo księgować umorzenie tego budynku?

**Odpowiedź:** Departament Księgowości Min. Przemysłu Ciężkiego w piśmie (Nr R-1-H/1009/152/51) zagadnienie to rozwiązał następująco:

1. Nie obciąża się ani konta dzierżawcy (szkoły), ani klasy 4 kosztami amortyzacji.
2. Żadne zapisy na podgrupie 177 w danym wypadku nie są dokonywane.
3. Umorzenie księguje się tylko poprzez obciążenie podgrupy 082 — „Zmniejszenie funduszu” oraz uznanie podgrupy 071 — „Umorzenie wartości środków trwałych pozazakładowych”.

**Pytanie:** Czy rozliczenia niedoborów lub nadwyżek własnych środków obrotowych na dzień 1.I.1951 znajdują swój wyraz na kontach grupy 05 (środki oddane) lub 06 (środki otrzymane), czy też wprost na podgrupach 081 (zwiększenia) lub 082 (zmniejszenia funduszu)?

**Odpowiedź:** Sposób księgowego ujęcia powyższych rozliczeń reguluje zarządzenie Ministra Finansów z dnia 3.III.br. w sprawie zasad i terminów rozliczeń nadwyżek i niedoborów własnych środków obrotowych przedsiębiorstw za rok 1950, które w § 3 postanawia, że rozliczenia te winny być księgowane w księgach roku 1951 wprost na podgrupach 081 lub 082 bez przeprowadzania księgowania na kontach grupy 05 lub 06.

**Pytanie:** W jaki sposób należy zaksięgować w r. 1951 wyższą cen dostaw materiałowych dokonanych w r. 1951 uprzednio fakturowanych po cenie niższej? Dostawca, za zgodą jednostki nadrzędnej, wystawia na różnicę notę obciążeniową.

**Odpowiedź:** Odbiorca księguje notę, obciążając konto 3022 — „Różnice cen” (bez względu na wysokość) i uznając podgrupę 301 — „Zakup” lub „Dostawców” (względnie 174). Dostawca różnicą tą uznaje klasę 9, obciążając odpowiednie konto grupy 13 lub podgrupy 174.

**Pytanie:** Jak należy rozumieć wypowiedź, umieszczoną w Biuletynie BOR Nr 11 str. 514, zgodnie z którą JPK dla handlu podgrupy 312 „Towary otrzymane w obrocie magazynowym” i 313 „Towary w obrocie tranzytowym przejmują funkcję dawnych podgrup 314 „Rozliczenie ceny nabycia” i 316 „Rozliczenie ceny hurtowej i detalicznej”.

**Odpowiedź:** Wypowiedź należy rozumieć w ten sposób, że przy ewidencjonowaniu towarów w cenie zakupu konto 312 działa analogicznie, jak dawne konto 312, a przy ewidencjonowaniu towarów w cenie sprzedażnej księgowania przebiegają tylko przez konto 312 w sposób następujący:

1. Ct 312 — za wartość towarów w cenie sprzedażnej
2. Dt 312 — za marżę przypadającą od powyższych towarów.

Z uwagi na to, że system finansowy na rok 1951 nie przewiduje różnic cen przy zakupie towarów (cen fabrycznych) konto 314, a w dalszej konsekwencji i konto 316 są zbędne.

**Pytanie:** Jak należy zaksięgować w hurtowni X fakturę otrzymaną w r. 1950 na towar „A”, który wysłano w obrocie bezpośrednim (nomenklatura roku 1950) z hurtowni „Y” (należącej do tej samej Centrali Handlowej) do punktu sprzedaży detalicznej (prowadzącego księgowość odrębną od księgowości hurtowni X), jeżeli refakturowania hurtownia X dokonała w r. 1951?

**Odpowiedź:** Księgowania związane z tego rodzaju zaszczością winny mieć przebieg następujący (rozwiązanie przeprowadzono w oparciu o przykład liczbowy):

## A. Księgowanie w r. 1950

Faktura wystawiona przez hurtownię „Y” dla hurtowni „X” zawiera następujące pozycje:

towar w cenie hurtowej	1500.—
— marża hurtowa	150.—
towar w cenie zbytu	1350.—
+ prowizja wewnętrzna własnej sieci handlowej	27.—
suma faktury	1377.—

Zaksięgowanie tej faktury przebiega następująco:

## 1. Suma faktury:

Dt 310 — faktury przychodzące	1350.—
Dt 4680 — prowizje wewnętrzne własnej sieci handlowej	27.—
Ct 14 — dostawcy	1377.—

## 2. Wyksięgowanie faktury w końcu r. 1950 na konto „Towary w drodze”:

Dt 319 — Towary w drodze	1350.—
Ct 312 — Towary przychodzące	1350.—

## B. Księgowania w r. 1951

## 1. Przeksięgowanie faktury z „Towarów w drodze”:

Dt 312 — Towary przychodzące	1350.—
Ct 319 — Towary w drodze	1350.—

## 2. Księgowanie faktury wystawionej przez hurtownię „X” przy założeniu, że:

- a) towar posiada (wyłącznie lub między innymi) cenę hurtową (w przykładzie 1500 zł)

## Faktura:

Dt 13 — Odbiorcy	1500.—
Ct 930 — Sprzedaż (towarów ewidencjonowanych w cenie hurtowej)	1500.—
Dt 931 — Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu	1500.—
Ct 313 — Towary w obrocie tranzytowym	1500.—

## Marża:

Dt 313 — Towary w obrocie tranzytowym	150.—
Ct 931 — Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu	150.—



b) towar posiada wyłącznie cenę detaliczną. Cena detaliczna i marże przedstawiają się następująco:

Towar w cenie detalicznej	1700.—	
— marża handlowa:		
detaliczna	200.—	
hurtowa	150.—	350.—
towar w cenie zbytu		1350.—
+ marża hurtowa		150.—
suma faktury		1500.—

Faktura:		
Dt 13 — Odbiorcy		1500.—
Dt 950 — Rabaty udzielone		200.—
Ct 940 — Sprzedaż (towarów ewidencjonowanych w cenie detalicznej)		1700.—
Dt 941 — Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu		1700.—
Ct 313 — Towary w obrocie tranzytowym		1700.—
Marża:		
Dt 313 — Towary w obrocie tranzytowym		350.—
Ct 941 — Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu		350.—

**Pytanie:** Przedsiębiorstwo sporządza wyciągi z kont dostawców i przesyła je do uzgodnienia. Sporządzania wyciągów przez przedsiębiorstwo zażądał również jego odbiorca. Ponieważ nie wydaje się właściwe, by przedsiębiorstwo przysyłało wyciągi zarówno dostawcom jak i odbiorcom, przedsiębiorstwo zapytuje: jak często i kto winien sporządzać wyciągi (odbiorca czy dostawca)?

**Odpowiedź:** Przyjęte jest, że zasadniczo dostawca przesyła wyciąg odbiorcy. Jednakże, jeżeli w księgowości dostawcy istnieją zaległości i zbliża się termin sporządzania zamknięć rachunkowych, wówczas z inicjatywą uzgodnienia kont winien wystąpić odbiorca. Co do częstotliwości uzgadniania kont wydaje się wskazane przysyłanie wyciągów z kont w odstępach nie dłuższych niż półroczne, przy czym wskazane jest stosowanie metod, które zezwoliłyby na częstsze, a nawet bieżące porównywanie zgodności zapisów. Szersze omówienie tych zagadnień zostało podane w Biuletynie BOR Nr 10/50 str. 450—457.

**Pytanie:** Czy wyrok sądowy ostatniej instancji uzasadnia wyksięgowanie pretensji na straty bez zgody władzy nadrzędnej?

**Odpowiedź:** Tak, uzasadnia.

**Pytanie:** Motozbyt przyjmuje do komisowej sprzedaży samochody na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego, w którym komitet podaje cenę limitową przekazanego do sprzedaży samochodu. Rachunek sprzedaży dla odbiorcy wystawia Motozbyt w swoim imieniu, pobierając należność w drodze inkasa bankowego. Następnie Motozbyt zawiadamia listownie komitenta o dokonanej transakcji prosząc o wystawienie rachunku. Komitent wystawia rachunek sprzedaży dla Motozbytu i pobiera należność w drodze inkasa bankowego. Jaki przebieg będą miały związane z powyższymi operacjami księgowania u komitenta?

**Odpowiedź:** Wydane do komisowej sprzedaży samochody komitent ewidencjonuje na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego po cenie limitowej na kontach pozabilansowych.

Dt 099/A — Motozbyt za samochody oddane w komis  
Ct 099/B — samochody oddane w komis.

Jednocześnie w księgowości środków trwałych należy dokonać odpowiedniej adnotacji w części opisowej karty kontowej. Karty kontowe oddanych w komis samochodów grupuje się oddzielnie, wstrzymując jednocześnie amortyzację tych obiektów. Koszty związane z oddaniem samochodu do komisowej sprzedaży księguje się na Dt konta 01 „Likwidacja środków trwałych”. Z chwilą otrzymania zawiadomienia od Motozbytu o sprzedaży samochodu przenosi się jego wartość inwentarzową i sumę dotychczasowych umorzeń na konto 01. Na konto to wprowadza się również uzyskaną ze sprzedaży samochodu kwotę (w korespondencji z kontem 174 „Inne należności i zobowiązania”) a wynik likwidacji przenosi się na zwiększenia lub zmniejszenia funduszu (081 wzgl. 082). Jednocześnie ulega wyksięgowaniu cena limitowa samochodu z kont pozabilansowych (Dt 099/B, Ct 099/A).

**Pytanie:** Przedsiębiorstwo X dokonuje wymiany silnika samochodowego w Motozbycie. Należność za stary silnik wpłaca firma „Motozbyt” na rachunek bieżący przedsiębiorstwa X; natomiast rachunek za nowy silnik przedsiębiorstwo reguluje z funduszu na kapitalne remonty. Jaki będzie przebieg księgowania tych operacji w r. 1951 w przedsiębiorstwie X?

**Odpowiedź:** Uzyskaną ze sprzedaży silnika kwotę należy w tym przypadku traktować jako „Inne fundusze na kapitalne remonty” (konto 188). Przedsiębiorstwo przekazuje zatem wpłatę Motozbytu z rachunku bieżącego na rachunek środków na kapitalne remonty (Ct 1100 Dt 1122). Rachunek otrzymany od Motozbytu za silnik nowy ewidencjonuje się w sposób analogiczny jak nakłady na kapitalne remonty, tj. w gr. 04. Pod koniec roku wartość nowego silnika przenosi się na zmniejszenie umorzeń (Dt 07) w korespondencji z kontem zwiększeń funduszu (Ct 081).

**Przykład:**

Wartość sprzedanego firmie Motozbyt silnika starego wynosi zł 3.000. Faktura Motozbytu za silnik nowy opiewa na zł 17.000. Dotychczasowe umorzenie samochodu zł 15.000.

**Księgowanie:**

	Suma	Dt	Ct
1. Sprzedaż silnika firmie Motozbyt	3.000.—	174	1883
2. Wpłata Motozbytu	3.000.—	1100	174
3. Przelew wpłaty Motozbytu na rachunek środków na kapitalne remonty	3.000.—	1120	1100
4. Faktura Motozbytu za silnik nowy	17.000.—	04	148
5. Stwierdzenie prawidłowości sfinansowania	17.000.—	1882,3	04
6. Skorygowanie umorzeń	15.000.—	07	081



## WSPÓŁZAWODNICTWO – RACJONALIZACJA – MECHANIZACJA

### Opracowanie prawidłowego formularza

Z pracą każdej komórki organizacyjnej łączy się nierozdzielnie konieczność przekazywania względnie utrwalania na piśmie pewnych danych, wiążących się z jej działalnością.

Najwłaściwszym sposobem utrwalenia tych danych, o ile czynność powtarza się wielokrotnie, jest stosowanie przygotowanych z góry wzorów (formularzy), wypełnianych w określony sposób. Zezwala to na lepszą organizację pracy, zwiększa wydajność i przyspiesza czas wykonania pracy, ogranicza zużycie papieru.

Wachlarz spotykanych w praktyce wzorów jest olbrzymi, poczynając od prostych w swym układzie blankietów listowych a skończywszy na najbardziej skomplikowanych wykazach, arkuszach rozliczeniowych, raportach itp.

Szeręg wzorów wprowadzany jest zarządzeniami władz nadrzędnych, w wielu jednak wypadkach decyzja opracowania określonego formularza zależy od tej komórki względnie ich zespołu, który będzie korzystać z zawartych w nim danych.

Kómkami, które mają decydujący głos przy opracowywaniu większości wzorów są wydziały rachunkowe i finansowe, gdyż większość używanych wzorów bezpośrednio lub pośrednio łączy się z planowaniem finansowym, rachunkiem kosztów, dokumentacją różniczeń finansowych itp. Dlatego też konieczne jest posiadanie przez pracowników tych wydziałów podstawowych wiadomości techniczno-organizacyjnych, umożliwiających im prawidłowe opracowanie formularza lub jego krytyczną ocenę.

Dla tego celu zamieszczamy poniżej szereg pytań, precyzujących warunki, jakie powinien wzór spełniać.

Układ pytań pozwala na rozwiązanie czterech zasadniczych zagadnień:

- treści wzoru,
- układu wzoru,
- wykonania technicznego,
- zagadnień organizacyjnych, wiążących się ze stosowaniem wzoru.

Oto one:

- Czy przewidziano we wzorze wszystkie niezbędne, regularnie występujące dane?
- Czy przewidziano podawanie tylko takich danych, które są następnie wykorzystywane?
- Czy wzór obejmuje również i takie dane, które umożliwiają wykorzystanie go także do innych celów, aniżeli to w pierwszym rzędzie przewidywano?
- Czy wzór posiada nazwę lub symbol, odróżniające go od innych wzorów? Czy posiada numer ewidencyjny?
- Czy we wzorze przewidziano dane podstawowe jak: dane ewidencyjne, data wystawienia, podpis wystawiającego itp.?
- Czy wzór nie zawiera elementów, ograniczających w czasie jego przydatność, np. rok, nazwiska itp.?
- Czy wzór nie zawiera zbędnych elementów, zmniejszających jego powierzchnię użytkową?
- Czy we wzorze zamieszczono wszystkie niezbędne dane pomocnicze (znaki manipulacyjne, wyjaśnienia itp.?)

9. Czy wzór umożliwia udzielanie zwięzłych odpowiedzi?

10. Czy zamieszczone we wzorze napisy, wyjaśnienia itp. są zrozumiałe, dokładne a jednocześnie zwięzłe?

11. Czy zastosowana we wzorze nomenklatura jest poprawna pod względem językowym i fachowym oraz zgodna z nomenklaturą, użytą w innych, wiążących się z badanym, wzorach?

12. Czy właściwie zastosowano numerację zapisów, by ułatwić wypełnianie wzoru?

13. Czy wzór ma estetyczny wygląd?

14. Czy wzór jest przejrzysty, tzn. czy poszczególne zawarte w nim klatki nie są zbyt zagęszczone lub zbyt małe; czy od razu rzucają się w oczy pewne grupy danych względnie informacje najważniejsze itp.?

15. Czy powierzchnia, przewidziana na zapisy, jest proporcjonalna do przewidywanej treści zapisów (odpowiednia wielkość klatek)?

16. Czy dane ewidencyjne są tak rozmieszczone, by ułatwiały manipulację formularzem?

17. Czy dane ewidencyjne są racjonalnie uporządkowane z punktu widzenia potrzeb manipulacyjnych (stosownie do kolejności wypełniania, opracowywania, przechowywania itp.)?

18. Czy przyjęty sposób oznaczania wzoru jest właściwy i umieszczony na odpowiednim miejscu?

19. Czy przyjęty sposób porządkowania danych (klatki, tabele itp.) jest najwygodniejszy z uwagi na przewidywany sposób wypełniania wzoru, a w dalszej kolejności jego wykorzystywania (opracowywania)?

20. Czy rozmiary i rozmieszczenie płaszczyzn, przeznaczonych dla dokonywania zapisów, odpowiadają technice wypełniania wzoru (zwłaszcza, jeśli przewiduje się wypełnianie wzoru na maszynie)?

21. Czy wzór umożliwia jednoczesne wypełnianie go z innymi wzorami (np. przebitkowo) odnośnie tych danych, które powtarzają się w obu formularzach?

22. Czy zastosowany krój pisma (czcionki) jest prosty i czytelny?

23. Czy napisy nie są zbyt duże i umieszczone zbyt daleko od linii (co powoduje zmniejszenie powierzchni użytkowej wzoru)?

24. Czy liniowanie zastosowano jedynie tam, gdzie jest to konieczne; czy liniowanie zwiększa przejrzystość wzoru powodując, że najważniejsze dane rzucają się w oczy?

25. Czy przewidziano niezbędne marginesy?

26. Czy znaki manipulacyjne, sygnalizacyjne itp. są właściwie rozmieszczone?

27. Czy przy układaniu wzoru pamiętano o przepisach Polskiego Komitetu Normalizacyjnego?

28. Czy układ graficzny wzoru (krój i wielkość czcionek, liniatura itp.) jest zgodny z innymi formularzami (zachowanie jednolitości)?

29. Czy układ wzoru umożliwia odróżnienie go od innych wzorów?

30. Czy format i wielkość wzoru dostosowane są do potrzeb?



31. Czy wzór nie jest zbyt wielki, a przez to nieporęczny, czy też zbyt mały, co zwiększa możliwość jego zagubienia?

32. Czy format wzoru jest znormalizowany? Jeśli nie, to czy da się on oszczędnie drukować na papierze znormalizowanej wielkości?

33. Czy kształt wzoru (jego szerokość lub wysokość) jest najlepiej dostosowany do techniki wypełniania (szczególnie na maszynie) opracowywania, przechowywania itp.? Czy wielkość i kształt wzoru umożliwia wypełnianie go na normalnej maszynie do pisania?

34. Czy jakość papieru odpowiada wymaganiom odnośnie techniki wypełniania wzoru (piórem, ołówkiem, maszynowo), opracowywania i przechowywania?

35. Czy barwa papieru ułatwia wzgl. utrudnia manipulacje wzorem, odróżnienie go od innych, czytelność druku i zapisów itd.? To samo odnośnie koloru druku?

36. Czy sposób wykonania wzoru (drukem, powielaczem, światłokopią itp.) jest najodpowiedniejszy dla tego rodzaju wzoru?

37. Jeśli wzór jest wielobarwny, czy to jest konieczne i czy nie dałoby się zastąpić druku wielobarwnego, np. odpowiednim układem graficznym?

38. Czy konieczne są wszystkie odmiany wzoru (np. A<sub>1</sub>, A<sub>2</sub>, A<sub>3</sub>) wzgl. odwrotnie, czy nie byłoby wskazane zrjonalizowanie użyteczności wzoru przez zwiększenie liczby odmian?

39. Dotyczy wzorów jednostronnych: czy nie byłoby wskazane (o ile pozwoli na to jakość papieru) rozłożyć jego treść na obie strony wzoru, zmniejszając przez to format?

Dotyczy wzorów dwustronnych: czy rzeczywiście wykorzystuje się obie strony wzoru i czy taki układ nie utrudnia manipulacji?

40. Czy zastosowany sposób łączenia egzemplarzy dla określonego sposobu wypełniania wzoru jest najwłaściwszy (klejenie boczne lub od góry, szycie)? Czy łączenie jest w ogóle potrzebne?

41. Czy przygotowując wzór przewidziano jednocześnie takie techniczne ułatwienia jak dziurkowanie, gumowanie itp., ułatwiające manipulację?

42. Czy wzór nie zawiera technicznych ułatwień, które nie są w praktyce wykorzystywane (np. liczba porządkowa arkuszy, linie składania itp.)?

43. Czy wzór jest właściwie wypełniany i wykorzystywany?

44. Czy właściwie wykorzystuje się wszystkie egzemplarze i czy nie byłoby możliwym zmniejszenie ich ilości?

45. Czy wybrana technika wypełniania wzoru jest najwłaściwsza?

46. Czy posługiwanie się formularzem jest proste?

47. Czy obrany sposób opracowywania (wykorzystywania) wzoru jest najwłaściwszy?

48. Czy do archiwum nie są odkładane niektóre egzemplarze przed ich całkowitym wykorzystaniem? Czy moment archiwowania jest obrany właściwie?

49. Czy bada się błędy i trudności, jakie mogły wyniknąć w związku ze stosowaniem określonego wzoru?

50. Czy wzór jest rzeczywiście niezbędny w pracy danej jednostki organizacyjnej? Co stałoby się, gdyby zaniechać jego używania?

51. Czy przeprowadzano badania dróg obiegu wzoru?

52. Czy opracowano instrukcję co do sposobu używania wzoru, uzupełnioną w razie potrzeby wykresem (harmonogramem)?

53. Czy zabezpieczono planowy napływ niezbędnej ilości egzemplarzy określonego wzoru?

54. Czy wzór przygotowano w odpowiedniej ilości egzemplarzy z takim wyliczeniem, by nie powstały ich nadmierne zapasy, względnie czy nie powstaną dodatkowe nakłady wobec konieczności odnawiania niewystarczającego zapasu?

55. Czy starannie przechowuje się oryginał i matrycę wzoru do ew. powtórnego ich użycia?

Uwagi niniejsze opracowano w oparciu o ciekawą książkę Z. Schenk „Navrhujeme učelny formulár“ Průmyslové vydavatelství, Praha, 1950, która w sposób wyczerpujący omawia ogół zagadnień koncepcyjnych, technicznych i organizacyjnych, związanych z prawidłowym opracowaniem i wykorzystaniem formularzy.

(T. T.)

## Podział dzienników

Pragnę pokrótce zwrócić uwagę na prowadzenie zapisów w księgowości głównej i analitycznej, odcinek ten bowiem, będący podstawą opracowania sprawozdawczości rachunkowej jest różnorodnie rozwiązywany. Chodzi zaś o to, aby potrzebne dane liczbowe uzyskać w sposób szybki i nieskomplikowany, bez wykonywania dodatkowych czynności. Dla osiągnięcia tego celu można zapisy w księgowości głównej tak ugrupować, by dały się one łatwo pomiędzy sobą uzgodnić i by na podstawie dokonanych zapisów można było, w każdej chwili ustalić przybliżony wynik działalności gospodarczej.

Dlatego celowe wydaje się prowadzenie zapisów w księgowości głównej na dwóch dziennikach trykolumnowych, z których:

Dziennik Nr 1 — obejmowałby zapisy w ramach klas bilansowych, przeznaczając swoje kolumny na:  
a) zapisy obrotów klasy 0

b) zapisy obrotów klasy 1

c) zapisy obrotów klasy 3 i 8.

Dziennik Nr 2 — obejmowałby zapisy w ramach klas wynikowych, przeznaczając swoje kolumny na:

a) zapisy obrotów klasy 2

b) zapisy obrotów klasy 4

c) zapisy obrotów klasy 7 i 9.

Ujęcie zapisów księgowości głównej w dwu odrębnych dziennikach ma swoje uzasadnienie w możliwości natychmiastowego ustalenia — po dokonaniu zapisów — przybliżonego wyniku działalności gospodarczej; ponadto sposób ten umożliwi również szybkie i sprawne uzgodnienie obrotów w samej księgowości głównej oraz — w powiązaniu — uzgodnienie obrotów z księgowością analityczną.

Powiązanie księgowości głównej i analitycznej występuje przez przejęcie wzajemne obrotów (a nie sald). W celu sprawniejszego uzgodnienia zapisów księgo-



wości analitycznej z księgowością główną celowe jest takie przystosowanie dzienników księgowości analitycznej do dzienników księgowości głównej, by istniała możliwość wzajemnego uzgodnienia w ramach dzienników, klas lub odpowiednich grup kont. W związku z tym można by prowadzić dzienniki trzykolumnowe lub specjalne, a mianowicie:

Dziennik Nr 1 — prowadzony na specjalnych drukach — przeznaczony na zapisy analityczne związane z ewidencją środków trwałych zakładowych i pozazakładowych.

Dziennik Nr 2 — prowadzony na specjalnych drukach — dla zapisów analitycznych, związanych z ewidencją robót kapitalnych.

Dziennik Nr 3 — prowadzony na normalnych kartach kontowych — przeznaczony na zapisy analityczne w ramach kont klasy 1 z wykorzystaniem kolumny:

- a) obroty z odbiorcami,
- b) obroty z dostawcami,
- c) obroty w ramach pozostałych kont analitycznych klasy 1.

Dziennik Nr 4 — prowadzony na specjalnych drukach dla księgowości materiałowej (ilościowo-wartościowej) obejmuje całość zapisów analitycznych związanych z gospodarką materiałową, towarową i przedmiotami nietrwałymi.

Dziennik Nr 5 — prowadzony na specjalnych drukach branżowych, przeznaczony na zapisy obrotów analitycznych, związanych z ewidencją przychodu i rozchodu wyrobów.

Prowadzenie księgowości analitycznej z rozbiem na wyżej podane dzienniki umożliwić winno uzgodnienie wzajemne obrotów księgowości analitycznej z księgowością główną w ramach klas, grup a nie całości obrotów przedsiębiorstwa.

H. Swoboda)

Projekt jest jednym z rozwiązań organizacyjnych w zakresie księgowości, których celem jest:

a) szybkie uzyskanie, przy pomocy odpowiedniego układu dzienników, podstawowego materiału cyfrowego, dającego pogląd na stan majątkowy i wyniki działalności przedsiębiorstwa. Umożliwia to kierownictwu przedsiębiorstwa codzienną kontrolę i kierowanie jego decyzji,

b) uniezależnienie przy ustaleniu odpowiedniej kolejności obiegu dokumentów księgowych, zapisów w księgowości głównej od tempa pracy przy prowadzeniu kartotek analitycznych z jednoczesnym tworzeniem z dzienników księgowości głównej urzędzenia kontrolnego w stosunku do obrotu w analityce.

Omawiany projekt zakłada stosowanie w księgowości głównej dwóch dzienników trzykolumnowych. Wydaje się, że byłoby wskazane zmodyfikowanie go przez zwiększenie ilości dzienników; w tym wypadku można by wyodrębnić:

- klasę 9, której obroty nie wiążą się bezpośrednio z zapisami na kontach kosztów,
- ew. wyodrębnienie klasy 8,
- rozczłonkowanie obrotów klasy I dla uwypuklenia najistotniejszych zagadnień, np.:  
środki pieniężne,  
dostawcy,  
odbiorcy i  
ew. kredyty bankowe.

Ujęcie takie pozwoliłoby na bezpośrednie powiązanie proponowanych dzienników analitycznych z dziennikami księgowości głównej.

Redakcja

## KORESPONDENCI PISZA

### Spisywanie strat

Sprawa księgowania strat wymaga w przedsiębiorstwach uspołecznionych specjalnej uwagi ze strony głównego księgowego, gdyż jest on współodpowiedzialny za ochronę socjalistycznej własności, a dalej straty wywierają ujemny wpływ na rozmiary akumulacji przedsiębiorstwa i jego rentowności.

Z tych względów wyksiegowanie strat, zgodnie z postanowieniami norm prawnych, wymaga uprzedniej, dokładnej ich analizy, opierającej się na szczegółowej dokumentacji.

Z uwagi na brak jednolitej interpretacji zagadnienia, a zarazem ważność i pilność sprawy wydaje się celowe zaproponowanie poniższych zasad, które stawiam pod dyskusję.

Najczęściej straty powstają z tytułu:

1. nieściągalnych należności,
2. niezawinionych niedoborów i ubytków,
3. niezawinionego zniszczenia lub zepsucia składników majątkowych,
4. wypadków losowych,
5. niezawinionych braków nadzwyczajnych,
6. niezawinionych przestojów nadzwyczajnych,
7. niezawinionego zaniechania produkcji.

ad 1) Co należy uważać za wierzytelność nieściągalną określa Ustawa z 9.4.1938, Dz.U.R.P. Nr 26, poz.

228 o umarzeniu prywatno-prawnych wierzytelności państwowych ze zmianami ogłoszonymi w Dz.U.R.P. Nr 9, poz. 49 (patrz Biuletyn BOR Nr 2/51, str. 52 Redakcja).

Jednocześnie okólnik Przewodniczącego PKPG z 17.1.1951 (Biuletyn PKPG Nr 2/51, poz. 18) określa kto i w jakich wypadkach jest upoważniony do wydawania decyzji o uznaniu wierzytelności za nieściągalną (szczegóły patrz Biuletyn BOR Nr 2/51 str. 52—Redakcja).

Uzasadnieniu decyzji o uznaniu wierzytelności za nieściągalną, a przygotowywane i zaopiniowane przez głównego wzgl. starszego księgowego winno by zawierać następujące elementy:

- a) Nazwisko, imię wzgl. firmę dłużnika, jego adres,
- b) Suma wierzytelności i jej tytuł,
- c) Data powstania wierzytelności,
- d) Opis postępowania mającego na celu osiągnięcie wierzytelności, poparty odpisami odnośnych dokumentów,
- e) Stwierdzenie, iż wierzytelność jest nieściągalna z powołaniem się na właściwy paragraf uprzednio cytowanej ustawy.

Ponadto w wypadkach przedawnienia (art. 284 KZ) względnie prekluzji (art. 473 KZ) wierzytelności do-



tyczących pracowników należałoby dodatkowo założyć stwierdzenie, iż wcześniejsze ściągnięcie nie było możliwe ze wskazanych i uzasadnionych powodów, oraz brak wcześniejszej likwidacji wierzytelności nie jest zawiniony przez osoby odpowiedzialne.

Tak uzasadniona decyzja o umorzeniu wierzytelności powinna być rozpatrywana przez jednostkę nadrzędną, która po merytorycznym i formalnym zbadaniu sprawy winna w określonym terminie, nie dłuższym niż dni 14 wydać na piśmie zatwierdzenie decyzji.

Decyzja kierownika przedsiębiorstwa o umorzeniu wierzytelności może stanowić podstawę do uznania konta dłużnika i obciążenia konta 174 „Inne należności i zobowiązania“, skąd — po uzyskaniu zatwierdzenia decyzji — nastąpić może księgowanie:

Ct konta 174 „Inne należności i zobowiązania“ i Dt 205 „Straty na innych składnikach majątku obrotowego.

Należy podkreślić, iż wnioski dotyczące umorzenia nieściągalnych wierzytelności winny być przygotowane przez głównego księgowego ze szczególną uwagą i w oparciu o opinię radcy prawnego, którą można w odpisie załączyć do decyzji przesyłanej do zatwierdzenia.

ad 2) Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 23.IX.1950 r. w sprawie inwentaryzacji oraz prac przygotowawczych do zamknięć rachunkowych precyzuje warunki, dotyczące spisania na straty niedoborów i ubytków majątku obrotowego.

Z zarządzenia tego wynika, że ujawnione niedobory i nadwyżki nie mogą być kompensowane poza tym wypadkiem, gdy postępowanie takie jest przewidziane instrukcją szczegółową jednostki nadrzędnej, działającej w granicach uprawnień przyznanych jej przez właściwy resort.

W razie ujawnienia niedoborów, przekraczających normy branżowe, komisja inwentaryzacyjna ma obowiązek zażądać na piśmie wyjaśnień od osób odpowiedzialnych materialnie za przechowywanie odnośnych składników majątkowych.

Po rozpatrzeniu wyjaśnień tych osób komisja sporządza protokół, uzasadniający przyczynę niedoboru względnie wskazujący winnego.

W tym ostatnim wypadku odpowiednie kwoty podlegają przeksięgowaniu na konta osobowe osób odpowiedzialnych materialnie za niedobór.

Inaczej natomiast przedstawia się sprawa spisania na straty niedoborów lub ubytków przekraczających dopuszczalne normy, względnie w braku tych norm wszelkich niedoborów i ubytków, jeśli nie obciążają one osób materialnie odpowiedzialnych. O spisaniu na straty decyduje w tych wypadkach wyłącznie jednostka nadrzędna, w granicach uprawnień przyznanych jej przez właściwe Ministerstwo. Wniosek o spisanie na straty powinien być w tych wypadkach podpisany przez dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa i głównego (starszego) księgowego i, zdaniem naszym, zawierać następujące elementy:

1. Ilościowo - wartościowe określenie niedoboru względnie ubytku ,
2. Dokładne uzasadnienie jego powstania,
3. Stwierdzenie braku winy osób materialnie odpowiedzialnych ,

4. Wskazanie środków zmierzających do uniemożliwienia powstania w przyszłości tego rodzaju niedoboru względnie ubytku.

Do wniosku winienby być załączony odpis odnośnego protokołu komisji inwentaryzacyjnej oraz ewentualna opinia radcy prawnego.

Sumy dotyczące niezawinionych niedoborów lub ubytków przekraczających dopuszczalne normy winny być księgowane na Dt odnośnego konta gr 17, aż do czasu uzyskania decyzji jednostki nadrzędnej, co dopiero umożliwi ich ewentualne spisanie na Dt właściwego konta gr. 20.

ad 3) Księgowanie strat wymaga decyzji dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa, zatwierdzonej przez jednostkę nadrzędną.

Podstawą decyzji powinien być wniosek (protokół) opracowany przez komisję, w skład której wchodzi kierownicy działów operacyjnych i przedstawiciele czynnika społecznego.

We wniosku należy wyraźnie stwierdzić brak winy osób odpowiedzialnych i podać dokładne uzasadnienie tego stanu rzeczy.

Księgowanie w gr. 20 dopuszczalne jest dopiero po uzyskaniu potwierdzenia decyzji dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa przez jednostkę nadrzędną.

ad 4) Księgowanie strat z tytułu wypadków losowych wymaga również decyzji dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa, zatwierdzonej przez jednostkę nadrzędną.

Do decyzji podstawionej do zatwierdzenia powinno być dołączone jej uzasadnienie.

ad 5) Księgowanie omawia artykuł pt. „Braki“ zamieszczony w Biuletynie BOR Nr 1 (styczeń 1950 r.).

Należy podkreślić, iż księgowanie tego rodzaju strat wymaga również decyzji dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa zatwierdzonej przez jednostkę nadrzędną. Do decyzji winien być załączony protokół komisji braków, której przewodniczącym jest z urzędu kierownik Działu Kontroli Technicznej. W protokole winno być zawarte wyraźne stwierdzenie braku winy pracowników oraz szczegółowe uzasadnienie.

ad 6 i 7) Straty z tytułu przestojów nadzwyczajnych i zaniechanych robót w toku winny być dokładnie ustalone. Wartość ich podlega spisaniu na straty na podstawie decyzji jednostki nadrzędnej.

Wniosek dotyczący spisania na straty winien być podpisany przez dyrektora (kierownika) przedsiębiorstwa i głównego księgowego i obejmować:

1. Skalkulowany koszt przestoju względnie zaniechanej roboty w toku,
2. Dokładne uzasadnienie powstania przestoju wzgl. zaniechania roboty.
3. Stwierdzenie braku winy osób odpowiedzialnych.
4. Wskazanie środków zmierzających do zapobieżenia powstaniu w przyszłości tego rodzaju strat.

Do czasu uzyskania decyzji jednostki nadrzędnej sumy powyższe obciążają konta gr. 17.

Reasumując powyższe stwierdzić można, iż księgowanie strat wymaga w każdym wypadku decyzji względnie zatwierdzenia jednostki nadrzędnej. Z tego względu dla ułatwienia kontroli zapisów w gr. 20 przy przyjmowaniu rocznych zamknięć rachunkowych,



jednostka nadrzędna mogłaby żądać następujących zestawień dla każdego konta tej grupy:

Lp.	Treść zapisu dot. straty	Kwota	Decyzja wzgl. zatwierdzenie jednostki nadrzędnej
			(Data, liczba dziennika)
R a z e m			

Wydaje się, że poruszony przeze mnie temat jest bolączką powszechną, z którą stykają się wszyscy księgowi - praktycy.

Sądzę, że wskazane byłoby opracowanie przepisów szczegółowych odnośnie postępowania w poszczególnych przytoczonych uprzednio wypadkach, które ustalałyby tok postępowania przy spisaniu strat. Przepisy te winny wyraźnie określać w jakich wypadkach spisanie na straty podlega zatwierdzeniu tylko jednostki bezpośrednio nadrzędnej, a w jakich potrzebna jest decyzja resortu.

Rozgraniczenie kompetencyjne można by określić przy pomocy ustalenia limitów wartościowych (w zł), strata przekraczająca limit musiałaby podlegać zatwierdzeniu resortowi. (L. Guranowski)

## RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA W ZARZĄDACH PRZEDSIĘBIORSTW

Czynności podane w artykule umieszczonym w Biuletynie BOR Nr 2/51 pt. „Projekt struktury organizacyjnej pionów księgowego i finansowego w przedsiębiorstwach handlowych“ pod B I Dział Księgowości, punkt 2 Sekcja Księgowości własnej (K 1) oraz Dział Finansowy punkt 6 Sekcja operacji i rozliczeń finansowych (F 2) w odniesieniu do Likwidatury i Kasy — dotyczą Zarządu Przedsiębiorstwa, który nie jest jednostką budżetową.

Ponieważ od 1.I.1951 w większości przypadków Zarządy Przedsiębiorstw handlowych są jednostkami budżetowymi, przeto wspomniane wyżej komórki wykonują następujące czynności:

I. Zarząd Przedsiębiorstwa — Dział Księgowości (K)

II. Sekcja Księgowości własnej — budżetowej (K 1)

a) kontroluje wykonanie budżetu (kontrola pierwotna)

b) sprawdza pod względem rachunkowym i formalnym dokumenty oraz sprawdza prawidłowość dekretacji (kwalifikacji) wg przepisów rachunkowości budżetowej; uzyskuje akceptację głównego księgowego,

c) prowadzi bieżąco wg przepisów o rachunkowości budżetowej księgowość:

- budżetową,
- pozabudżetowych środków specjalnych,
- sum depozytowych,

d) prowadzi terminarz płatności.

Wykonuje czynności ujęte w pkt. B I 2 d, e, f, h, i, j, cyt. artykułu.

**Obsada** — kierownik sekcji (+ księgowy, kontysta wzgl. rachmistrz. Ilość pracowników zależna jest od wielkości i potrzeb przedsiębiorstwa na odcinku rachunkowości budżetowej i może się wahać od 2 do 5 pracowników.

**Uwaga:** Księgowość akcji socjalnej prowadzona jest

jako odrębna księgowość pozabudżetowych środków specjalnych we wszystkich jednostkach prowadzących akcję socjalną.

### DZIAŁ FINANSOWY

6. Sekcja operacji i rozliczeń finansowych (F 2).

**Rozliczenia finansowe:**

- a) uruchamia kredyty kwartalne (budżetowe) zarządu przedsiębiorstwa i współpracuje w tym celu z Departamentem Finansowym MHW,
- b) do m) bez zmian.

**Likwidatura:**

- a) przekazuje dotacje na akcje specjalne dla podległych jednostek,
- b) przekazuje dokumenty (wraz z czekami lub przelewami) do księgowości własnej — budżetowej w celu dokonania kontroli budżetowej, akceptacji głównego księgowego i zaksięgowania,
- c) współpracuje z sekcją księgowości własnej w zakresie wykonania budżetu.

Pozostałe czynności jak w pkt. B I 6 Likwidatura a, c, e.

**Kasa:** — jak w pkt. B I 6 — Kasa.

**Obsada:** Kierownik + księgowi finansisci + likwidator oraz kasjer. Obsada zależna jest od ilości pracowników Zarządu Przedsiębiorstwa, ilości podległych jednostek oraz ilości rozliczeń.

Czynności pozostałych sekcji Zarządu Przedsiębiorstwa pozostają bez zmian.

X

Na str. 58 Biuletyn BOR Nr 2 Kasa — litera a) powinno być „przyjmuje wpłaty i dokonuje wypłaty gotówki itd.“

Na str. 60 część III pkt. 2 — Sekcja kontroli i przygotowywania dowodów (kl. 1) należy uzupełnić punktem:

- h) prowadzi rejestry dowodów zakupu i sprzedaży.

(W. Sienkiewicz)

### C dpowiedzi Redakcji

**Ob. Jaśkiewicz Zdzisław, Wrocław,** w swoim liście zgłasza propozycje:

a) wprowadzenia kolumny przepisów normatywnych z zakresu rachunkowości,

b) uruchomienia kolumny, w ramach której byłyby publikowane zadania z dziedziny księgowości, pozwalające księgowym — praktykom na kontrolę i uzupełnienie swoich wiadomości fachowych.

Interesujące księgowego akty normatywne były już sporadycznie awizowane w ciągu ub. roku, często jed-

nak ze względów technicznych musieliśmy zrezygnować z ich umieszczania. W roku bieżącym, począwszy od Nr 3/51, postaramy się regularnie publikować przegląd ważniejszych aktów prawnych, uzupełniając je krótkimi komentarzami.

Jednocześnie zwracamy uwagę, że niektóre decyzje wzgl. wyjaśnienia Departamentów Ministerstwa Finansów, szczególnie Dep. Księgowości, publikujemy zazwyczaj łącznie z komentarzami, w dziale Informacje — Wytyczne — Wyjaśnienia.



W odniesieniu do drugiej propozycji, oznaczającej rozszerzenie dotychczasowego układu działów naszego czasopisma, oczekujemy dalszych wypowiedzi Czytelników na powyższy temat.

**Mgr Szymczak Zygmunt, Poznań** — Zagadnienia księgowości budżetowej znalazły już odbicie na łamach naszego pisma (por. Nr 3/51). Ponadto sprawie tej poświęcimy artykuły w jednym z najbliższych numerów Biuletynu.

Wysunięta propozycja rozszerzenia tematyki Biuletynu BOR również na zagadnienie rachunkowości i organizacji finansowej banków będzie mogła być realizowana jedynie w formie sporadycznego zamieszczenia krótkich artykułów o charakterze informacyjnym.

**B. C. k/Warszawy** — Propozycja bezpośredniego księgowania faktur za dostawy otrzymane lub wykonane z pominięciem kont osobowych dostawców (13) lub odbiorców (14) w wypadku, gdy rozliczenia następują w drodze inkasa bankowego (Dt kl. 3 — Ct NBP i Dt NBP — Ct kl. 9) nie może być w świetle aktualnie obowiązujących przepisów zrealizowana, ponieważ:

a) projektowany sposób księgowania uniemożliwia wzajemne uzgadnianie obrotów, co przy dużej ilości otrzymywanych lub wystawianych faktur jest niezmiernie istotne,

b) odbiorca może jedynie w ciągu miesiąca, z uwagi na normalne kilkudniowe zaległości, księgować fakturę jednocześnie z przelewem należności; jeśli pominie się jednak przy tych księgowaniach konta osobowe, to niemożliwe stanie się prawidłowe pozostawienie rozliczeń na koniec okresu. Celowość nieprowadzenia kont osobowych w księgach dostawcy nie da się uzasadnić wobec braku zbieżności pomiędzy datą wysłania faktury a dniem otrzymania zawiadomienia o wpływie należności,

c) dokonanie przelewu przez odbiorcę, szczególnie w wypadkach, gdy przedsiębiorstwo — wobec wpływu terminu respira — nie może dokonać pełnej rzeczowej kontroli faktury; w wielu wypadkach nie oznacza jeszcze zakończenia rozliczeń z dostawcą. Często kroć w terminie późniejszym wystawiane są noty korygujące, które w zasadzie nie są regulowane drogą inkasa.

## KRYTYKI I RECENZJE

### A. P. Klimow — Radziecki handel spółdzielczy\*)

Recenzję pracy A. P. Klimowa trzeba rozpocząć od małego sprostowania. Chodzi o to, że tytuł książki nie odpowiada dokładnie jej treści, tematem jej bowiem jest nie tylko handel spółdzielczy, ale w ogóle cały handel radziecki. Objętościowo sprawa przedstawia się w ten sposób, że mniej więcej 2/3 książki poświęcone jest zagadnieniom wspólnym dla całego handlu radzieckiego, a tylko 1/3 handlowi spółdzielczemu, ściślej mówiąc, spółdzielczości spożywców.

Z punktu widzenia układu metodycznego w pracy A. P. Klimowa wyróżnić można trzy odrębne, wzajemnie krzyżujące się, wątki. Pierwszy — to próba zapoznania czytelnika z historycznym rozwojem handlu radzieckiego.

Historię handlu radzieckiego dzieli autor na cztery etapy: okres od Rewolucji Październikowej do Nepu, okres od Nepu do wybuchu wojny Narodowej, okres wojenny i okres pierwszej powojennej stalinowskiej pięcioletki.

W pierwszym okresie młode państwo radzieckie zmuszone było do prowadzenia polityki tzw. komunizmu wojennego. Polityka ta była koniecznością w warunkach trwającej walki z kontrrewolucją i zbrojną interwencją mocarstw zachodnich. Z chwilą rozgromienia wewnętrznych i zewnętrznych wrogów, państwo radzieckie weszło na drogę pokojowej odbudowy gospodarczej, wprowadzając w życie nową politykę ekonomiczną, nazywaną potocznie „nepem“ (skrót utworzony z pierwszych liter słów „nowaja ekonomiczeskaja politika“). Chodziło o to, żeby przez rozwój wolnego handlu artykułami rolnymi wzbudzić wśród chłopów zainteresowanie dla zwiększenia produkcji rolnej, a przez to stworzyć podstawy do odbudowy przemysłu, w szczególności przemysłu ciężkiego — ekonomicznej bazy socjalizmu.

Wzrost socjalistycznego przemysłu i zwycięstwo polityki kolektywizacji rolnictwa pozwoliły na stop-

niową likwidację handlu prywatnego i zastąpienie go przez rozwijający się w szybkim tempie handel radziecki. Handel radziecki od fazy sprzedaży kartkowej poprzez etap handlu komercyjnego doszedł w roku 1935, po zniesieniu reglamentacji, do fazy wolnego handlu wszystkimi artykułami spożywczymi i przemysłowymi po jednolitych cenach detalicznych. Monopol handlu spółdzielczego w miastach został ograniczony przez rozwój handlu państwowego. Na mocy uchwały rządu i partii z 24.IX.1935 r. handel spółdzielczy skoncentrował swoją działalność przede wszystkim na wsi, otrzymując misję gospodarczego powiązania wsi z miastem.

Z chwilą wybuchu wojny przed handlem radzieckim stanęły nowe zadania, podyktowane specyficznymi warunkami wojennymi. Przywrócony został system sprzedaży reglamentowanej, w celu zagwarantowania równomiernego zaopatrzenia całej ludności w niezbędne produkty. W czasie wojny ujawniła się cała wyższość gospodarki radzieckiej nad kapitalistyczną. Podczas gdy w USA ceny hurtowe wzrosły o kilkadziesiąt procent, wskaźnik cen hurtowych na artykuły przemysłowe w Związku Radzieckim wynosił w r. 1942 w porównaniu z poziomem przedwojennym 98%.

Okres powojenny handlu radzieckiego charakteryzuje szybki wzrost obrotu towarowego i szybkie tempo odbudowy silnie zniszczonej w czasie wojny sieci dystrybucyjnej. Prawdziwie nowy etap w rozwoju handlu radzieckiego zapoczątkowała historyczna uchwała rządu i partii z dnia 14.XII.1947 r. w sprawie reformy walutowej i zniesienia reglamentacji handlu. Powrót do wolnego handlu w połączeniu z generalną obniżką cen detalicznych otworzył przed handlem radzieckim nowe, doniosłe perspektywy rozwojowe, umożliwiające wykonanie ciężących na nim odpowiedzialnych zadań w dziele budowy socjalizmu.

Drugim wątkiem książki A. P. Klimowa jest cykl rozważań ekonomicznych o istocie handlu ra-

\*) Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, 1950.



dzieckiego i jego wyższości nad handlem kapitalistycznym. Jak wiadomo, przed Wielką Rewolucją Październikową wśród marksistów rozpowszechnione było przekonanie, że handel i pieniądze w socjalistycznym społeczeństwie nie są potrzebne. W referacie wygłoszonym na 17 kongresie partyjnym Stalin rozgromił lewacką, drobnomieszczańską paplaninę o likwidacji pieniędzy i handlu w warunkach socjalizmu. Stalin udowodnił, że zastąpienie handlu przez bezpośrednie rozdzielnictwo towarów, o którym pisał Marks, będzie możliwe dopiero w wyższej fazie komunizmu, gdy produkcja osiągnie poziom pozwalający na nieograniczone zaspokajanie potrzeb społeczeństwa. Przypominając o tych fundamentalnych zasadach stalinowskiej ekonomii, autor podkreśla, że rola handlu radzieckiego polega nie tylko na powiązaniu socjalistycznego przemysłu z konsumentem, ale również na oddziaływaniu w związku z tym na jakość, asortyment i wielkość produkcji. Poważne zadania ma do spełnienia handel radziecki w zakresie powiązania wsi z miastem. W pierwszej fazie budowy socjalizmu więź ta ograniczyła się do zaopatrywania wsi w artykuły konsumpcyjne przemysłowe, o miasta — w artykuły żywnościowe. Wzrost uprzemysłowienia kraju i kolektywizacja rolnictwa, połączona z koniecznością wyposażenia go w nowoczesne urządzenia techniczne, spowodowały, że w obrocie towarowym między miastem a wsią coraz poważniejszą rolę odgrywają towary, będące środkami produkcji. Niezwykle doniosłą funkcję pełni handel radziecki w dziedzinie pierwotnego i wtórnego podziału dochodu narodowego. Polega ona na tym, aby drogą pokrycia towarami dochodów pieniężnych, otrzymywanych przez pracujących, realizować socjalistyczną zasadę podziału dochodu narodowego według świadczonych pracy, przyjmując, że około czterech piątych dochodów ludzi pracy wydatkowane jest na zakup towarów. W zakresie wtórnego podziału dochodu narodowego rola handlu polega przede wszystkim na tym, że będąc odbiorcą produkcji, czynnie uczestniczy w realizacji podatku obrotowego, stanowiącego podstawowy instrument, redystrybucji dochodu narodowego.

Jeżeli chodzi o wyższość handlu radzieckiego nad handlem kapitalistycznym, to z wielu argumentów przytoczonych przez autora na potwierdzenie tej tezy, najbardziej przekonujący dla rachunkowca będzie fakt, że koszty handlowe (obrotu) w handlu radzieckim są trzy do czterech razy mniejsze niż w handlu kapitalistycznym. Autor wylicza przyczyny takiego stanu rzeczy: ostra konkurencja między kapitalistycznymi przedsiębiorstwami handlowymi, przerzuty aparatu dystrybucyjnego, nieuzasadnione przerzuty towarów, wysokie koszty reklamy, spekulacyjne rezerwy towarowe itd. Tylko niewielka część kosztów handlowych przedsiębiorstw kapitalistycznych jest rzeczywiście niezbędna dla doprowadzenia towarów do konsumenta, lwia część tych kosztów stanowią wydatki nieprodukcyjne.

W rozdziale piątym, zatytułowanym „Drogi krążenia handlu radzieckiego“ (?) autor po raz pierwszy zajmuje się zagadnieniem handlu spółdzielczego. Ten trzeci z kolei wątek pracy A. P. Klimowa,

mający być uzasadnieniem tytułu całej książki, rozwinięty został szerzej dopiero w jej trzech ostatnich rozdziałach.

Podając charakterystykę spółdzielczości spóżywców w Rosji przedrewolucyjnej, autor twierdzi, że nie mogła ona odegrać żadnej roli w walce o wyzolenie klasy robotniczej, była bowiem opanowana przez burżuazję. Tymczasem, jak uczy Stalin, na to, żeby spółdzielczość nie karłowaciała, nie zapominała o interesach klasy robotniczej na rzecz wąskich interesów zawodowych, trzeba, żeby znajdowała się pod ideowym wpływem partii komunistycznej. Dopiero zatem od czasu Wielkiej Rewolucji Październikowej przed spółdzielczością otworzy się możliwości odegrania czynnej roli w życiu politycznym kraju.

Szczególnie poważną rolę odegrała spółdzielczość w dziedzinie kolektywizacji rolnictwa. Wielkie znaczenie dla ukształtowania się właściwego podejścia do sprawy kolektywizacji miało wystąpienie Stalina na konferencji agrarników-marksistów w grudniu 1929 r. W wystąpieniu tym Stalin wskazał na konieczność ostrego zwrotu w polityce partii od ograniczania do likwidacji kułaków jako klasy, na podstawie powszechnej kolektywizacji.

Spółdzielczość spóżywców w warunkach socjalizmu wiąże przemysł socjalistyczny z kolchozowym rolnictwem, a tym samym wzmacnia sojusz klasy robotniczej z chłopstwem kolchozowym. Jeżeli kolchozy jednoczą chłopów jako producentów, to spółdzielczość spóżywców zrzesza ich nie tylko jako konsumentów produktów przemysłowych, ale również jako właścicieli produktów rolnych, otrzymywanych od kolchozu za przepracowane dni i uzyskanych z własnych działek przyzagrodowych, w zbycie których przez spółdzielczość są osobiście zainteresowani.

Po dokonaniu politycznej i ekonomicznej charakterystyki zadań spółdzielczości w handlu radzieckim, autor przechodzi do szczegółowego opisu struktury organizacyjnej spółdzielczości spóżywców w Związku Radzieckim, podając zakres funkcji należących do kompetencji poszczególnych szczebli organizacyjnych.

W ostatnim rozdziale swojej pracy A. P. Klimow przeprowadza surową krytykę działalności spółdzielni spóżywców w Związku Radzieckim, powołując się na uchwały 3 Wszechzwiązkowego Zjazdu Spółdzielczości Spóżywców, odbytego w maju 1948 r. Na zjeździe tym publicznie stwierdzono, że kierownicy wielu organizacji spółdzielczych marnotrawią posiadane środki, nie strzegą grosza publicznego, sprzedają towar na kredyt, naruszają dyscyplinę finansową, tolerują przenikanie spekulantów do ruchu spółdzielczego. Księgowość wielu spółdzielni jest zaniedbana, w gospodarce spółdzielczej powstają ogromne straty. Poważne braki wykazuje organizacja handlu hurtowego, w którym zbyt często następują nieprodukcyjne przerzuty towarów ze składu do składu.

Zdaniem autora, dokonane z końcem 1947 r. przejście do wolnego handlu radzieckiego nałożyło wielkie zobowiązania na spółdzielczość spóżywców w zakresie usprawnienia pracy całego aparatu dystrybucyjnego. W szczególności handel spółdzielczy musi się stać,



zdaniem autora, handlem kulturalnym. Co to jest kulturalny handel? Na to pytanie autor odpowiada słowami M. I. Kalinina, wypowiedzianymi na wszechzwiązkowej naradzie aktywu pracowników spółdzielczości spożywców w 1932 r.: „Wiele mówimy o kulturalnym handlu. A co to oznacza? Nie można zagadnienia tego sprowadzać tylko do grzecznego zachowania się sprzedawców w stosunku do nabywców, do zwalczania nieuczciwego odważania lub obliczania towarów, do starannego opakowania towarów itd. Rozumie się, że wszystko to ma ogromne znaczenie, w tym zakresie nasi pracownicy handlowi muszą jeszcze niemało popracować nad sobą. Podstawą jednak kulturalnego handlu jest dostateczna ilość towarów dobrego gatunku w odpowiednim asortymencie“.

Książkę A. P. Klimowa czyta się z zainteresowaniem. Uderza bogactwo cytat wybitnych mężów sta-

nu Związku Radzieckiego i trafny ich dobór oraz obfity materiał statystyczny. Styl prosty i jasny, przemawiający do wyobraźni i patriotyzmu człowieka radzieckiego. Pewnym minusem jest nieco chaotyczny układ materiału, robiący wrażenie jakby praca nie była pisana jednym ciągiem, lecz stanowiła zbiór artykułów prasowych, ogłoszonych w różnych odstępach czasu.

Przekład polski jest wyjątkowo udany, niestety, jak zwykle, pogarszający się pod koniec książki. Jeżeli chodzi o terminologię rachunkowo-finansową, to rażą takie lapsusy, jak: „kapitały zakładowe“ w znaczeniu środków trwałych (str. 50), „skonta“ w znaczeniu rabatów (str. 84), „system Ministerstwa Handlu“ (str. 113), „budownictwo organizacyjne“ (str. 149), „bezpłatne straty“, „buchalterzy“, „zadłużenie kredytowe“ (str. 178).

(M. G.)

### N. N. Rowiński — Budżet państwowy ZSRR\*)

Literatura o skarbowości socjalistycznej, dostępna w języku polskim, jest jak dotąd niezwykle szczupła i składa się głównie z przekładów niedużych opracowań obcych. Najważniejsze z nich zawarte są bodajże w 7 i 8 tomie Biblioteki Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego.

Dlatego z uznaniem należy powitać wydanie pierwszego dużego podręcznika z tej dziedziny, pod tytułem „Budżet państwowy ZSRR“, opracowanego przez prof. N. N. Rowińskiego\*).

Praca prof. Rowińskiego w oryginale składa się z dwóch tomów. W pierwszym autor zajmuje się zakresem budżetu ZSRR, planowaniem jego strony dochodowej oraz organizacją prac przy sporządzaniu i wykonywaniu budżetu. Tom drugi poświęcony jest zagadnieniom źródeł i dochodów państwowych. Na język polski dotychczas przełożono jedynie tom pierwszy.

Ma on pięć części.

W pierwszej zawarty jest ogólny pogląd na budżet Związku Radzieckiego. Formułując go, autor podkreśla różnice pomiędzy budżetem państwowym kraju socjalistycznego a budżetem państwowym kraju kapitalistycznego. Pierwszy z nich jest naczelnym planem finansowym całej gospodarki narodowej. Charakter drugiego jest zupełnie inny. Państwo kapitalistyczne nie dysponuje środkami produkcji, rozwój gospodarki narodowej może więc być przez nie jedynie szacowany. Budżet oparty na szacunkach jest wyłącznie zestawieniem przewidywanych wpływów i wydatków. Dla gospodarki narodowej nie jest on żadnym planem.

Oprócz uwag ogólnych w części pierwszej znajduje się również omówienie problemów, związanych z podziałem dochodów państwowych pomiędzy budżet związkowy ZSRR, budżety republik itd.

Część druga, najobszerniejsza zawiera wiele informacji i uwag o planowaniu poszczególnych elementów planu finansowego przedsiębiorstwa oraz dokładny

opis jego powiązań z budżetem państwowym. Prof. Rowiński omawia kolejno różne sposoby planowania zysku, metodę określania wysokości niezbędnych własnych środków obrotowych, planowanie wydatków na inwestycje itd.

W zasadzie zajmuje się on przemysłem, jednak jeden z rozdziałów poświęcony został omówieniu specjalnych zagadnień handlu, rolnictwa, przemysłu miejscowego itd.

Dla osób interesujących się metodami planowania niewątpliwie najciekawsze w tej części będzie twierdzenie prof. Rowińskiego o istnieniu dwóch zasadniczych sposobów planowania wskaźników finansowych. Rozróżnia on metodę bezpośrednią i metodę analityczną. Prof. Rowiński ilustruje je przykładami, w których przedmiotem obliczeń jest planowany zysk. Stosując metodę pierwszą autor określa jego wysokość na podstawie danych, zawartych w poszczególnych rozdziałach planu przemysłowo-finansowego: w planie realizacji i w planie kosztów. W tym przypadku zysk jest różnicą pomiędzy wpływami, pomniejszonymi o podatek obrotowy, a kosztami produkcji. Przy metodzie drugiej natomiast wynika on ze skorygowania zysku, wygosparowanego w poprzednim roku (tzw. „zysk wyjściowy“), przy pomocy współczynników, które wyrażają planowane obniżenie kosztów, planowaną zmianę asortymentu produkcji itd.

Ta część książki jest szczególnie ważna. Rozwiązania przytoczone przez autora są niewątpliwie wypróbowane i stosowane w przedsiębiorstwach radzieckich. Ciekawym przykładem może być formularz nazwany „bilansem dochodów i wydatków“ (w cudzysłowie, ponieważ nazwa ta, użyta przez tłumacza, nie wydaje się zbyt szczęśliwa w tekście polskim), na którym przedsiębiorstwa radzieckie podają swój plan finansowy. Wydaje się, że należałoby go przystosować do naszych warunków i użyć w planowaniu.

W części trzeciej przedstawiono planowanie wydatków na utrzymanie instytucji, które nie działają na zasadach rozrachunku gospodarczego oraz planowanie wydatków na oświatę, ochronę zdrowia, wychowanie fizyczne, ubezpieczenia społeczne itd.

\*) Biblioteka Polskiego Tow. Ekonomicznego, Nowa Seria, tom II, Warszawa 1950, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, str. 503.



Część czwarta nawiązuje we wstępie do uwag z części pierwszej. Autor porównuje w niej metodę planowania budżetu państwowego ZSRR z trzema głównymi metodami stosowanymi przez kraje kapitalistyczne: z metodą wyżek i niżek, z metodą automatyczną oraz metodą bezpośredniej oceny.

Oświetla on następnie budowę budżetu ZSRR, tłumacząc poszczególne jego pozycje. Podkreślone zostają przy tym główne cechy tego budżetu:

— powszechność, to znaczy ujęcie w nim wszytkich dochodów i wydatków państwowych oraz

— jednolitość, to znaczy łączenie dochodów i wydatków związku, republik, okręgu itd. w jednolite, zbilansowane budżety, z których każdy zatwierdza się jednym aktem ustawodawczym.

Wykonywanie budżetu przedstawiono w części piątej. Punktem wyjścia stało się twierdzenie, że nie polega ono na „mechanicznym“ przyjmowaniu, wydawaniu i ewidencjonowaniu pieniędzy. Budżet podaje cele, do których razem muszą dążyć przedsiębiorstwa i aparat bankowy.

Nieodzowna jest przy tym codzienna kontrola wszystkich działań. Bez niej nie można bieżąco korygować rozmiarów podejmowanych akcji. Praca sprawdzana raz na rok niechybnie musiałaby stać się pracą oderwaną od planu.

Książka prof. Rowińskiego nie jest lekturą łatwą. Kto ma zamiar po nią sięgnąć, musi z góry przygotować się na to, że nie będzie jej czytał a studiował.

Przed wszystkim wymagane jest odpowiednie przygotowanie. Autor opracował ją jako podręcznik dla słuchaczy instytutów finansowych. We wstępie, którego w wydaniu polskim nie umieszczono, pisze on, że słuchacze przed przystąpieniem do zagadnień budżetu państwowego powinni poznać dokładnie ogólną organizację finansową ZSRR, organizację i planowanie finansowe w poszczególnych przemysłach oraz zasady analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstw.

Poza tym utrudnieniem są niedomówienia w niektórych miejscach. Na przykład bez sięgnięcia do innych autorów radzieckich nie można dokładnie zrozumieć wspomnianego już „bilansu dochodów i wydatków“.

Uwaga ta nie jest zarzutem po adresem autora. Pisał on książkę z myślą o słuchaczach instytutów finansowych. Dla nich zaś jest ona jedynie uzupełnieniem wykładu oraz ćwiczeń praktycznych. Wrażenie niedomówień odnoszone przez czytelników polskich, wywołane jest przez to, że zaznajamiają się oni z tematem wyłącznie na podstawie książki. Wrażenie to pogłębia w dodatku fakt, że wiele instytucji i urzędów działa w Związku Radzieckim inaczej niż u nas. Wydaje się, że w miejscach mogących nasunąć czytelnikowi polskiemu wątpliwości, tłumacz powinien był dawać niezbędne wyjaśnienia w przypisach.

Podobny postulat należałoby zresztą wysunąć ogólnie pod adresem tłumaczy.

Książka „Budżet państwowy ZSRR“ jest cenna przede wszystkim ze względu na jej encyklopedyczny charakter. Autor zgromadził obfity materiał informacyjny. Zaznajomienie się z nim pozwala dokładniej poznać gospodarkę Związku Radzieckiego.

Na język polski przełożył ją prof. J. Lubowicki. Porównanie przekładu z oryginałem sugeruje, że tłumaczowi chodziło, w pierwszym rzędzie, o możliwie dosłowne oddanie tekstu rosyjskiego. Warto byłoby się zastanowić, czy było to celowe. W skutkach otrzymaliśmy bowiem język mało płynny. Często rażą niaturalne połączenia pewnych słów — w rodzaju „okres częstotliwości obrotu“. (Czy nie lepiej było zastępować ten zwrot będący odpowiednikiem rosyjskiego „wremia obaracziwojemosti“ — wyrażeniem „czas obrotu“).

Na zakończenie warto by powiedzieć parę słów o szacie zewnętrznej książki. Niestety — daleko jej do formy książek wydawanych w ramach pierwszej serii Biblioteki Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego. Format jest niewygodny. Układ graficzny wzorowano na bibliotece gospodarczej „Polgosu“. Nuży on okropnie. Czy wszystkie książki na tematy gospodarcze mają mieć jednakowy wygląd?

Trzeba też przypomnieć, że istniał dotychczas zwyczaj podawania na ostatniej karcie, względnie na wewnętrznych stronach okładki, spisu książek wchodzących w skład danej serii albo biblioteki.

(R. K.)

## PRZEGLĄD WYDAWNICTW

### Ustawodawstwo — Przepisy — Rozporządzenia

#### Dziennik Ustaw

Rozporządzenie Ministra Pracy i Opieki Społecznej z dn. 19.I.1951 r. w sprawie sposobu dokonywania zgłoszeń w zakresie ubezpieczeń społecznych, uiszczania składek i kontroli czynności zakładów pracy (Nr 7, poz. 60).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dn. 24.I.1951 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Nr 8, poz. 61).

Minister Finansów wykonuje swe funkcje w zakresie kontroli i rewizji finansowej przez: 1) Departament Kontrolno - Rewizyjny w Ministerstwie Finansów, 2) Inspektoraty kontrolno-rewizyjne przy prezydium wojewódzkich i powiatowych rad narodowych. Kontrola dotycz. m. in. głównych i starszych księgowych pod względem

wykonywania przez nich uprawnień i obowiązków w zakresie przestrzegania dyscypliny finansowej. Uprawnienia rewizyjne. Podział kompetencji między inspektoratami.

#### Monitor Polski — część A

Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dn. 3.I.1951 r. zatwierdzająca zarządzenie Ministra Skarbu z dn. 10.III.1950 r. w sprawie opodatkowania w r. 1950 dochodów (zysków bilansowych) przedsiębiorstw państwowych i państwowo - spółdzielczych, objętych zasadami systemu finansowego (Nr 4, poz. 45).

Do przedsiębiorstw objętych tym zarządzeniem nie mają wobec tego zastosowania przepisy art. 10 i 12 ust. 1 dekretu z dn. 26.X.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 49, poz. 452).



Uchwała Nr 1 Prezydium Rządu z dn. 3.I.1951 r. w sprawie trwałych przedsiębiorstw przemysłu państwowego oraz przedsiębiorstw i jednostek budżetowych (Nr 4, poz. 47).

Z dniem 1.I.1951 r. nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia środki trwałe przedsiębiorstw na rozrachunku gospodarczym wielkiego i średniego przemysłu państwowego oraz wszystkich przedsiębiorstw i jednostek budżetowych.

Uchwała Prezydium Rządu z dn. 23.XII.1950 r. w sprawie włączenia w skład ministerstw centralnych zarządów (Nr 5, poz. 63).

Centralne zarządy zostają włączone w skład ministerstw z dniem 1.I.1951 r.

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 11.I.1951 r. o obowiązku ustanowienia i zgłoszenia organom finansowemu przez władze i urzędy państwowe oraz podmioty gospodarki uspołecznionej osób działających w ich imieniu i odpowiedzialnych za prawidłowy pobór w drodze inkasa podatku od lokali oraz za terminowe wpłacanie (przelewanie) pobranego podatku na rachunek właściwego organu finansowego (Nr 5, poz. 66).

Okólnik Ministra Finansów z dn. 18.XII.1950 r. w sprawie sporządzania sprawozdań i księgowania przekroczeń budżetowych w jednostkach administracyjnych, prowadzących księgowość według planu kont (Nr 6, poz. 85).

Miesięczny i roczny rachunek działalności.

Uchwała Nr 27 Rady Ministrów z dn. 24.I.1951 r. w sprawie dyscypliny w zakresie działalności inwestycyjnej, objętej planami inwestycyjnymi, począwszy od planu inwestycyjnego na r. 1951 (Nr A-8, poz. 124).

Uchwała Nr 60 Prezydium Rządu z dn. 30.I.1951 r. w sprawie zmiany uchwały Prezydium Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dn. 2.I.1950 r. w sprawie systemu sfinansowania inwestycji w r. 1951 (Nr A-8, poz. 127).

Uchwała Nr 45 Rady Ministrów z dn. 24.I.1951 r. w sprawie inwestycji pozalimitowych (Nr 9, poz. 140).

Zezwolenia na dokonywanie drobnych nakładów na inwestycje poza ustalonymi w planach inwestycyjnych limitami inwestycyjnymi.

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 15.I.1951 r. w sprawie wysokości i zasad obliczania odsetek za zwłokę od zaległości należnych od podatników (płatników) gospodarki uspołecznionej oraz określenia przypadków uzasadniających zaniechanie poboru tych odsetek (Nr 10, poz. 158).

0,05% za każdy dzień zwłoki.

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 22.I.1951 r. w sprawie udzielania kredytów antycypacyjnych na poczet amortyzacji roku następnego bez obowiązku uzyskania uprzedniej zgody Ministerstwa Finansów (Nr 11, poz. 169).

Uchwała Nr 62 Rady Ministrów z dn. 3.II.1951 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej (Nr 12, poz. 175).

Ogólne i szczegółowe zasady opodatkowania.

Uchwała Nr 80 Rady Ministrów z dn. 3.II.1951 r. w sprawie podatku od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej (Nr 12, poz. 177).

Ogólne i szczegółowe zasady opodatkowania.

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 30.XII.1950 r. w sprawie źródeł i sposobu pokrycia wydatków związanych z odbiorem robót budowlanych i montażowych wykonanych do dn. 31.XII.1949 r. oraz sposobu przeprowadzenia rozrachunku za stwierdzone przy odbiorach tych robót usterki wykonania (Nr 13, poz. 187).

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 12.I.1951 r. w sprawie zasad bilansowania i sporządzenia sprawozdań rocznych za r. 1950 (Nr 13, poz. 188).

Dotyczy samodzielnie bilansujących przedsiębiorstw państwowych, central spółdzielczo - państwowych i przedsiębiorstw mających formę spółek prawa handlowego z udziałem majątkowym Skarbu Państwa.

Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 20.I.1951 r. w sprawie przechowywania dokumentów oraz ksiąg rachunkowych w przedsiębiorstwach państwowych, centralach spółdzielczo - państwowych i spółdzielniach (Nr 14, poz. 195).

Szczegółowa instrukcja odnośnie sposobu przechowywania dokumentów. Obowiązek przechowywania przez lat sześć.

Uchwała Nr 92 Prezydium Rządu z dn. 10.II.1951 r. zawieszająca punkt 16 Uchwały Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dn. 7.XII.1948 r. w sprawie finansowania inwestycji i rozliczeń z tytułu dostaw i robót inwestycyjnych przedsiębiorstw objętych systemem finansowym oraz zniesieniem zaliczkowania przedsiębiorstw budowlanych i montażowych (Nr 15, poz. 209).

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z dn. 27.I.1951 r. w sprawie łączenia przedsiębiorstw państwowych (Nr 16, poz. 222).

Przejęcie całego majątku przedsiębiorstw przejmowanych przez przedsiębiorstwa przejmujące. Winno być ono dokonane protokolarnie i komisyjnie. Tytuły wykonawcze.

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z dn. 10.II.1951 r. w sprawie udzielania i umarzania zaliczek na materiały udzielanych przez inwestorów przedsiębiorstwom budowlano - montażowym (Nr 16, poz. 223).

Uchwała Nr 98 Rady Ministrów z dn. 10.II.1951 r. w sprawie rozliczeń z budżetem centralnym z tytułu wpłat z zysku i pokrywania strat państwowych przedsiębiorstw i banków (Nr 17, poz. 225).

Rozliczenia przedsiębiorstw. Przepisy ogólne. Zasady odprowadzania na rachunek rozliczeń wpłat z zysków i pokrywania strat. Zasady przeprowadzania rozliczeń z budżetem przez jednostki centralne oraz przedsiębiorstwa rozliczające się z budżetem bezpośrednio. Rozliczenia banków. Sprawozdawczość i kontrola.

Uchwała Nr 99 Rady Ministrów z dn. 10.II.1951 r. w sprawie rozliczeń przedsiębiorstw państwowych z budżetem centralnym z tytułu środków obrotowych (Nr 17, poz. 226).

Przepisy ogólne. Zasady odprowadzania na rachunek rozliczeń nadwyżek i pokrywania niedoborów własnych środków obrotowych. Zasady przeprowadzania rozliczeń z budżetem przez jednostki centralne oraz przedsiębiorstwa rozliczające się z budżetem bezpośrednio. Sprawozdawczość i kontrola.

#### Biuletyn PKPG

Pismo okólne Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego, Departament Inwestycji, z dn. 15.XII.1950 roku w sprawie składania do banków finansujących inwestycje zatwierdzonych wniosków do Planu Inwestycyjnego na r. 1951 (Nr 1, poz. 8).

Inwestorzy powinni do dn. 31.XII.1951 r. złożyć w centralach banków finansujących inwestycje wnioski. W I kwartale 1951 r. nastąpi wymiana wniosków tymczasowych na ostateczne. Szczegółowe wyjaśnienia dla ujednolicenia tych operacji.

Okólnik Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z dn. 17.I.1951 r. w sprawie wydawania decyzji o umorzeniu nieściągalnych



wierzytelności przedsiębiorstw państwowych (Nr 2, poz. 18).

Ujednolicony tryb postępowania w sprawach dotyczących umarzania nieściągalnych prywatnoprawnych wierzytelności przedsiębiorstw państwowych.

Pismo okólne Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego, Departament Inwestycji, z dn. 20.XII.1950 r. w sprawie analitycznej księgowości inwestycyjnej (Nr 2, poz. 19).

Załącznik: okólnik Ministerstwa Finansów w tejże sprawie. Obowiązek prowadzenia analitycznej księgowości inwestycyjnej.

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego i Ministra Finansów z dn. 23.I.1951 r. w sprawie trybu postępowania z nie

wykonanymi do dn. 31.XII.1950 r. inwestycjami, przewidzianymi do ukończenia w r. 1950 (Nr 4, poz. 33).

Zarządzenie Przewodniczącego Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego z dn. 31.I.1951 r. w sprawie kwartalno - miesięcznych planów przemysłowych (Nr 4, poz. 38).

Zagadnienia objęte tymi planami: 1) asortymentowy program produkcji w ujęciu ilościowym i wartościowym, 2) zatrudnienie i wydajność pracy, 3) fundusz płac. Opracowują centralne zarządy i jednostki równorzędne.

#### Inne dzienniki urzędowe

Okólnik Ministerstwa Finansów z dn. 2.I.1951 r. w sprawie kwalifikacji uspołecznionych przedsiębiorstw budowlanych w zakresie art. 7 dekretu o podatku obrotowym (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 1, poz. 2).

### Artykuły w czasopismach

#### Gospodarka planowa

**Zmniejszenie kosztów własnych a obniżka cen** — Z. Augustowski Nr 1, 1951 r.

Zagadnienie poziomu cen jako funkcji poziomu kosztów własnych produkcji i wielkości produktu dodatkowego.

**Nowa organizacja centralnych zarządów** — M. Doroszewicz, Nr 2, 1951 r.

Omówienie zmian organizacji centralnych zarządów w związku z Uchwałą Prezydium Rządu z dn. 23.XII.1950 r. Zmiany: formalno - prawne, organizacyjne i finansowe.

#### Inwestycje

**Inwestycje pozalimitowe** — Dr W. Lissowski Nr 1, 1951 r.

System planowania i dokonywania inwestycji pozalimitowych w Polsce. Różnice między systemem polskim i radzieckim. Możliwości rozwoju działalności inwestycyjnej w trybie pozalimitowym.

**Technika finansowa realizacji zadań oszczędnościowych w Planie Inwestycyjnym na rok 1951** — Fr. Wentowski Nr 2, 1951 r.

Omówienie zadań oszczędnościowych w świetle zarządzeń PKPG i instrukcji Ministerstwa Finansów oraz techniki rozliczenia uzyskanych oszczędności z pulą inwestycyjną.

**O wzajemnych związkach między planami gospodarczymi w zakresie działalności inwestycyjnej** — mgr St. Kurowski, Nr 3, 1951 r.

Charakterystyka i technika opracowania planu inwestycyjnego. Zależność między planem inwestycyjnym a zadaniami produkcyjnymi. Powiązanie planu inwestycyjnego z planami produkcyjnymi organizującymi środki wykonania inwestycji, tzn. z planem produkcyjnym budownictwa i planem produkcji biur projektowych.

#### Życie gospodarcze

**Podstawy prawne rozrachunku gospodarczego** — M. Kościelniak Nr 2, 1951 r.

Artykuł poświęcony aktom normatywnym, stwarzającym podstawy stosowania rozrachunku gospodarczego. Uchwała Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r., Uchwała KERM z dnia 12 maja 1950 r.

**Plan inwestycyjny na rok 1951** — Dr K. Secomski Nr 3, 1951 r.

Artykuł poświęcony problemom planu inwestycyjnego na rok 1951, jak np. przesunięcie głównego ciężaru nakładów na inwestycje produkcyjne, koncentracja nakładów, realizacja podwyższonych zadań oszczędnościowych, obniżka kosztów budownictwa, zabezpieczenie realności planu.

**Zadania księgowości w walce o wysoki poziom pracy w aparacie handlu wewnętrznego** — Dr St. Ochocki Nr 3, 1951 r.

Znaczenie księgowości jako aparatu dostarczającego materiału źródłowego do planowania, kontroli wykonania planów finansowo-gospodarczych, realizacji rozrachunku gospodarczego i ochrony własności socjalistycznej. Wyjaśnienie przyczyn niedociągnięć w pracy komórek księgowości przedsiębiorstw handlu wewnętrznego oraz wskazanie na obowiązki kierowników, głównych księgowych w zakresie polepszenia warunków i stanu prac księgowości.

**System cen hurtowych i wzmocnienie rozrachunku gospodarczego** — L. Majzenberg, Nr 4, 1951 r.

Artykuł poświęcony zagadnieniu cen hurtowych i taryf w transporcie w ZSRR. Reforma cen hurtowych w r. 1949. Wykorzystanie cen dla pobudzenia wzrostu produkcji i wzmocnienia rozrachunku gospodarczego.

**O właściwej metodyce ustalania szybkości obiegu środków obrotowych** — St. Widlewicz, Nr 5, 1951 r.

Wypowiedzi uczonych radzieckich na temat ustalania wskaźników szybkości obiegu środków obrotowych. Krytyka dotychczasowych metod i projekty ich ulepszenia.

#### Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego

**Organizacja produkcji i obrotu towarowego w ZSRR** — A. K. Suczkow, Nr 2, 1951 r.

Omówienie poszczególnych ogniw organizacyjnych w przemyśle i handlu państwowym oraz pionie spółdzielczym w ZSRR.

**Rola głównych księgowych w przedsiębiorstwach i zakładach uspołecznionych** — P. Kamczewski, Nr 2, 1951 r.

Omówienie Uchwały Rady Ministrów z dn. 20.I.1950 r. w sprawie praw i obowiązków głównych (starszych) księgowych.

#### Ekonomika i Organizacja Pracy

**Normowanie środków obrotowych ważny czynnik ekonomiki i organizacji socjalistycznego przedsiębiorstwa przemysłowego** — T. Choliński, Nr 2, 1951 r.

Ruch środków obrotowych w gospodarce planowej. Technika wylizowania normatywów. Analiza obracalności środków obrotowych.

**Przyspieszenie rotacji środków obrotowych w zakładzie przemysłowym** — M. W. Konkin, Nr 2, 1951 r.

Przykłady przyspieszenia rotacji środków obrotowych w fabrykach radzieckich w dziedzinie zaopatrzenia, produkcji i zbytu.



**Organizacja zaopatrzenia materiałowego przemysłu** — St. Oleński i K. Strzelecki, Nr 2, 1951 r.

Zakres działalności aparatu centralnego, tj. central i działów zaopatrzenia materiałowego. Funkcja służb zaopatrzenia na zakładach.

#### Żywnienie zbiorowe

**Rachunkowość zakładów żywienia zbiorowego w ZSRR** — K. Pyszkowski i J. Turbowicz Nr 2 1951 r.

Zadania i podstawy rachunkowości. Ewidencja i rachunkowe ujęcie produktów w magazynach.

**Reorganizacja pionu zbiorowego żywienia w ZSS** — M. W. Nr 2, 1951 r.

Zasady nowej organizacji, która weszła w życie z dniem 1.I.1951 r. w następstwie uchwały Zarządu Związku Spółdzielni Spożyców z dnia 3 lipca 1950 r. w sprawie dostosowania organizacji wewnętrznej i systemu zarządzania w centralach i spółdzielniach do jednolitych zasad, obowiązujących w przedsiębiorstwach państwowych.

#### Wydawnictwa książkowe

**N. A. Koszarnowski — Osnovy uczoła, kalkulacii i analiza raboty promyslenno-predpriatija** (Zasady ewidencji, kalkulacji i analizy pracy przedsiębiorstwa przemysłowego), Goslesbumizdat Moskwa, 1950. Leningrad, str. 144.

Treść: 1. Zasady rachunkowości i analiza bilansu przedsiębiorstwa przemysłowego, 2. Zasady ewidencji działalności przedsiębiorstwa i kalkulacji produkcji, 3. Zasady operacyjnej analizy pracy przedsiębiorstwa przemysłowego.

**F. J. Oblowackij — Ekonomika i planirovanije so-wietskoj torgowli** (Ekonomika i planowanie radzieckiego handlu), Moskwa, Gostorgizdat 1949, str. 243.

Treść: 1. Wstęp, 2. Istota radzieckiego handlu, 3. Rozwój radzieckiego handlu, 4. System i organizacja planowania radzieckiego handlu, 5. Zapasy towarowe i planowanie detalicznego obrotu towarowego, 6. Dystrybucja towarów i handel hurtowy w ZSRR, 7. Skup artykułów rolnych i handel kołchozowy, 8. Planowanie transportu samochodowo - kołowego, 9. Prace i płace w handlu radzieckim, 10. Koszty obrotu, 11. Ceny, rabaty handlowe i rentowność, 12. Żywnienie zbiorowe, 13. Pomocnicze przedsiębiorstwa produkcyjne i ich planowanie, 14. Finanse handlu radzieckiego i ich planowanie.

#### Sprostowanie

Prosimy o dokonanie następujących poprawek: w Nr. 12 — str. 560, II szpalta, wiersz 29 od góry, zamiast: „Podgrupa 444 obejmuje...” winno być: „Podgrupa 449 obejmuje...” str. 568, I szpalta, wiersz 6 od góry, zamiast: „750

Koszty robót kapitalnych”, winno być „750 Koszty robót kapitalnych”.

w Nr. 2 — str. 93, wiersz 31 od góry, zamiast: „...przedsiębiorstwa przemysłowego” winno być „przedsiębiorstwa handlowego”.

#### Uproszczone księgowanie w podgrupach 130 z nią korespondujących

W uzupełnieniu artykułu, który ukazał się w Nr. 3/51 (Nr 136-7) zamieszczamy wzór „Rejestr inkasa — re-

jestr faktur”, którego ze względów technicznych nie mogliśmy poprzednio zamieścić.

R e j e s t r i n k a s a					R e j e s t r f a k t u r											
Nr kol.	Odbiorcy za faktury oddane do inkasa				Wpływy z inkasa				Nr kol.	Konta realizacji — grupa						
	Lista inkasowa				Dowód bankowy					Faktura		Konto		Razem	Marża	
	Data	Nr listy	Bank	Suma faktur	Data	Nr dowodu	Bank	Suma		Data	Nr	Odbiorca	Należność towar.			Opakowania

Redakcja: BIURO ORGANIZACJI RACHUNKOWOŚCI. Warszawa, ul. Mazowiecka 11, tel. 8-53-81, 703-42.

Wydawca „POLSKIE WYDAWNICTWA GOSPODARCZE” Przedsiębiorstwo Państwowe Wyodrębnione

Adres Administracji: Poznańska 15. tel. 7-39-45.

Prenumerata i kolportaż: PPK „Ruch” — Warszawa, ul. Srebrna 12, tel. 804-20 Konto PKO: 1-15808

Warunki prenumeraty: kwartalnie zł 13.50, półrocznie zł 27.—, rocznie zł 54.—.

Zam. 1593 z dnia 28.IV.1951 r. Nakład 12.625. Druk „Prasa Demokratyczna”, Warszawa, Sniadeckich 16. Ukończono w kwietniu 1951 r.

**CENA ZŁ 4.50**

2-B-29912